



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
H. SAUGMANDSGAARD ØE  
apresentadas em 7 de abril de 2016<sup>1</sup>

**Processo C-4/15**

**Staatssecretaris van Financiën  
contra  
Argos Supply Trading BV**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos)]

«Reenvio prejudicial — Regime de aperfeiçoamento passivo — Produtos compensadores — Direitos de importação — Isenção total ou parcial — Emissão de uma autorização — Condições económicas — Transformadores comunitários — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Artigo 148.º, alínea c) — Abuso de direito»

### I – Introdução

1. O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação do artigo 148.º, alínea c), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário<sup>2</sup>, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005<sup>3</sup> (a seguir «código aduaneiro»).

2. Este pedido insere-se no âmbito de um litígio que opõe o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças, Países Baixos) à sociedade Argos Supply Trading BV (a seguir «Argos»), a propósito do indeferimento, pelas autoridades aduaneiras neerlandesas, de um pedido de autorização de aperfeiçoamento passivo apresentado por esta sociedade.

3. A questão prejudicial convida o Tribunal de Justiça a esclarecer o alcance das condições económicas, enunciadas no artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro, a que está subordinada a concessão de tal autorização. Mais concretamente, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) pretende obter determinados esclarecimentos quanto ao conceito de «transformadores comunitários» na aceção desta disposição, na medida em que essas condições económicas se referem à inexistência de prejuízo grave para os interesses essenciais destes.

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 302, p. 19.

3 — JO L 117, p. 13.

## II – Quadro jurídico

### A – Direito da União

#### 1. Regulamento (CEE) n.º 2473/86

4. O Regulamento (CEE) n.º 2473/86 do Conselho, de 24 de julho de 1986, relativo ao regime de aperfeiçoamento passivo e ao regime de trocas comerciais padrão<sup>4</sup>, previa as disposições aplicáveis ao regime de aperfeiçoamento passivo até à entrada em vigor do código aduaneiro.

5. O primeiro, o quarto e o sexto considerando desse regulamento dispunham:

«Considerando que, no âmbito da divisão internacional do trabalho, numerosas empresas comunitárias recorrem ao regime de aperfeiçoamento passivo, isto é, à exportação de mercadorias com vista à sua reimportação após transformação, processamento ou reparação; que o recurso a este regime é justificado por razões de carácter económico ou técnico;

[...]

Considerando que é necessário prever um sistema de isenção parcial ou total dos direitos de importação aplicáveis aos produtos compensadores e às mercadorias que os substituem a fim de evitar que sejam tributadas as mercadorias exportadas da Comunidade para aperfeiçoamento;

[...]

Considerando que as autoridades aduaneiras devem recusar o benefício do regime de aperfeiçoamento passivo sempre que os interesses essenciais dos transformadores comunitários corram o risco de ser gravemente afetados;

[...]»

#### 2. Código aduaneiro

6. O código aduaneiro institui, nos seus artigos 84.º e seguintes, vários regimes aduaneiros económicos. Estes incluem, nomeadamente, os regimes de aperfeiçoamento passivo e de transformação sob controlo aduaneiro.

7. De acordo com o artigo 85.º deste código, «[o] recurso a qualquer regime aduaneiro económico fica subordinado à emissão de uma autorização pela autoridades aduaneiras».

#### a) Disposições relativas ao regime de aperfeiçoamento passivo

8. O artigo 145.º do referido código enuncia:

«1. O regime de aperfeiçoamento passivo, [...] permite exportar temporariamente mercadorias comunitárias do território aduaneiro da Comunidade, a fim de as submeter a operações de aperfeiçoamento e de introduzir em livre prática os produtos resultantes destas operações com isenção total ou parcial dos direitos de importação.

4 — JO L 212, p. 1.

2. A exportação temporária de mercadorias comunitárias implica a aplicação de direitos de exportação, de medidas de política comercial e de outras formalidades previstas para que uma mercadoria comunitária possa sair do território aduaneiro da Comunidade.

3. Entende-se por:

- a) Mercadorias de exportação temporária, as mercadorias sujeitas ao regime de aperfeiçoamento passivo;
- b) Operações de aperfeiçoamento, as operações referidas nos primeiro, segundo e terceiro travessões da alínea c) do n.º 2 do artigo 114.º;
- c) Produtos compensadores, todos os produtos resultantes de operações de aperfeiçoamento;

[...]»

9. De acordo com o artigo 148.º, alínea c), do mesmo código, a autorização de aperfeiçoamento passivo «[apenas será concedida] [d]esde que a concessão do benefício do regime do aperfeiçoamento passivo não seja suscetível de prejudicar gravemente os interesses essenciais dos transformadores comunitários (condições económicas)».

10. O artigo 151.º, n.º 1, do código aduaneiro prevê que «[a] isenção total ou parcial dos direitos de importação prevista no artigo 145.º consiste em deduzir do montante dos direitos de importação correspondentes aos produtos compensadores introduzidos em livre prática o montante dos direitos de importação que seriam aplicáveis, na mesma data, às mercadorias de exportação temporária se estas fossem importadas para o território aduaneiro da Comunidade pr[o]cedentes do país onde foram objeto da operação ou da última operação de aperfeiçoamento».

11. O artigo 114.º, n.º 2, deste código tem a seguinte redação:

«Entende-se por:

[...]

c) Operações de aperfeiçoamento:

- complemento de fabrico de mercadorias, incluindo a sua montagem, reunião e adaptação a outras mercadorias,
- a transformação de mercadorias,
- a reparação de mercadorias, incluindo a sua restauração e afinação
- a utilização de certas mercadorias, determinadas de acordo com o procedimento do comité, que não se encontram nos produtos compensadores, mas que permitam ou facilitem a obtenção destes produtos, mesmo que desapareçam total ou parcialmente no decurso da sua utilização;

[...]»

b) Disposições relativas ao regime de transformação sob controlo aduaneiro

12. O artigo 130.º do código aduaneiro dispõe que «[o] regime de transformação sob controlo aduaneiro permite utilizar no território aduaneiro da Comunidade mercadorias não comunitárias, para aí serem submetidas a operações que lhes modifiquem a natureza ou o estado, sem que tais mercadorias sejam sujeitas a direitos de importação nem a medidas de política comercial, e introduzir em livre prática os produtos resultantes destas operações com a aplicação dos direitos de importação que lhes são próprios. Estes produtos denominam-se produtos transformados».

13. O artigo 133.º deste código dispõe:

«A autorização apenas será concedida:

[...]

e) Desde que estejam preenchidas as condições necessárias para que o regime possa contribuir para favorecer a criação ou a manutenção de uma atividade de transformação de mercadorias na Comunidade sem que sejam prejudicados os interesses essenciais dos produtores comunitários de mercadorias similares (condições económicas). Os casos em que se consideram preenchidas as condições económicas podem ser determinados pelo procedimento do comité.»

3. Novo código aduaneiro

14. O Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (reformulação)<sup>5</sup> (a seguir «novo código aduaneiro»), passou a prever, no seu artigo 211.º, as condições de autorização aplicáveis no âmbito de todos os regimes aduaneiros económicos (designados «regimes especiais»). Nos termos do n.º 4, alínea b), desta disposição, que se refere especificamente aos regimes de transformação<sup>6</sup>, uma autorização só pode ser concedida se, nomeadamente, «[o]s interesses essenciais dos produtores da União não forem afetados desfavoravelmente pela autorização para um regime de aperfeiçoamento». De acordo com o artigo 288.º do novo código aduaneiro<sup>7</sup>, a referida disposição é aplicável a partir de 1 de maio de 2016.

4. Regulamento de aplicação

15. O 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 214/2007 da Comissão, de 28 de fevereiro de 2007 (JO L 62, p. 6, a seguir «regulamento de aplicação»), contém, no seu título III, com a epígrafe «Regimes aduaneiros económicos», um capítulo 1 com a epígrafe «Disposições comuns a vários regimes».

16. Neste âmbito, o artigo 502.º deste regulamento dispõe:

«1. Com exclusão dos casos em que se consideram satisfeitas as condições económicas nos termos [do capítulo 6], a autorização não será concedida sem o exame das condições económicas.

[...]

5 — JO L 269, p. 1.

6 — Estes incluem o aperfeiçoamento passivo e o aperfeiçoamento ativo (uma vez que o regime de transformação sob controlo aduaneiro foi fundido com este último regime, como indica o quinquagésimo considerando do novo código aduaneiro).

7 — Conforme retificado pela retificação do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (JO L 287, p. 90).

4. Relativamente ao regime de aperfeiçoamento passivo (capítulo 6), o exame deve estabelecer se:

- a) A realização de operações de transformação fora da Comunidade pode trazer desvantagens graves para os transformadores comunitários; ou
- b) A realização de operações de transformação na Comunidade é economicamente inviável ou não é possível por razões técnicas ou obrigações contratuais.»

17. De acordo com o artigo 503.º, alínea a), do referido regulamento, as autoridades aduaneiras podem efetuar um exame das condições económicas em colaboração com a Comissão. O artigo 504.º do mesmo regulamento regula o procedimento a observar quando se utilize tal faculdade, nos seguintes termos:

«1. Sempre que um exame seja iniciado em conformidade com o artigo 503.º, o caso é transmitido à Comissão, acompanhado das conclusões do exame já realizado.

2. A Comissão envia um aviso de receção ou uma notificação às autoridades aduaneiras em causa quando agir por sua própria iniciativa. A Comissão decide, em consulta com estas últimas, se se impõe um exame das condições económicas pelo comité.

[...]

4. As conclusões do comité são tidas em conta pelas autoridades aduaneiras em causa e por qualquer autoridade aduaneira responsável por autorizações ou por pedidos de autorizações análogos.

[...]»

18. Nos termos do artigo 551.º, n.º 1, do regulamento de aplicação, «[o] regime de transformação sob controlo aduaneiro aplica-se às mercadorias cuja transformação conduza à obtenção de produtos aos quais se aplique um montante de direitos de importação inferior ao montante aplicável às mercadorias de importação».

19. O artigo 585.º, n.º 1, desse regulamento, que está inserido no capítulo 6 do título III, com a epígrafe «Aperfeiçoamento passivo», prevê que, «[s]alvo indicações em contrário, os interesses essenciais dos transformadores comunitários são considerados como não sendo gravemente prejudicados».

## B – *Direito internacional*

20. A Convenção Internacional para a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros, assinada em Quioto, em 18 de maio de 1973, na sua versão revista (a seguir «Convenção de Quioto revista»), entrou em vigor em 3 de fevereiro de 2006. Esta Convenção visa, como decorre do seu preâmbulo, a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros das Partes Contratantes.

21. A referida Convenção inclui um anexo geral e vários anexos específicos<sup>8</sup>. Cada anexo é acompanhado de diretivas que não vinculam as Partes Contratantes<sup>9</sup>.

8 — Artigo 4.º, n.º 1, da Convenção de Quioto revista.

9 — Artigo 4.º, n.º 4, da Convenção de Quioto revista. De acordo com o artigo 1.º, alínea g), desta Convenção, estas diretivas constituem «um conjunto de explicações sobre as disposições do anexo geral, dos anexos específicos e seus capítulos».

22. O anexo específico F, sob a epígrafe «Transformação», prevê, no seu capítulo 2, disposições aplicáveis ao regime de aperfeiçoamento passivo. As diretivas relativas ao anexo específico F da Convenção de Quioto revista (a seguir «diretivas de Quioto») dispõem, no seu capítulo 2, com a epígrafe «Aperfeiçoamento passivo», sob o título «Condições económicas», o seguinte:

«O benefício do regime de aperfeiçoamento passivo não pode ser concedido quando as operações previstas possam prejudicar gravemente os interesses essenciais dos transformadores ou produtores nacionais.

No caso do regime de aperfeiçoamento passivo, os interesses económicos de um país são difíceis de determinar, uma vez que, embora esse regime seja favorável, essencialmente, ao emprego no estrangeiro, é igualmente um elemento de redução dos custos de produção dos fabricantes nacionais.

Deve, por isso, encontrar-se um equilíbrio entre a redução máxima dos custos totais de produção dos operadores nacionais em consequência da possibilidade de subcontratar no estrangeiro e a reserva de operações de aperfeiçoamento a outros operadores nacionais, sob pena de tornar a indústria nacional menos competitiva.»

23. A União aderiu à Convenção de Quioto revista através da Decisão 2003/231/CE do Conselho, de 17 de março de 2003, relativa à adesão da Comunidade Europeia ao Protocolo de alteração da Convenção Internacional para a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros (Convenção de Quioto)<sup>10</sup>. Contudo, a União não aderiu ao apêndice III do Protocolo de alteração, que corresponde aos anexos específicos da Convenção de Quioto revista<sup>11</sup>.

### III – Litígio no processo principal, questão prejudicial e processo no Tribunal de Justiça

24. Em 30 de junho de 2008, a Argos apresentou ao inspetor das alfândegas neerlandês um pedido, nos termos do artigo 85.º do código aduaneiro, de emissão de uma autorização de aperfeiçoamento passivo. Esta sociedade pretendia colocar sob esse regime gasolina de origem comunitária destinada a ser exportada para ser incorporada a bioetanol proveniente de um Estado terceiro e que não foi introduzido em livre prática na União. Com esta mistura, que apresentava uma relação de cerca de 15 unidades de gasolina para 85 unidades de bioetanol, a Argos obteve Etanol 85 (a seguir «E 85»), um biocombustível utilizável em determinados veículos adaptados, designados «veículos multicomcombustível».

25. De acordo com este pedido, a Argos projetava proceder à referida mistura em alto mar. A gasolina e o bioetanol seriam carregados num navio atracado num porto neerlandês, em dois compartimentos separados por uma divisória. Assim que o navio chegasse a alto mar, fora das águas territoriais da União, esta divisória seria removida de maneira a que os dois componentes se misturassem, sendo este processo estimulado pela ondulação do mar. Em seguida, o navio regressaria aos Países Baixos.

26. O E 85 assim obtido seria então declarado à alfândega para ser introduzido em livre prática na União e submetido aos direitos de importação correspondentes a esse produto (à taxa de 6,5% *ad valorem*). A aplicação do regime de aperfeiçoamento passivo permitiria à Argos beneficiar de uma redução desses direitos num montante equivalente ao dos direitos aduaneiros (à taxa de 4,7% *ad valorem*) que seriam aplicáveis, na mesma data, à gasolina de origem comunitária se esta tivesse sido importada e introduzida em livre prática na União em proveniência do local onde foi misturada.

10 — JO L 86, p. 21.

11 — V. artigo 1.º, n.º 1, e considerando 2 da Decisão 2003/231.

27. O inspetor das alfândegas submeteu, para parecer, o pedido da Argos à Comissão Europeia, para que esta averiguasse se estavam preenchidas as condições económicas a que o artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro subordina a concessão de uma autorização de aperfeiçoamento passivo<sup>12</sup>. A Comissão requereu então o parecer do comité do código aduaneiro (a seguir «comité»)<sup>13</sup>.

28. O comité considerou que devia ser recusado à Argos o benefício do regime de aperfeiçoamento passivo porque essas condições não estavam reunidas. Esta conclusão foi adotada com base em argumentos apresentados pela Comissão numa reunião do comité realizada em 11 de novembro de 2009. A Comissão alegou que o E 85 importado concorria diretamente com o bioetanol comunitário, uma vez que o E 85 é composto principalmente por bioetanol. Ora, em 2008, quase metade da capacidade de produção de etanol industrial da União não tinha sido utilizada. De acordo com a Comissão, uma importação de bioetanol em grandes quantidades afetaria, por conseguinte, gravemente os interesses essenciais dos produtores comunitários de bioetanol.

29. Por decisão de 13 de abril de 2010, o inspetor das alfândegas, com base nestes argumentos, indeferiu o pedido da Argos.

30. Depois de o Rechtbank te Haarlem (tribunal de Haarlem) ter negado provimento ao recurso interposto pela Argos, esta recorreu para o Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão). Este órgão jurisdicional anulou a decisão da primeira instância, considerando, nomeadamente, que havia que averiguar se a transformação da gasolina comunitária em E 85 sob o regime de aperfeiçoamento passivo conduzia a uma violação dos interesses, não dos produtores comunitários de bioetanol, mas dos produtores comunitários de E 85. Ora, de acordo com o referido órgão jurisdicional, uma vez que o inspetor das alfândegas considerara que não dispunha de elementos que indicassem que o benefício do regime requerido afetava os interesses essenciais destes últimos produtores, devia ter considerado que as condições económicas do referido regime estavam preenchidas, de acordo com a presunção prevista no artigo 585.º, n.º 1, do regulamento de aplicação. O Secretário de Estado das Finanças interpôs, então, recurso de cassação no Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos).

31. Este órgão jurisdicional considera que o resultado do recurso depende da interpretação do conceito de «transformadores comunitários» na aceção do artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro e, mais concretamente, da questão de saber se este conceito inclui, no caso em apreço, os produtores comunitários de bioetanol.

32. O referido órgão jurisdicional tem dúvidas, em especial, quanto à questão de saber se há que aplicar, por analogia, ao regime de aperfeiçoamento passivo a conclusão a que o Tribunal de Justiça chegou, no acórdão Friesland Coberco Dairy Foods<sup>14</sup>, no que respeita ao regime de transformação sob controlo aduaneiro. Decorre desse acórdão que, para examinar o respeito das condições económicas deste regime devem ser tidos em conta tanto os interesses económicos dos produtores comunitários do produto final obtido após transformação como os dos produtores comunitários de matérias-primas utilizadas durante esse processo de transformação.

12 — Como permite o artigo 503.º, alínea a), do regulamento de aplicação.

13 — De acordo com o artigo 504.º do regulamento de aplicação.

14 — C-11/05, EU:C:2006:312.

33. Nestas condições, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«No âmbito do exame das condições económicas para a concessão de um regime de aperfeiçoamento passivo, deve o conceito de ‘transformadores comunitários’, na aceção do artigo 148.º, alínea c), do [código aduaneiro], ser interpretado no sentido de que também abrange os produtores comunitários de matérias-primas e produtos semitransformados idênticos aos que são utilizados, como produtos não comunitários, no processo de aperfeiçoamento?»

34. A Argos, os Governos helénico e neerlandês, bem como a Comissão, apresentaram observações escritas. A Argos, o Governo neerlandês e a Comissão compareceram na audiência de 13 de janeiro de 2016.

#### IV – **Apreciação**

##### A – *Considerações preliminares*

35. O litígio no processo principal tem origem na recusa das autoridades aduaneiras neerlandesas em conceder à Argos uma autorização para beneficiar do regime de aperfeiçoamento passivo para a operação que consiste em exportar para alto mar gasolina comunitária a fim de a misturar com bioetanol não comunitário e em importar, posteriormente, o E 85 assim obtido<sup>15</sup>.

36. Como esta sociedade afirmou na audiência, a realização desta operação em alto mar obedecia unicamente à vontade de tirar vantagem de um diferencial de tributação aduaneira entre o bioetanol e o E 85.

37. Considerado um produto agrícola, o bioetanol está sujeito, a esse título, a direitos de importação que correspondem atualmente, de acordo com a Comissão, a uma taxa de cerca de 40% *ad valorem*<sup>16</sup>. Uma vez misturado com gasolina, mesmo em proporções ínfimas, esse produto perde a sua natureza de produto agrícola e torna-se um produto químico tributado à taxa de 6,5% *ad valorem*<sup>17</sup>.

38. A taxa que incide sobre o produto final (E 85) é, assim, inferior à que incide sobre as matérias-primas ou os produtos semitransformados (a seguir, conjuntamente, «produtos intermédios»<sup>18</sup>) de origem não comunitária utilizados para obter esse produto (bioetanol). Tal situação é comumente qualificada como «anomalia pautal», uma vez que as taxas previstas na pauta aduaneira comum aumentam, em geral, por cada operação de complemento de fabrico<sup>19</sup>.

15 — É ponto assente que tal mistura constitui uma «operação de aperfeiçoamento» na aceção do artigo 114.º, n.º 2, alínea c), do código aduaneiro.

16 — O álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80%, constava da subposição 2207 10 00 e estava sujeito a direitos aduaneiros de 19,20 euros por hectolitro nos termos do Regulamento (CE) n.º 1214/2007 da Comissão, de 20 de setembro de 2007, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO L 286, p. 1). Esta posição pautal continua a ser aplicável ao abrigo do Regulamento de Execução (UE) n.º 1001/2013 da Comissão, de 4 de outubro de 2013, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO L 290, p. 1).

17 — O E 85 era considerado um produto químico constante da subposição tarifária 3824 90 97 nos termos do Regulamento n.º 1214/2007. O Regulamento n.º 1001/2013 não modificou essa posição pautal.

18 — Os conceitos de «produto intermédio» e de «produto final» remetem para uma tipologia relativa, relacionada com a utilização do produto. Assim, por exemplo, o bioetanol e a gasolina são, consoante o seu destino, produtos intermédios ou finais. Diz-se que um produto é intermédio quando é transformado para obter um outro produto no qual incorpora o seu valor.

19 — V., a este respeito, acórdão Wacker Werke (C-142/96, EU:C:1997:386, n.ºs 14, 15 e 21) e conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro no processo Friesland Coberco Dairy Foods (C-11/05, EU:C:2006:78, n.º 42).

39. Na audiência, a Argos esclareceu igualmente que, num primeiro momento, solicitara uma autorização para misturar os produtos suprarreferidos sob o regime de transformação sob controlo aduaneiro<sup>20</sup>. A aplicação desse regime ter-lhe-ia permitido transformar, na União, bioetanol não comunitário sem que este produto ficasse sujeito aos direitos de importação, ficando apenas o produto resultante da transformação, designado «produto transformado» (E 85), sujeito à aplicação dos direitos (de valor inferior) correspondentes no momento da sua introdução em livre prática<sup>21</sup>. Só após esse pedido ter sido recusado é que esta sociedade pediu, num segundo momento, uma autorização para efetuar essa mistura em alto mar sob o regime de aperfeiçoamento passivo.

40. Parece-me oportuno sublinhar, nesta fase, que a Argos não optou por misturar, fora da União, bioetanol com gasolina comunitária colocada sob o regime de exportação<sup>22</sup>. A aplicação deste regime não está, por conseguinte, sujeita a autorização prévia<sup>23</sup>. Além disso, continua a ser possível a qualquer operador misturar simplesmente bioetanol com gasolina não comunitária fora da União para transformá-lo num produto com uma posição pautal a que correspondam direitos mais baixos. O recurso a tais misturas adquiriu, entretanto, uma dimensão considerável<sup>24</sup>.

41. Contudo, ao proceder à operação prevista sob o regime de aperfeiçoamento passivo, a Argos teria beneficiado não apenas da aplicação das taxas que incidem sobre o E 85, em vez daquelas a que está sujeito o bioetanol puro, mas também de uma redução dos direitos de importação correspondentes ao E 85 até ao limite do montante dos direitos (fictícios) aplicáveis à gasolina exportada temporariamente (à taxa de 4,7% *ad valorem*<sup>25</sup>). Com efeito, esse regime permite aos respetivos beneficiários deduzir do montante dos direitos de importação correspondentes às mercadorias obtidas após o aperfeiçoamento, designadas «produtos compensadores», o montante dos direitos de importação que seriam aplicáveis às mercadorias comunitárias de exportação temporária se estas fossem reimportadas no seu estado inalterado<sup>26</sup>.

42. No caso em apreço, o inspetor das alfândegas recusou conceder à Argos a autorização de aperfeiçoamento passivo pedida com fundamento no facto de não estar preenchida a exigência (designada pela expressão «condições económicas»), enunciada no artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro, segundo a qual tal autorização apenas pode ser concedida «desde que a emissão do benefício [desse regime] não seja suscetível de prejudicar gravemente os interesses essenciais dos transformadores comunitários».

43. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o conceito de «transformadores comunitários», na aceção dessa disposição, abrange apenas os produtores comunitários de produtos similares ao produto compensador cuja elaboração sob o regime de aperfeiçoamento passivo é pretendida (E 85) ou igualmente os produtores comunitários de produtos similares aos produtos intermédios não comunitários destinados a ser incorporados nas mercadorias de exportação temporária no aperfeiçoamento destas (bioetanol).

20 — Esta especificação não decorre, contudo, da decisão de reenvio.

21 — Artigo 130.º do código aduaneiro.

22 — Com efeito, o aperfeiçoamento de uma mercadoria comunitária fora da União e a importação subsequente do produto compensador à taxa aplicável não exigem, enquanto tais, a colocação desta mercadoria sob o regime de aperfeiçoamento passivo. Apenas o benefício da facilidade aduaneira específica que esse regime confere está subordinado a essa colocação.

23 — V. artigos 161.º e 162.º do código aduaneiro.

24 — V., «*La politique d'aide aux biocarburants, Rapport public thématique, — Évaluation d'une politique publique*», Cour des comptes de la République française, janeiro 2012, disponível no seguinte endereço de internet: <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/124000047.pdf>, pp. 76 e 107 a 110.

25 — Esta gasolina constava da subposição pautal 2710 1145 no Regulamento n.º 1214/2007. Essa posição pautal mantém-se agora no Regulamento n.º 1001/2013.

26 — Artigo 151.º, n.º 1, do código aduaneiro. Sem a aplicação do regime de aperfeiçoamento passivo, uma vez que as mercadorias comunitárias perdem esse estatuto quando são retiradas do território aduaneiro da União (artigo 4.º, n.º 8, do código aduaneiro), as mercadorias de exportação temporária são, no momento da sua reimportação sob a forma de produtos compensadores, tratadas da mesma forma que as mercadorias não comunitárias.

44. Antes de abordar esta questão, responderei a alguns argumentos invocados pelo Governo helénico e pela Comissão, na medida em que, ainda que estes últimos não tenham formalmente suscitado a inadmissibilidade da referida questão, esses argumentos visam, em substância, convencer o Tribunal de Justiça do seu caráter hipotético.

## B – Quanto à admissibilidade

1. Quanto à aplicabilidade do regime de aperfeiçoamento passivo a operações realizadas em alto mar

45. O Governo helénico sustenta que o regime de aperfeiçoamento passivo não se aplica a operações que tenham lugar em alto mar, uma vez que o artigo 151.º, n.º 1, do código aduaneiro exige, atendendo à sua redação, que as operações previstas ocorram num determinado «país».

46. Observo, a este respeito, que a formulação utilizada no referido artigo 151.º, n.º 1, deste código não se encontra noutras disposições relevantes. Com efeito, os artigos 145.º, n.º 1, do referido código e 502.º, n.º 4, do regulamento de aplicação, referem-se, respetivamente, às operações de aperfeiçoamento realizadas fora «do território aduaneiro da Comunidade» e «fora da Comunidade».

47. Tendo em conta esta divergência de terminologia, há que procurar a interpretação mais conforme com o objetivo do referido regime. Este consiste, essencialmente, em evitar que as mercadorias comunitárias colocadas em livre circulação e exportadas temporariamente com vista ao seu aperfeiçoamento sejam tributadas no momento da sua reimportação sob a forma de produtos compensadores<sup>27</sup>. A isenção assim pretendida aplica-se independentemente do destino para o qual as mercadorias são transitariamente enviadas.

48. À luz de tal objetivo, pouco importa que as referidas mercadorias sejam transportadas para o território de um Estado terceiro ou para uma zona que não está sob a soberania de qualquer Estado (como é o caso do alto mar), desde que essa zona se situe fora do território aduaneiro da União.

49. Por conseguinte, considero que o regime de aperfeiçoamento passivo pode aplicar-se quando as operações em causa tenham lugar em alto mar<sup>28</sup>.

2. Quanto à impossibilidade de o Tribunal de Justiça modificar as conclusões do inspetor das alfândegas

50. A Comissão contesta, a título preliminar, a premissa em que o órgão jurisdicional de reenvio se baseia, assente na declaração do inspetor das alfândegas, na audiência no *Gerechtshof te Amsterdam* (Tribunal de Recurso de Amesterdão), de que, no caso em apreço, o benefício do regime de aperfeiçoamento passivo não prejudicaria gravemente os interesses essenciais dos produtores comunitários de E 85<sup>29</sup>. A este propósito, a Comissão remete para as atas da reunião do comité de

27 — V. oitavo considerando da Diretiva 76/119/CEE do Conselho, de 18 de dezembro de 1975, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes ao regime do aperfeiçoamento passivo (JO L 24, p. 58; EE 02 F3 p. 41), quarto considerando do Regulamento n.º 2473/86, bem como acórdãos *Wacker Werke* (C-142/96, EU:C:1997:386, n.º 21) e *GEFCO* (C-411/01, EU:C:2003:536, n.º 51). V., igualmente, Recomendação da Comissão endereçada aos Estados-Membros em matéria de tratamento pautal aplicável aos produtos reimportados após exportação temporária para transformação, complemento de fabrico ou reparação, de 21 de novembro de 1961 (JO 1962, 3, p. 79).

28 — A maioria dos Estados-Membros reunidos no comité apoiou igualmente esta conclusão (v. *Customs Code Committee, Section: «Special Procedures»*, Minutes/summary record of the 7<sup>th</sup> meeting (extract) held on 11 November 2009, 18 December 2009, TAXUD/C4 MK/).

29 — Sem pôr em causa esta premissa, creio que é oportuno esclarecer que a declaração deste inspetor, de que não dispunha de indicações no sentido de que o benefício desse regime poderia prejudicar gravemente os interesses dos produtores comunitários de E 85, não equivale a uma afirmação da inexistência de tal risco. Esta declaração significa simplesmente que o referido inspetor se absteve, na falta de indicações expressas nesse sentido nas conclusões do comité relativas ao exame das condições económicas, de concluir pela existência de um risco de esses interesses serem gravemente prejudicados, pelo que a presunção prevista no artigo 585.º, n.º 1, do regulamento de aplicação não foi ilidida.

11 de novembro de 2009<sup>30</sup>, das quais decorre que os interesses dos produtores comunitários tanto de bioetanol como de E 85 seriam gravemente afetados pela concessão de uma autorização para beneficiar desse regime. Ora, ainda de acordo com a Comissão, a questão prejudicial seria desprovida de interesse caso se admitisse que a aplicação do referido regime afetaria gravemente os interesses essenciais dos produtores comunitários de E 85.

51. Sem me pronunciar sobre a questão de saber se o comité tinha efetivamente considerado que a operação prevista pela Argos podia afetar gravemente os interesses essenciais dos produtores comunitários tanto de bioetanol como de E 85<sup>31</sup>, observo que tal conclusão não é, em todo o caso, suscetível de implicar a inadmissibilidade da questão.

52. Com efeito, por um lado, na medida em que os argumentos da Comissão se assemelham a uma modificação do quadro factual descrito na decisão de reenvio, sublinho que a apreciação dos factos da causa é da competência do órgão jurisdicional nacional. Assim, o Tribunal de Justiça apenas tem competência para se pronunciar sobre a interpretação ou a validade de um texto de direito comunitário com base nos factos que lhe são indicados por esse órgão jurisdicional<sup>32</sup>.

53. Por outro lado, como o Tribunal de Justiça concluiu no acórdão *Friesland Coberco Dairy Foods*<sup>33</sup>, as conclusões do comité não são vinculativas para as autoridades aduaneiras nacionais<sup>34</sup>. Por conseguinte, ainda que o inspetor das alfândegas se tenha afastado das mesmas<sup>35</sup>, tal circunstância não pode invalidar a decisão deste nem, por conseguinte, tornar a questão prejudicial hipotética.

54. Tendo assim confirmado a admissibilidade desta questão, passo agora a analisá-la quanto à sua substância.

*C – Quanto à interpretação do conceito de «transformadores comunitários» na aceção do artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro*

55. De acordo com a Argos, o conceito de «transformadores comunitários» abrange, no caso em apreço, exclusivamente os produtores comunitários de E 85. Em contrapartida, os outros intervenientes consideram que este conceito engloba igualmente os produtores comunitários de bioetanol.

30 — V. nota 28 das presentes conclusões.

31 — Como sublinhado no n.º 52 das presentes conclusões, tal apreciação não é da competência do Tribunal de Justiça. Contudo, permito-me observar que as atas suprarreferidas não sustentam a posição da Comissão. Delas decorre que o comité, *num primeiro momento*, averiguou se existiam indicações de que as condições económicas não seriam respeitadas, pelo que a presunção prevista no artigo 585.º, n.º 1, do regulamento de aplicação seria ilidida e essas condições deviam, por isso, ser examinadas. O comité concluiu pela existência de tais indicações na medida em que a maioria dos Estados-Membros tinha sublinhado que os interesses essenciais dos produtores comunitários de bioetanol e de E 85 seriam seriamente afetados, uma vez que o bioetanol importado, quer puro quer misturado com gasolina sob a forma de E 85, concorre diretamente com o bioetanol doméstico. Por conseguinte, *num segundo momento*, o comité procedeu ao exame das condições económicas. O comité concluiu, com base nas alegações da Comissão de que a importação de grandes quantidades de bioetanol prejudicaria gravemente os produtores comunitários de bioetanol, que essas condições não estavam preenchidas. Afigura-se, assim, que, embora os Estados-Membros tenham referido claramente os interesses essenciais dos produtores de E 85 para demonstrar a existência de indicações de que as referidas condições não estavam preenchidas e, consequentemente, desencadear o exame destas, a Comissão apenas referiu os interesses dos produtores de bioetanol no âmbito desse exame propriamente dito.

32 — V., neste sentido, acórdão *Dumon e Froment* (C-235/95, EU:C:1998:365, n.ºs 25 e 26 e jurisprudência referida).

33 — C-11/05, EU:C:2006:312, n.º 33.

34 — Nos termos do artigo 504.º, n.º 4, do regulamento de aplicação, as autoridades aduaneiras devem apenas ter essas conclusões em conta. Contudo, o Tribunal de Justiça esclareceu, no acórdão *Friesland Coberco Dairy Foods* (C-11/05, EU:C:2006:312, n.º 27), que estas autoridades devem, se for o caso, fundamentar a sua decisão de se afastar dessas conclusões.

35 — Pelos motivos expostos na nota 31 das presentes conclusões, não me parece que seja o caso.

56. Estas abordagens opostas baseiam-se, em especial, em orientações divergentes retiradas do acórdão Friesland Coberco Dairy Foods<sup>36</sup>, no qual o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 133.º, alínea e), do código aduaneiro. Esta disposição enuncia as condições económicas do regime de transformação sob controlo aduaneiro e exige nomeadamente, para esse efeito, a inexistência de prejuízo grave para os interesses essenciais dos «produtores comunitários de mercadorias similares». Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que o exame dessas condições deve ter em conta «não só o mercado dos produtos finais mas também a situação económica do mercado das matérias-primas utilizadas para fabricar os referidos produtos»<sup>37</sup>.

57. Os Governos helénico e neerlandês, bem como a Comissão, pronunciam-se a favor da aplicação, por analogia, ao regime de aperfeiçoamento passivo da conclusão a que o Tribunal de Justiça chegou no referido acórdão. Em contrapartida, a Argos alega que esta conclusão não pode ser aplicada a esse regime, atendendo às diferenças no que respeita, por um lado, ao texto das disposições que enunciam as condições económicas dos regimes de transformação sob controlo aduaneiro e de aperfeiçoamento passivo e, por outro, aos respetivos objetivos destes regimes.

58. A primeira destas abordagens merece o meu apoio pelas razões que passo a expor.

#### 1. Interpretação literal

59. À primeira vista, determinados argumentos literais poderiam favorecer uma leitura restritiva do artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro.

60. Antes de mais, o termo «transformadores», em sentido comum, implica o desenvolvimento de atividades que consistem em modificar o estado de um produto preexistente. O conceito de «transformadores comunitários» designaria assim, como sustenta a Argos, apenas os produtores que transformam produtos intermédios comunitários similares às mercadorias de exportação temporária (gasolina) na União para obterem um produto final similar ao produto compensador (E 85)<sup>38</sup>.

61. Em seguida, o artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro refere-se aos interesses essenciais dos «transformadores comunitários», enquanto o artigo 133.º, alínea e), deste código evoca os dos «produtores comunitários». Poder-se-ia legitimamente defender que, ao utilizar uma terminologia diferente nestas duas disposições, o legislador pretendia atribuir-lhes um significado distinto.

62. Por último, ainda que o código aduaneiro não defina o conceito de «transformadores», oito das 23 versões linguísticas deste código utilizam termos que têm a mesma raiz para designar os «transformadores» na aceção do artigo 148.º, alínea c), do referido código e as «operações de aperfeiçoamento» definidas no artigo 114.º, n.º 2, alínea c), do mesmo código<sup>39</sup>. Por exemplo, a versão em língua inglesa do artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro recorre ao termo «processors», que remete para a expressão «processing», definida no artigo 114.º, n.º 2, alínea c), desse código. De igual forma, estas disposições, na versão em língua neerlandesa do referido código, utilizam, respetivamente, os termos «veredelaars» e «veredelingshandelingen».

36 — C-11/05, EU:C:2006:132.

37 — *Ibidem*, n.º 52.

38 — O Governo neerlandês propôs uma variante desta interpretação literal, de acordo com a qual os «transformadores comunitários» incluiriam não apenas os operadores que transformam matérias-primas ou produtos semitransformados num produto compensador (E 85), mas também os que transformam matérias-primas ou produtos semitransformados para obter outros produtos semitransformados (bioetanol) que entram na composição do produto compensador. Esta interpretação implicaria uma distinção, injustificável do meu ponto de vista, consoante as mercadorias utilizadas no aperfeiçoamento constituíssem matérias-primas ou produtos semitransformados. Enquanto os interesses dos produtores comunitários de produtos semitransformados, que «transformam» matérias-primas para os obter, poderiam ser tidos em conta nos termos do artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro, os interesses dos produtores comunitários de matérias-primas, que não «transformam» nada, seriam ignorados.

39 — Designadamente, as versões em língua inglesa, croata, letã, húngara, maltesa, neerlandesa, eslovaca e sueca.

63. Estas considerações não podem, contudo, dissipar toda a ambiguidade no que respeita à interpretação do artigo 148.º, alínea c), desse código.

64. Com efeito, as versões em língua búlgara, estónia, croata, lituana e finlandesa do código aduaneiro empregam os mesmos vocábulos para designar os «produtores» na aceção do artigo 133.º, alínea c), e os «transformadores» na aceção do artigo 148.º, alínea c), desse código. Esses termos, que se traduzem, em francês, pela palavra «producteurs», não implicam qualquer intervenção sobre um produto preexistente.

65. Além disso, em onze versões linguísticas<sup>40</sup>, o termo que designa os «transformadores», utilizado nesta última disposição, apresenta a mesma raiz que a expressão correspondente a «transformação», constante do artigo 114.º, n.º 2, alínea c), segundo travessão, do referido código<sup>41</sup>. Uma interpretação puramente literal conduziria, assim, a que se tivesse em conta apenas os interesses dos operadores comunitários que se dedicam a atividades de «transformação» na União. Em contrapartida, excluiria os interesses dos que aí desenvolvem atividades de «complemento de fabrico» ou de «reparação», que constituem, contudo, igualmente «operações de aperfeiçoamento» na aceção do artigo 114.º, n.º 2, alínea c), do mesmo código.

66. Nestas condições, considero que o Tribunal de Justiça não pode deixar de analisar os objetivos e o contexto do artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro. Em especial, tendo em conta as divergências entre as versões linguísticas desta disposição, há que, de acordo com jurisprudência constante, interpretar «em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento»<sup>42</sup>. Pelas razões expostas a seguir, estes aspetos impõem uma interpretação ampla da referida disposição.

## 2. Interpretação teleológica e contextual

a) As condições económicas dos regimes aduaneiros económicos devem ser objeto de uma interpretação ampla

67. Em derrogação das normas previstas no âmbito dos regimes aduaneiros comuns que constituem a importação e a exportação, os regimes aduaneiros económicos permitem evitar determinadas consequências, consideradas nefastas para a indústria comunitária, que resultariam da aplicação dessas normas.

68. Assim, o regime de transformação sob controlo aduaneiro visa manter na União atividades de transformação sempre que «a tributação de mercadorias segundo a sua designação pautal ou o seu estado no momento da importação conduz a uma imposição superior àquela que seria economicamente justificada e que tende a encorajar a deslocação de determinadas atividades económicas para fora da [União]»<sup>43</sup>. Para tal, esse regime permite transformar na União mercadorias não comunitárias sem que estas sejam sujeitas a direitos de importação, sendo tributados apenas os produtos transformados<sup>44</sup>.

40 — Designadamente, as versões em língua espanhola, checa, dinamarquesa, alemã, grega, francesa, italiana, polaca, portuguesa, romena e eslovena. Nas versões em língua inglesa, letã, húngara, maltesa e eslovaca, embora o termo que designa a «transformação» tenha a mesma raiz que o que corresponde à expressão «transformadores», o primeiro destes termos é idêntico ao que designa o «aperfeiçoamento», utilizado no artigo 114.º, n.º 2, alínea c), do código aduaneiro.

41 — Por exemplo, a versão em língua alemã utiliza o termo «Verarbeitern», no artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro, e o vocábulo «Verarbeitung», no artigo 114.º, n.º 2, alínea c), segundo travessão, desse código.

42 — V., neste sentido, acórdão *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, n.º 27 e jurisprudência referida).

43 — Primeiro considerando do Regulamento (CEE) n.º 2763/83 do Conselho, de 26 de setembro de 1983, relativo ao regime que permite a transformação sob controlo aduaneiro das mercadorias antes da sua introdução em livre prática (JO L 272, p. 1; EE 02 F10 p. 63), revogado pelo código aduaneiro.

44 — Artigo 130.º do código aduaneiro.

69. Mais concretamente, o regime de transformação sob controlo aduaneiro aplica-se sempre que os direitos de importação aplicáveis aos produtos transformados sejam inferiores aos que incidem sobre os produtos intermédios utilizados no processo de transformação<sup>45</sup>. Assim, esse regime tem a sua razão de ser na existência de anomalias pautais que, se tal regime não permitisse corrigi-las, incitariam à deslocalização das atividades de transformação para fora da União.

70. O regime de aperfeiçoamento passivo permite, por seu turno, evitar que as mercadorias comunitárias exportadas com vista ao seu aperfeiçoamento não sejam tributadas na sua reimportação sob a forma de produtos compensadores<sup>46</sup>. Este regime facilita assim a deslocalização para fora da União de determinadas atividades de aperfeiçoamento, que o legislador comunitário considerou justificada por razões técnicas ou económicas no âmbito da divisão internacional do trabalho<sup>47</sup>.

71. Contudo, à vantagem que esses regimes facultam aos respetivos beneficiários corresponde potencialmente um prejuízo causado a outros interesses da indústria comunitária<sup>48</sup>. Consciente de tal risco, o legislador procurou assegurar o equilíbrio entre os interesses em presença, subordinando a autorização para recorrer a tal regime à observância de determinadas condições económicas. Estas visam, tanto no âmbito do regime de transformação sob controlo aduaneiro como no do regime de aperfeiçoamento passivo, evitar que a aplicação destes regimes, ao procurar estimular a atividade industrial dos respetivos beneficiários, não prejudique os «interesses essenciais» de outros operadores comunitários<sup>49</sup>. As referidas condições impedem assim que o recurso a estes regimes derogatórios dos regimes aduaneiros comuns enfraqueça a indústria comunitária em vez de a fortalecer.

72. Na minha opinião, foi nesta perspetiva que o legislador enunciou as condições económicas dos regimes aduaneiros económicos de forma ampla e, correlativamente, reconheceu uma margem de apreciação significativa às autoridades aduaneiras competentes para verificar se aquelas são respeitadas, bem como ao comité encarregado, se for o caso, de as assistir na realização desta tarefa.

73. Assim, a terminologia utilizada nas disposições relativas a essas condições evita prender o exame destas últimas num «colete de forças». Essas disposições não identificam nem os elementos específicos a ter em conta no âmbito deste exame nem os mercados por ela abrangidos. Em especial, o artigo 133.º, alínea e), do código aduaneiro refere-se aos interesses essenciais dos produtores comunitários «de mercadorias similares», sem especificar o grau de similitude ou de substituíbilidade necessário. Por seu turno, os artigos 148.º, alínea c), do código aduaneiro e 502.º, n.º 4, do regulamento de aplicação referem os interesses essenciais dos «transformadores comunitários», sem especificar os mercados abrangidos pelas atividades destes últimos. De igual modo, o novo código aduaneiro remete laconicamente para os interesses dos «produtores da União»<sup>50</sup>.

74. Além disso, as autoridades aduaneiras não são obrigadas a consultar a Comissão no âmbito deste exame<sup>51</sup>, nem ficam, quando decidam proceder a tal consulta e a Comissão, por sua vez, consulte o comité, vinculadas pelas conclusões deste último<sup>52</sup>.

45 — Artigo 551.º, n.º 1, do regulamento de aplicação.

46 — V. n.º 47 das presentes conclusões.

47 — Primeiro e segundo considerandos da Diretiva 76/119 e primeiro considerando do Regulamento n.º 2473/86, que sucedeu a esta diretiva antes de ser substituído pelo código aduaneiro.

48 — V. n.ºs 83 a 91 das presentes conclusões.

49 — De mesma forma, as diretivas de Quioto (p. 3) especificam que «[a] aplicação [do regime de aperfeiçoamento passivo] pode subordinar-se à condição de as operações de aperfeiçoamento em vista não determinarem prejuízo para os interesses nacionais».

50 — Artigo 211.º, n.º 4, alínea b), do novo código aduaneiro.

51 — Artigo 503.º do regulamento de aplicação.

52 — Artigo 504.º, n.º 4, do regulamento de aplicação e acórdão Friesland Coberco Dairy Foods (C-11/05, EU:C:2006:312, n.º 27).

75. À luz destas considerações, entendo que as referidas condições económicas devem ser interpretadas e aplicadas com flexibilidade<sup>53</sup>, de forma a permitir às autoridades aduaneiras competentes desempenhar plenamente o seu papel de garantes do equilíbrio entre os interesses em presença. Além disso, afigura-se igualmente justificado, tendo em conta o carácter derogatório dos regimes aduaneiros económicos, que as condições que enquadram a emissão de uma autorização para recorrer a tais regimes sejam objeto de uma interpretação ampla.

76. Em contrapartida, afigurar-se-ia contrário ao espírito e aos objetivos do regime de aperfeiçoamento passivo que, por via de uma interpretação rígida das condições económicas desse regime, essas autoridades ficassem impedidas de ter em conta os interesses essenciais de determinados operadores comunitários quando determinassem que a concessão do benefício desse regime poderia afetá-los gravemente.

77. Por outras palavras, na minha opinião, a prossecução do objetivo das condições económicas do referido regime, tal como decorre do n.º 71 das presentes conclusões, não admite qualquer distinção consoante os interesses ameaçados digam respeito ao mercado dos produtos finais, dos produtos semitransformados ou das matérias-primas utilizadas no aperfeiçoamento.

78. Além disso, tal leitura não é suscetível de limitar excessivamente os direitos dos requerentes nem de tornar demasiado pesado o procedimento de emissão de uma autorização de aperfeiçoamento passivo.

79. A este respeito, recorro que, nos termos dos artigos 502.º, n.º 1, e 585.º, n.º 5, do regulamento de aplicação, lidos conjuntamente, considera-se que as condições económicas do regime de aperfeiçoamento passivo estão preenchidas, salvo indicações em contrário, caso em que deve verificar-se se foram respeitadas. O ónus da prova da observância dessas condições não recai sobre o requerente da autorização; é às autoridades aduaneiras que compete provar que aquelas não foram respeitadas. De resto, estas autoridades não são, de forma alguma, obrigadas a examinar sistematicamente as referidas condições à luz dos diversos interesses essenciais da indústria comunitária que entrar em linha de conta. Com efeito, tal exame apenas tem lugar se existirem indicações de que tais interesses podem ser gravemente prejudicados.

80. Na minha opinião, é a combinação deste mecanismo de presunção com a flexibilidade concedida às autoridades aduaneiras que permite conciliar, por um lado, a promoção dos interesses dos requerentes, bem como a eficácia dos procedimentos de concessão de autorização, e, por outro, a proteção dos interesses da indústria comunitária no seu todo.

b) As condições económicas dos regimes de transformação sob controlo aduaneiro e de aperfeiçoamento passivo devem ser objeto de interpretação convergente

81. Tal como foi salientado nos n.ºs 67 a 71 das presentes conclusões, as condições económicas associadas aos regimes de transformação sob controlo aduaneiro e de aperfeiçoamento passivo prosseguem um objetivo idêntico. Estas visam, no seu conjunto, evitar que o efeito estimulante da aplicação desses regimes para um setor da indústria comunitária seja contrabalançado por um prejuízo grave infligido a outros setores desta. Por conseguinte, na minha opinião, os interesses em presença merecem ser tidos em conta da mesma forma no âmbito do exame das condições económicas de cada um desses regimes.

53 — A margem de apreciação das autoridades aduaneiras nacionais encarregadas de aplicar o código aduaneiro corresponde, na minha opinião, à margem de que as autoridades comunitárias dispõem quando devam proceder a apreciações económicas complexas (v., nomeadamente, no que respeita à margem de apreciação da Comissão em matéria de auxílios estatais, acórdão Comissão/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, n.º 66 e jurisprudência referida).

82. Ora, o Tribunal de Justiça já considerou, no acórdão Friesland Coberco Dairy Foods, que as condições económicas do regime de transformação sob controlo aduaneiro visam a inexistência de prejuízo para os interesses, não apenas dos produtores comunitários de produtos finais similares aos produtos transformados, mas também dos produtores comunitários de produtos intermédios similares aos que são utilizados para fabricar esses produtos finais<sup>54</sup>.

83. Em apoio de tal conclusão, o Tribunal de Justiça verificou que esse regime, ao isentar os respetivos beneficiários dos direitos aduaneiros sobre os produtos intermédios importados de países terceiros e utilizados no processo de transformação, podia prejudicar os interesses essenciais dos eventuais produtores comunitários de produtos similares a esses produtos intermédios<sup>55</sup>.

84. Na minha opinião, este raciocínio é aplicável, por analogia, ao regime de aperfeiçoamento passivo.

85. É certo que, ao facilitar o aperfeiçoamento de mercadorias comunitárias fora da União, o regime de aperfeiçoamento passivo ameaça essencialmente os interesses das empresas comunitárias que transformam essas mesmas mercadorias dentro da União<sup>56</sup>.

86. Além disso, o processo de aperfeiçoamento pode implicar — mas não implica necessariamente — a incorporação de produtos não comunitários nas mercadorias (comunitárias) de exportação temporária. A aplicação do regime de aperfeiçoamento passivo, diferentemente da transformação sob controlo aduaneiro, não implica, contudo, qualquer vantagem pautal do ponto de vista dos produtos não comunitários eventualmente incorporados no processo (aplicando-se a isenção apenas às mercadorias de exportação temporária)<sup>57</sup>. Por isso, a possibilidade de o referido regime prejudicar os interesses dos produtores comunitários de produtos intermédios não é evidente.

87. Embora esta consideração possa, na minha opinião, explicar a escolha de uma redação diferente na maioria das versões linguísticas dos artigos 133.º, alínea e), e 148.º, alínea c), do código aduaneiro, não deixa de ser verdade que o regime de aperfeiçoamento passivo é, em determinadas situações, suscetível de provocar o mesmo conflito de interesses que o regime de transformação sob controlo aduaneiro.

88. Assim, a configuração dos factos do litígio no processo principal tornou evidente que, sempre que os direitos aduaneiros correspondentes aos produtos compensadores são inferiores aos que incidem sobre os produtos intermédios não comunitários utilizados numa operação de aperfeiçoamento passivo, tal operação conduz ao mesmo resultado que uma operação realizada sob o regime de transformação sob controlo aduaneiro.

89. No final de qualquer uma destas operações, os direitos de importação incidem apenas sobre os produtos finais, às taxas que lhes são aplicáveis. Em contrapartida, os produtos intermédios não comunitários utilizados no aperfeiçoamento ou na transformação não são tributados enquanto tais. Assim, os produtos intermédios não comunitários são modificados para obter um produto que é introduzido em livre prática na União mediante o pagamento de direitos inferiores aos que incidiriam sobre a importação dos referidos produtos intermédios na falta de tal modificação.

54 — C-11/05, EU:C:2006:312, n.º 50 a 52.

55 — Acórdão Friesland Coberco Dairy Foods (C-11/05, EU:C:2006:312, n.º 49). Uma vez que a questão colocada dizia especificamente respeito à tomada em consideração dos interesses dos produtores de matérias-primas, nem o Tribunal de Justiça nem o advogado-geral tiveram que justificar igualmente a tomada em consideração dos interesses dos produtores de produtos finais similares aos produtos transformados. Além disso, nenhum dos intervenientes contestara que as condições económicas do regime de transformação sob controlo aduaneiro visam pelo menos estes últimos produtores. Tal premissa, por mais consensual que fosse, não se impunha, contudo, apenas à luz da redação do artigo 133.º, alínea e), do código aduaneiro, cuja expressão «produtores comunitários de mercadorias similares» podia ser entendida por referência aos produtos objeto da transformação (ou seja, os produtos intermédios). Nestas condições, parece-me que a aceitação pelo Tribunal de Justiça desta premissa está em consonância com a apreciação ampla das condições económicas que preconizo.

56 — Assim, as diretivas de Quioto (p. 6) invocam a necessidade de «encontrar-se um equilíbrio entre a redução máxima dos custos totais de produção dos operadores nacionais em consequência da possibilidade de subcontratar no estrangeiro e a reserva de operações de aperfeiçoamento a outros operadores nacionais, sob pena de tornar a indústria nacional menos competitiva».

57 — Não se trata, por isso, neste contexto, contrariamente ao da transformação sob controlo aduaneiro, de atenuar os efeitos das anomalias pautais.

90. A única diferença entre estas duas operações, do ponto de vista da tributação aduaneira, reside então na vantagem aduaneira adicional obtida pelo beneficiário do regime de aperfeiçoamento passivo, ou seja, a isenção dos direitos de importação (fictícios) correspondentes às mercadorias comunitárias de exportação temporária.

91. Em tal caso, a operação de aperfeiçoamento passivo acarreta o mesmo conflito de interesses — e agrava-o com o efeito de tal isenção — que o Tribunal de Justiça identificou no acórdão Friesland Coberco Dairy Foods no contexto do regime de transformação sob controlo aduaneiro<sup>58</sup>.

92. No caso em apreço, ao incorporar gasolina no bioetanol, a Argos beneficiaria de direitos aduaneiros claramente inferiores aos que incidiriam sobre a importação de bioetanol puro. A posição concorrencial dos produtores comunitários de bioetanol poderia seguramente ser afetada de forma negativa. Tal desvantagem, que resultaria, em primeiro lugar, da própria importação de E 85 em vez de bioetanol não desnaturado, seria ainda agravada se, em aplicação do regime de aperfeiçoamento passivo, aos direitos sobre a importação de E 85 fosse retirado o montante que corresponde aos direitos (fictícios) correspondentes à componente de gasolina desse produto.

93. Além disso, as consequências da anomalia pautal acima descrita seriam ainda mais notórias uma vez que o bioetanol entra na composição do produto compensador na proporção de cerca de 85%. As conclusões do comité indicam, por outro lado, que, como a Argos confirmou na audiência, o E 85 abrangido pelo pedido em causa destinava-se, pelo menos em parte, a ser incorporado na gasolina para obter um combustível clássico com um teor mais baixo de bioetanol (5%), designado E 5<sup>59</sup>. Este E 85 teria assim a mesma utilização (através de um ajustamento das proporções dos componentes misturados) que o bioetanol puro destinado a ser misturado com a gasolina. Estas considerações levaram, precisamente, o comité, bem como o inspetor das alfândegas, a concluir pela existência de um risco de que os interesses essenciais dos produtores comunitários de bioetanol fossem gravemente afetados.

94. Ora, é ponto assente que o benefício do regime de transformação sob controlo aduaneiro para proceder à mistura pretendida no território aduaneiro da União apenas poderia ter sido concedido se não existisse um risco de que os interesses essenciais dos produtores comunitários de bioetanol fossem gravemente prejudicados. Foi, de resto, em vão que a Argos pediu uma autorização para esse efeito<sup>60</sup>.

95. Nestas condições, o recurso ao regime de aperfeiçoamento passivo não pode, *a fortiori*, ser autorizado quando seja suscetível de acarretar um prejuízo ainda mais grave para os interesses dos produtores comunitários de bioetanol do que o que resultaria da aplicação do regime de transformação sob controlo aduaneiro.

96. Por conseguinte, considero que a interpretação ampla a que o Tribunal de Justiça chegou no acórdão Friesland Coberco Dairy Foods<sup>61</sup> deve ser acolhida igualmente no âmbito do regime de aperfeiçoamento passivo.

58 — C-11/05, EU:C:2006:312, n.º 49. V. n.º 83 das presentes conclusões.

59 — V. atas da reunião de 11 de novembro de 2009 (nota 28 das presentes conclusões).

60 — V. n.º 39 das presentes conclusões.

61 — C-11/05, EU:C:2006:312.

97. A argumentação desenvolvida pelo Tribunal de Justiça, a título exaustivo, no n.º 51 desse acórdão, de acordo com a qual a abordagem aí adotada «é a única suscetível de ter em conta as exigências das políticas comuns comunitárias, designadamente da política agrícola comum [PAC]», parece-me igualmente relevante no caso em apreço. De facto, a produção de bioetanol na União é considerada uma atividade abrangida pela PAC, que os direitos aduaneiros elevados visam proteger. Ora, a operação abrangida pelo pedido da Argos teria como consequência evitar o pagamento desses direitos, beneficiando simultaneamente da isenção prevista por aplicação do regime de aperfeiçoamento passivo.

98. Esclareço, por outro lado, que a abordagem que proponho não é contrária ao n.º 21 do acórdão Wacker Werke, a que a Argos fez referência nas suas observações escritas. É verdade que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que o eventual surgimento de anomalias pautais que confirmam um benefício aduaneiro ao operador económico em questão é um «risco inerente», e que deve ser tolerado, ao regime de aperfeiçoamento passivo<sup>62</sup>. Tal afirmação deve, no entanto, ser lida à luz do seu contexto.

99. No processo que deu origem a esse acórdão, a anomalia pautal em causa consistia num diferencial de tributação aduaneira, não entre os produtos compensadores e as mercadorias não comunitárias incorporadas no aperfeiçoamento, mas entre os produtos compensadores e as mercadorias comunitárias de exportação temporária. Esse processo suscitava apenas a questão de saber se era relevante, para efeitos da determinação do valor aduaneiro das mercadorias de exportação temporária necessária para calcular a isenção nos termos desse regime, que os direitos de importação (fictícios) correspondentes a estas excedessem os que incidiam sobre os produtos compensadores — de forma que o recurso ao regime de aperfeiçoamento passivo tivesse potencialmente levado a uma isenção total dos direitos de importação. Não se tratava, por isso, de apreciar se as consequências de anomalias pautais podem ou não ser tidas em conta no exame das condições económicas do regime de aperfeiçoamento passivo.

100. Nesta perspetiva, o n.º 21 do acórdão Wacker Werke não fornece, a meu ver, nenhuma orientação relevante no âmbito do presente processo. Em todo o caso, o Tribunal de Justiça teve o cuidado de aí mitigar a afirmação de que o risco decorrente da existência de anomalias pautais deve, em princípio, ser tolerado<sup>63</sup>.

c) Quanto à redação de outros instrumentos de direito internacional e da União

101. Como sustentam o Governo helénico e a Comissão, o texto de outros instrumentos de direito internacional e de direito da União corroboram a interpretação que defendo.

102. Assim, as diretivas de Quioto excluem o benefício do regime de aperfeiçoamento passivo sempre que as operações previstas possam prejudicar gravemente os interesses essenciais dos «*transformadores ou produtores nacionais*»<sup>64</sup>. Ainda que estas diretivas não tenham carácter vinculativo e que a União não tenha, em todo o caso, aderido ao anexo que elas interpretam<sup>65</sup>, estas constituem, contudo, um elemento relevante de contextualização. Com efeito, oferecem determinados esclarecimentos quanto à forma como as Partes na Convenção de Quioto revista interpretam os objetivos e os interesses em causa no regime de aperfeiçoamento passivo.

62 — Acórdão Wacker Werke (C-142/96, EU:C:1997:386).

63 — O n.º 21 do acórdão Wacker Werke (C-142/96, EU:C:1997:386) esclarece que tal só acontece na medida em que «nada indique que os preços que os operadores faturaram mutuamente tenham sido influenciados pelas suas relações negociais». A aceitação de tal limitação parece corresponder às conclusões do advogado-geral Tesouro no processo Wacker Werke (C-142/96, EU:C:1997:217, n.º 15), que especificavam expressamente que «seria diferente caso a operação de aperfeiçoamento [...] apresentasse aspetos [...] que pudessem levar a pensar que [os operadores em causa] prosseguiam, na realidade, outros fins que não o aperfeiçoamento, por exemplo, uma fraude à regulamentação fiscal ou um enriquecimento injustificado».

64 — Diretivas de Quioto, p. 6 (sublinhado nosso).

65 — V. n.ºs 21 e 23 das presentes conclusões.

103. Além disso, o artigo 211.º, n.º 4, alínea b), do novo código aduaneiro, que se aplica a todos os regimes de transformação<sup>66</sup>, prevê agora que uma autorização de colocação sob um destes regimes só pode ser concedida se, nomeadamente, não prejudicar «os interesses essenciais dos produtores da União»<sup>67</sup>. Assim, as condições económicas desses regimes visarão, a partir de 1 de maio de 2016, os interesses essenciais de todos os produtores da União, produzam eles produtos similares aos produtos transformados ou aos produtos intermédios utilizados na transformação.

104. Ora, nenhum elemento indica que o legislador pretendeu, desse modo, introduzir uma modificação substancial quanto às condições económicas do regime de aperfeiçoamento passivo<sup>68</sup>. Assim, considero que esta modificação pretende responder a uma preocupação de simplificação legislativa que visa agrupar numa mesma disposição as condições económicas aplicáveis aos diferentes regimes aduaneiros.

### 3. Conclusão

105. Tendo em conta as considerações precedentes, considero que o artigo 148.º, alínea c), do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «transformadores comunitários», na aceção desta disposição, abrange não apenas os produtores comunitários de produtos similares aos produtos compensadores referidos no pedido de aperfeiçoamento passivo, mas também os produtores comunitários de produtos similares às matérias-primas ou aos produtos semitransformados não comunitários destinados a ser incorporados nas mercadorias comunitárias de exportação temporária durante as operações de aperfeiçoamento referidas nesse pedido.

106. Recordo, a este propósito, que as consequências que a aplicação do regime de aperfeiçoamento passivo pode acarretar para os interesses essenciais de uma ou de outra destas categorias de produtores apenas devem efetivamente ser analisadas se existirem indicações de que o recurso a esse regime é suscetível de afetar gravemente esses interesses<sup>69</sup>.

#### D – Quanto à eventual existência de uma prática abusiva

107. A Comissão alega, em substância, a título subsidiário, para o caso de o Tribunal de Justiça dar uma resposta negativa à questão prejudicial, que o recurso ao regime de aperfeiçoamento passivo constitui, no caso em apreço, uma prática abusiva.

108. Para ser exaustivo, embora proponha, no caso em apreço, que seja dada uma resposta afirmativa à questão prejudicial e o órgão jurisdicional de reenvio não tenha colocado ao Tribunal de Justiça a questão da eventual existência de abuso de direito<sup>70</sup>, abordarei sucintamente este assunto.

109. Sublinho, a título preliminar, o carácter subsidiário e excecional da doutrina do abuso de direito, que constitui uma «válvula de segurança» que permite recusar a concessão de uma vantagem considerada injustificada ou ordenar a sua restituição mesmo quando estejam reunidas, no plano formal, as condições legais de obtenção de tal vantagem.

66 — V. nota 6 das presentes conclusões.

67 — Sublinhado nosso.

68 — O décimo quinto considerando do novo código aduaneiro refere, apenas, a este respeito, que «[o]s regimes aduaneiros deverão ser fundidos ou alinhados [...]».

69 — Na falta de tais indicações, considera-se que as referidas condições são respeitadas (artigo 585.º, n.º 5, do regulamento de aplicação).

70 — De acordo com jurisprudência assente, o Tribunal de Justiça não pode, a pedido de um interveniente, analisar questões que não lhe foram submetidas pelo órgão jurisdicional nacional (v., nomeadamente, acórdão Slob, C-236/02, EU:C:2004:94, n.º 29 e jurisprudência referida). Contudo, o Tribunal de Justiça já considerou que este princípio não se opõe à análise da possibilidade de uma utilização abusiva do direito da União, mesmo que esta não seja formalmente suscitada pelo órgão jurisdicional nacional, a fim de fornecer a este órgão jurisdicional elementos de interpretação que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe está submetido (v., acórdão ING. AUER, C-251/06, EU:C:2007:658, n.ºs 38 e 39; v., igualmente, neste sentido, acórdão Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, n.ºs 18 a 24).

110. Nos termos do artigo 4.º, n.º 3, do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95<sup>71</sup>, e de acordo com jurisprudência constante, a existência de uma prática abusiva pressupõe a conjugação de um elemento subjetivo e de um elemento objetivo. O primeiro implica que a prática em causa tenha como finalidade essencial beneficiar de uma vantagem que resulta da regulamentação comunitária criando artificialmente as condições necessárias para a sua obtenção<sup>72</sup>. O segundo designa um conjunto de circunstâncias objetivas das quais resulte que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação comunitária, o objetivo pretendido por essa legislação não foi alcançado<sup>73</sup>. Embora o Tribunal de Justiça possa fornecer determinadas indicações a este respeito, cabe, em última instância, aos órgãos jurisdicionais nacionais competentes verificar se esses elementos estão reunidos tendo em conta todas as circunstâncias do caso concreto<sup>74</sup>.

111. À luz destes princípios, há que fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio determinadas indicações que possam auxiliá-lo na sua apreciação.

112. A este respeito, recorde, desde já, que, como observei no n.º 35 das presentes conclusões, a colocação de gasolina comunitária sob o regime de aperfeiçoamento passivo no âmbito da operação descrita no pedido da Argos não corresponde, nas próprias palavras desta última, a qualquer razão técnica ou económica que não seja a obtenção de vantagens aduaneiras.

113. Nestas condições, por um lado, pode considerar-se que o elemento subjetivo se verifica, na medida em que o transporte da gasolina comunitária para alto mar para ser adicionada ao bioetanol tem um caráter artificial e visa apenas evitar o pagamento dos direitos aduaneiros elevados que incidem sobre o bioetanol, beneficiando simultaneamente da isenção de direitos (fictícios) que incidem sobre a gasolina de exportação temporária.

114. Por outro lado, estas mesmas considerações levam-me a suspeitar de que a concessão à Argos do benefício do referido regime não cumpriria o objetivo para o qual este foi instituído. Como decorre do n.º 70 das presentes conclusões, este consiste em evitar a tributação aduaneira de mercadorias comunitárias exportadas temporariamente com vista ao seu aperfeiçoamento, desde que a deslocalização das operações de aperfeiçoamento corresponda a razões técnicas ou económicas.

115. Assim sendo, mesmo que o órgão jurisdicional nacional considere abusivo o recurso ao regime de aperfeiçoamento passivo para a operação prevista no caso em apreço, tal qualificação não é extensível, contudo, à simples prática que consiste em misturar, fora da União, 85% de bioetanol e 15% de gasolina, e em importar para a União o E 85 assim obtido pagando os direitos aduaneiros correspondentes, em vez dos que incidem sobre o bioetanol no estado puro<sup>75</sup>.

71 — Regulamento do Conselho, de 18 de dezembro de 1995, relativo à proteção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias (JO L 312, p. 1). O artigo 4.º, n.º 3, deste regulamento dispõe que «[o]s atos relativamente aos quais se prove terem por fim obter uma vantagem contrária aos objetivos do direito comunitário aplicável nas circunstâncias, criando artificialmente condições necessárias à obtenção dessa vantagem, têm como consequência, consoante o caso, quer a não obtenção da vantagem quer a sua retirada».

72 — V., nomeadamente, acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 75).

73 — V., nomeadamente, acórdãos Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, n.º 52) e Vonk Dairy Products (C-279/05, EU:C:2007:18, n.º 33).

74 — V., nomeadamente, acórdãos Pometon (C-158/08, EU:C:2009:349, n.º 26) e Cimmino e o. (C-607/13, EU:C:2015:448, n.º 60).

75 — V. n.º 40 das presentes conclusões.

116. Não há qualquer dúvida, a meu ver, de que tal operação não pode, enquanto tal, ser qualificada como abusiva. De facto, ninguém contesta que as propriedades e as utilizações do E 85 diferem das do bioetanol<sup>76</sup>. Assim, ainda que tal mistura vise principalmente evitar o pagamento dos direitos aduaneiros aplicáveis ao bioetanol, corresponde igualmente a determinadas razões técnicas e/ou económicas autónomas. Assim, não se verifica, pelo menos, o elemento subjetivo do abuso de direito.

117. Tendo em conta as considerações precedentes, a doutrina do abuso de direito pode, na minha opinião, travar o benefício do regime de aperfeiçoamento passivo numa situação como a que está em causa no processo principal, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio. Em contrapartida, esta doutrina não pode, em princípio, impedir os importadores de tirar partido de uma anomalia pautal transformando o bioetanol destinado à importação na União em E 85 com o objetivo de modificar a posição pautal. Cabe, em última instância, ao legislador retificar tal anomalia se assim o entender.

## V – Conclusão

118. Proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão submetida pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), da seguinte forma:

O artigo 148.º, alínea c), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 214/2007 da Comissão, de 28 de fevereiro de 2007, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «transformadores comunitários», na aceção desta disposição, abrange não apenas os produtores comunitários de produtos similares aos produtos compensadores referidos no pedido de aperfeiçoamento passivo mas também os produtores comunitários de produtos similares às matérias-primas ou aos produtos semitransformados não comunitários destinados a ser incorporados nas mercadorias comunitárias de exportação temporária durante as operações de aperfeiçoamento referidas nesse pedido.

76 — A adição de gasolina permite, nomeadamente, superar as dificuldades de arranque a frio associadas à utilização de bioetanol puro (v., Ballerini, D., «*Les biocarburants: État des lieux, perspectives et enjeux du développement*», IFP Publications, ed. Technip, Paris, 2006, p. 112). V., a este respeito, acórdão Roquette Frères (C-114/99, EU:C:2000:568, n.º 19), no qual o Tribunal de Justiça considerou, quanto ao pagamento de restituições à exportação para os produtos agrícolas, que «o abuso consistente na reintrodução na União do produto anteriormente exportado não pode existir quando este sofreu uma transformação substancial e irreversível [...] que implica o seu desaparecimento como tal e a criação de um novo produto abrangido noutra posição pautal». Contudo, o Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão Eichsfelder Schlachtbetrieb (C-515/03, EU:C:2005:491, n.ºs 41 e 42), que a existência de uma transformação ou de uma operação de complemento de fabrico substancial, na aceção do artigo 24.º do código aduaneiro, não pode impedir a existência de um abuso de direito se os elementos constitutivos deste se verificarem.