

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

16 de Novembro de 2006\*

No processo C-306/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Gerechtshof te Amsterdam (Países Baixos), por decisão de 13 de Julho de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 19 de Julho de 2004, no processo

**Compaq Computer International Corporation**

contra

**Inspecteur der Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, E. Juhász, K. Schiemann, M. Ilešič e E. Levits (relator), juízes,

\* Língua do processo: neerlandês.

advogada-geral: C. Stix-Hackl,  
secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 22 de Setembro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Compaq Computer International Corporation, por R. Tuveld e G. van Slooten, belastingadviseurs,
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e D. J. M. de Grave, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por C.-D. Quassowski, na qualidade de agente,
- em representação do Governo espanhol, por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente,
- em representação do Governo do Reino Unido, por M. Bethell, na qualidade de agente, assistido por P. Harris, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por X. Lewis, na qualidade de agente, assistido por F. Tuytschaever, advocaat,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 26 de Janeiro de 2006,

profere o presente

### **Acórdão**

- 1 O pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Gerechtshof te Amsterdam, douanekamer (Tribunal de Recurso de Amesterdão, Secção Aduaneira), tem por objecto a interpretação do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), 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»).
  
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Compaq Computer International Corporation (a seguir «CCIC») ao Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (responsável pela Direcção das Alfândegas do distrito de Arnhem, a seguir «autoridades aduaneiras»), a respeito do valor aduaneiro de computadores portáteis introduzidos em livre prática na Comunidade Europeia, entre 1 de Janeiro de 1995 e 31 de Dezembro de 1997.

### **Quadro jurídico**

- 3 O artigo 29.º, n.º 1, do código aduaneiro dispõe:

«O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para

exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efectuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º, desde que:

[...]

d) O comprador e o vendedor não estejam coligados ou, se o estiverem, que o valor transaccional seja aceitável para efeitos aduaneiros, por força do n.º 2.»

4 Em conformidade com o n.º 2 deste mesmo artigo, o valor transaccional entre empresas coligadas pode ser admitido desde que a relação de coligação não tenha influenciado o preço, ou seja, que este valor esteja muito próximo do valor de mercado, no mesmo momento ou em momento muito aproximado, de mercadorias idênticas ou semelhantes.

5 O artigo 32.º, n.º 1, do referido código estabelece que:

«Para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 29.º, adiciona-se ao preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

[...]

- b) O valor, imputado de maneira adequada, dos produtos e serviços indicados em seguida, quando são fornecidos directa ou indirectamente pelo comprador, sem despesas ou a custo reduzido, e utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias importadas, na medida em que este valor não tenha sido incluído no preço efectivamente pago ou a pagar:
- i) matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas;
  - ii) ferramentas, matrizes, moldes e objectos similares utilizados no decurso da produção das mercadorias importadas;
  - iii) matérias consumidas na produção das mercadorias importadas;
  - iv) trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e de *design*, planos e esboços, executados fora da Comunidade e necessários para a produção de mercadorias importadas;
- c) Os direitos de exploração e os direitos de licença relativos às mercadorias a avaliar, que o comprador é obrigado a pagar, quer directa quer indirectamente, como condição da venda das mercadorias a avaliar, na medida em que estes direitos de exploração e direitos de licença não tenham sido incluídos no preço efectivamente pago ou a pagar;

[...]»

6 O n.º 3 deste mesmo artigo estabelece que, «[p]ara a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento será acrescentado ao preço efectivamente pago ou [a] pagar, com excepção dos previstos pelo presente artigo».

7 O artigo 34.º do código aduaneiro dispõe que:

«Poderão ser estabelecidas regras especiais, de acordo com o procedimento do comité [do código aduaneiro], para determinar o valor aduaneiro de suportes informáticos destinados a equipamentos de tratamento de dados que contenham dados ou instruções.»

8 O artigo 147.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92 (JO L 253, p. 1), na redacção dada pelo Regulamento (CE) n.º 1762/95 da Comissão, de 19 de Julho de 1995 (JO L 171, p. 8, a seguir «regulamento de aplicação»), estabelece:

«1. Para efeitos do artigo 29.º do código [aduaneiro], o facto de as mercadorias objecto de uma venda serem declaradas para introdução em livre prática deve ser considerado como indicação suficiente de que foram vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade. Esta indicação só é válida, em caso de vendas sucessivas antes da avaliação, em relação à última venda com base na qual as mercadorias foram introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ou em relação a uma venda efectuada no território aduaneiro da Comunidade antes da introdução em livre prática das mercadorias.

Quando for declarado um preço relativo a uma venda que preceda a última venda com base na qual as mercadorias foram introduzidas no território aduaneiro da Comunidade, deve ser apresentada às autoridades aduaneiras prova bastante de que essa venda foi realizada tendo em vista a exportação com destino ao referido território.

É aplicável o disposto nos artigos 178.º a 181.º-A.

[...]

3. O comprador deve apenas satisfazer a condição de ser parte no contrato de venda.»

9 O artigo 167.º do regulamento de aplicação precisa:

«1. Sem prejuízo dos artigos 29.º a 33.º do código [aduaneiro], para determinação do valor aduaneiro de suportes informáticos importados, destinados a equipamentos de tratamento de dados e que contêm dados ou instruções, só será tido em conta o custo ou o valor do suporte informático propriamente dito. O valor aduaneiro de suportes informáticos importados que contêm dados ou instruções não inclui, assim, o custo ou o valor dos dados ou das instruções, desde que esse custo ou esse valor sejam distintos do custo ou do valor do suporte informático em causa.

2. Para efeitos do presente artigo:

- a) A expressão 'suporte informático' não designa os circuitos integrados, os semicondutores e os dispositivos semelhantes ou os artigos que contenham tais circuitos ou dispositivos;

[...]»

- 10 Os artigos 178.º a 181.º-A do regulamento de aplicação precisam, entre outros, os elementos e os documentos a apresentar às autoridades aduaneiras para a verificação do valor aduaneiro declarado.

**Matéria de facto do litígio no processo principal e questão prejudicial**

- 11 A sociedade de direito neerlandês CCIC, filial da Compaq Computer Corporation (a seguir «CCC»), sociedade estabelecida nos Estados Unidos, comercializa na Europa equipamentos de tratamento de dados da marca Compaq e dispõe, para este fim, de um centro de distribuição nos Países Baixos.
- 12 Nos termos de um contrato celebrado entre a CCC e a Microsoft Corporation (a seguir «Microsoft»), os computadores da marca Compaq podem ser equipados e vendidos com o *software* que inclui os sistemas operativos MS-DOS e MS Windows



(a seguir «sistemas operativos em causa»), mediante o pagamento à Microsoft de um montante de 31 USD por cada computador equipado com os referidos sistemas operativos.

- 13 A CCC comprou computadores portáteis a dois fabricantes de computadores de Taiwan. No âmbito desta venda, foi acordado que os discos rígidos desses computadores seriam equipados com os sistemas operativos em causa no momento da entrega. Para este fim, a CCC pôs gratuitamente estes últimos à disposição desses fabricantes, que os instalaram nos referidos computadores.
- 14 A CCC vendeu em seguida à CCIC os computadores portáteis que foram expedidos *free on board* (FOB) de Taiwan para os Países Baixos. À sua chegada, a CCIC declarou estes computadores para a sua introdução em livre prática. No momento da determinação do respectivo valor aduaneiro, nos termos do artigo 29.º do código aduaneiro, foi tido em conta o preço de venda praticado entre os fabricantes de Taiwan e a CCC, que não incluía o valor dos sistemas operativos em causa.
- 15 Em 1999, o Landelijk Waardeteam van de Douane (serviço nacional de avaliação aduaneira) realizou nas instalações da CCIC uma inspeção para verificar a exactidão do valor aduaneiro declarado dos computadores em questão. Este serviço concluiu que o valor dos sistemas operativos em causa, instalados nesses computadores, devia ter sido incluído no valor aduaneiro. Na sequência desta inspeção, as autoridades aduaneiras, com base no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro, adicionaram ao valor aduaneiro declarado para cada computador o valor dos sistemas operativos em causa neles instalados e enviaram à CCIC dois avisos de cobrança nos montantes respectivos de 438 605,60 NLG e de 2 194 982 NLG, tendo este último montante sido em seguida reduzido para 353 168,60 NLG, a título de direitos aduaneiros complementares relativos às importações de computadores portáteis, declarados para introdução em livre prática no período compreendido entre 1 de Janeiro de 1995 e 31 de Dezembro de 1997.

- 16 A CICC interpôs no Gerechtshof te Amsterdam recursos das decisões das autoridades aduaneiras que indeferiram as reclamações que tinha apresentado contra os referidos avisos. No âmbito destes recursos, foi submetida ao Gerechtshof te Amsterdam a questão de saber se, para a determinação do valor aduaneiro, as autoridades aduaneiras tinham legitimidade para adicionar ao valor de transacção dos computadores portáteis o valor dos sistemas operativos em causa neles instalados, com base no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro.
- 17 Após ter verificado que os requisitos de aplicação desta disposição estavam reunidos no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio considera, contudo, que os sistemas operativos, como os em causa no processo que lhe foi submetido, não estão incluídos *stricto sensu* nas subalíneas i) a iii) da referida disposição. No entanto, tendo em conta a forma como se apresentam e mais especialmente o facto de que estão incorporados nos computadores portáteis importados, o referido órgão jurisdicional interroga-se sobre se não haverá que tomar em consideração o valor dos referidos sistemas para determinar o valor aduaneiro destes computadores, tendo em conta a *ratio* do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro.
- 18 Neste contexto, o Gerechtshof te Amsterdam decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Na importação de computadores em que foram instalados pelo vendedor sistemas operativos deve adicionar-se ao valor transaccional desses computadores, nos termos do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro, o valor do software disponibilizado gratuitamente pelo comprador ao vendedor, no caso de o respectivo valor não estar incluído no valor transaccional?»

## Quanto à questão prejudicial

- 19 Antes de mais, há que recordar que, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, do código aduaneiro, o valor aduaneiro das mercadorias importadas é o seu valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento segundo as disposições pertinentes do código aduaneiro.
- 20 Como resulta das verificações efectuadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, os computadores em causa no processo principal foram objecto de duas transacções sucessivas, a primeira entre os produtores de Taiwan e a CCC e a segunda entre a CCC e a CCIC.
- 21 Resulta da decisão de reenvio que, no decurso do procedimento na alfândega, a CCIC declarou o valor transaccional relativo à primeira venda, em que a CCC é o comprador e os produtores de Taiwan são os vendedores, como valor aduaneiro dos referidos computadores.
- 22 É um facto que as autoridades aduaneiras, para determinar o valor aduaneiro nos termos do artigo 29.º do código aduaneiro, aceitaram o valor transaccional do contrato entre os produtores de Taiwan e a CCC como base de cálculo, e que esta determinação não foi contestada perante o órgão jurisdicional de reenvio. Em tais circunstâncias e como resulta da própria questão prejudicial, a única questão submetida ao Tribunal de Justiça é a de saber se esse valor transaccional deve ser ajustado por força das disposições do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro.

- 23 Enquanto todos os governos que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça consideram que esse ajustamento é necessário por diversas razões, a Comissão das Comunidades Europeias, que considera que a transacção entre a CCIC e a CCC é determinante, alega que o artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro não se aplica e que o ajustamento aí previsto não deve ser efectuado. A CCIC chega à mesma conclusão, mas por outros motivos. Esta sociedade alega que os sistemas operativos em causa não cabem em nenhuma das categorias do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), desse código. Considera que essa disposição apenas se aplica a elementos corpóreos. Os sistemas operativos em causa estariam abrangidos pelo âmbito de aplicação das disposições relativas ao valor aduaneiro dos suportes informáticos, ou seja, do artigo 34.º do código aduaneiro e do artigo 167.º do regulamento de aplicação.
- 24 A argumentação da CICC e a tese da Comissão que excluem a aplicação do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro não podem ser acolhidas.
- 25 Antes de mais, decorre do artigo 167.º, n.º 2, alínea a), do regulamento que aplica o artigo 34.º do código aduaneiro que as mercadorias que contenham circuitos integrados, semicondutores ou dispositivos semelhantes estão excluídas do âmbito de aplicação do referido artigo 167.º
- 26 Decorre das considerações efectuadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que os artigos 34.º do código aduaneiro e 167.º, n.º 1, do regulamento de aplicação não se aplicam ao processo principal. Com efeito, segundo essas considerações, os sistemas operativos em causa, que são *software*, foram instalados no disco rígido dos computadores importados, que é um dos elementos constitutivos desses computadores e não é, por si só, o produto importado. Os referidos computadores não podem ser equiparados a simples suportes informáticos que permitem o transporte desse *software* na medida em que a função principal desses computadores

reside no tratamento de dados e em que contêm dispositivos que, nos termos do artigo 167.º, n.º 2, alínea a), do regulamento de aplicação, excluem a qualificação de suporte informático.

27 Em seguida, há que salientar que, em conformidade com o n.º 22 do presente acórdão, para dar uma resposta à questão do órgão jurisdicional de reenvio, a determinação do valor transaccional não faz parte da apreciação do Tribunal de Justiça.

28 De acordo com a parte introdutória do artigo 29.º, n.º 1, do código aduaneiro, o valor transaccional é um valor determinado, «[...] eventualmente, após ajustamento efectuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º [...]». Por «valor transaccional» deve, portanto, entender-se um valor ajustado desde que os requisitos para um ajustamento estejam reunidos. Por conseguinte, embora as autoridades administrativas e judiciais de um Estado-Membro tenham aceite como valor transaccional o preço fixado no âmbito de uma venda anterior à que precedeu imediatamente a determinação do valor aduaneiro, esse valor transaccional deve, se necessário, ser objecto de ajustamento.

29 Quando, para determinar o valor aduaneiro, o preço de venda é substituído por aquele que foi aplicado no contrato celebrado pelo comprador comunitário, a lógica das disposições em causa exige que se tome em consideração não apenas esse preço mas também toda a relação contratual. Isto significa que, neste contexto, para efeitos da aplicação do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro, por «comprador» deve entender-se a empresa que celebrou o contrato cujo preço de venda constitui o valor transaccional.

- 30 No que respeita à determinação do valor aduaneiro no caso do processo principal, decorre da jurisprudência que a regulamentação comunitária relativa à avaliação aduaneira tem por objectivo o estabelecimento de um sistema equitativo, uniforme e neutro que exclui a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios (acórdãos de 6 de Junho de 1990, Unifert, C-11/89, Colect., p. I-2275, n.º 35, e de 19 de Outubro de 2000, Sommer, C-15/99, Colect., p. I-8989, n.º 25). Por conseguinte, o valor aduaneiro deve reflectir o valor económico real de uma mercadoria importada e, portanto, levar em consideração todos os elementos desta mercadoria que tenham valor económico.
- 31 Além disso, o Tribunal de Justiça decidiu que o *software* é um bem económico incorpóreo cujos custos de aquisição, quando é incorporado numa mercadoria, devem ser considerados parte integrante do preço pago ou a pagar pela referida mercadoria e, portanto, do valor transaccional (v., neste sentido, acórdão de 18 de Abril de 1991, Brown Boveri, C-79/89, Colect., p. I-1853, n.º 21).
- 32 Os sistemas operativos em causa são *software* que foi gratuitamente posto à disposição dos produtores de Taiwan pela CCC, para ser instalado no disco rígido dos computadores portáteis aquando da sua produção. Além disso, é ponto assente que o referido *software* tem um valor económico unitário de 31 USD, que não foi incluído no valor transaccional entre os produtores de Taiwan e a CCC, nem no valor transaccional entre a CCC e a CCIC.
- 33 Por conseguinte, há que concluir que, em tais circunstâncias, se impõe o ajustamento do valor transaccional.
- 34 Os Governos espanhol e do Reino Unido consideram que o *software* que inclui os sistemas operativos em causa, enquanto «matérias, componentes, partes e

elementos similares», é abrangido pelo artigo 32.º, n.º 1, alínea b), i), do código aduaneiro, ao passo que os Governos neerlandês e alemão consideram que o *software* é abrangido pela subalínea iv) desta disposição, na medida em que se trata de «trabalhos de engenharia». No entanto, o Governo do Reino Unido declarou na audiência que poderia concordar com esta última classificação.

35 Essa classificação não é pedida pelo órgão jurisdicional de reenvio e não é necessária para decidir o litígio do processo principal.

36 Em contrapartida, há que referir que, em função da qualificação do conteúdo do contrato entre a CCC e a Microsoft, qualificação que é da competência do órgão jurisdicional de reenvio, pode entrar em linha de conta a aplicação do artigo 32.º, n.º 1, alínea c), do código aduaneiro.

37 Dadas as considerações expostas, há que responder à questão submetida que, na importação de computadores nos quais o vendedor instalou *software* que inclui um ou vários sistemas operativos que o comprador pôs gratuitamente à sua disposição, há que, para determinar o valor aduaneiro desses computadores nos termos do artigo 32.º, n.º 1, alíneas b) ou c), do código aduaneiro, adicionar ao valor transaccional dos computadores o valor desse *software*, se este último valor não tiver sido incluído no preço efectivamente pago ou a pagar pelos referidos computadores.

- 38 O mesmo acontece quando as autoridades nacionais aceitam, em conformidade com o direito comunitário, como valor transaccional, o preço de outra venda que não seja a celebrada pelo comprador comunitário. Nesse caso, deve entender-se por «comprador», na acepção do artigo 32.º, n.º 1, alíneas b) ou c), do aódigo aduaneiro, o comprador que concluiu essa outra venda.

### Quanto às despesas

- 39 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. 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 (Primeira Secção) declara:

**Na importação de computadores nos quais o vendedor instalou *software* que inclui um ou vários sistemas operativos que o comprador pôs gratuitamente à sua disposição, há que, para determinar o valor aduaneiro desses computadores nos termos do artigo 32.º, n.º 1, alíneas b) ou c), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, adicionar ao valor transaccional dos computadores o valor desse *software*, se este último valor não tiver sido incluído no preço efectivamente pago ou a pagar pelos referidos computadores.**



**O mesmo acontece quando as autoridades nacionais aceitam, em conformidade com o direito comunitário, como valor transaccional, o preço de outra venda que não seja a celebrada pelo comprador comunitário. Nesse caso, deve entender-se por «comprador», na acepção do artigo 32.º, n.º 1, alíneas b) ou c), do Regulamento n.º 2913/92, o comprador que concluiu essa outra venda.**

Assinaturas