



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

12 de dezembro de 2013*

«Valor aduaneiro — Mercadorias exportadas para um país terceiro — Restituições à exportação — Transformação no país de exportação considerada não substancial — Reexportação das mercadorias para o território da União Europeia — Determinação do valor aduaneiro — Valor transacional»

No processo C-116/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Dioikitiko Protodikeio Serron (Grécia), por decisão de 15 de novembro de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 5 de março de 2012, no processo

Ioannis Christodoulou,

Nikolaos Christodoulou,

Afoi N. Christodoulou AE

contra

Elliniko Dimosio,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: A. Borg Barthet, presidente de secção, E. Levits e F. Biltgen (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de I. e N. Christodoulou e Afoi N. Christodoulou AE, por P. Niadis e A. Karydi, dikigoroi,
- em representação do Governo grego, por K. Paraskevopoulou, P. Karastergiou, I. Bakopoulos e K. Boskovits, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: grego.

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 24.º, 29.º, 32.º e 146.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 82/97 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de dezembro de 1996 (JO L 17, p. 1, a seguir «código aduaneiro»).
- 2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe I. e N. Christodoulou, bem como a Afoi N. Christodoulou AE (a seguir, conjuntamente, «recorrentes»), ao Elliniko Dimosio (diretor dos serviços aduaneiros de Serrès), a respeito de um aviso de liquidação de que foram alvo.

Quadro jurídico

- 3 Nos termos do artigo 24.º do código aduaneiro:

«Uma mercadoria em cuja produção intervieram dois ou mais países é originária do país onde se realizou a última transformação ou operação de complemento de fabrico substancial, economicamente justificada, efetuada numa empresa equipada para esse efeito e que resulta na obtenção de um produto novo ou represente uma fase importante do fabrico.»

- 4 O artigo 25.º deste código dispõe:

«Uma transformação ou operação de complemento de fabrico relativamente à qual os factos constatados justifiquem a presunção de que teve por único objetivo iludir as disposições aplicáveis, na Comunidade, às mercadorias de determinados países, não poderá em caso algum ser considerada como conferindo, nos termos do artigo 24.º, às mercadorias assim obtidas, a origem do país onde se efetuou.»

- 5 O artigo 29.º do referido código está assim redigido:

«1. O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transacional, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efetuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º, desde que:

- a) Não existam restrições quanto à cessão ou utilização das mercadorias pelo comprador [...]

[...]»

- 6 O artigo 30.º do mesmo código estabelece:

«1. Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado por aplicação do artigo 29.º, há que passar sucessivamente às alíneas a), b), c) e d) do n.º 2 até à primeira destas alíneas que permita determinar [...]

2. Os valores aduaneiros determinados por aplicação do presente artigo são os seguintes:

- a) Valor transacional de mercadorias idênticas vendidas para exportação com destino à Comunidade e exportadas no mesmo momento que as mercadorias a avaliar ou em momento muito próximo;
- b) Valor transacional de mercadorias similares, vendidas para exportação com destino à Comunidade exportadas no mesmo momento que as mercadorias a avaliar ou em momento muito próximo;
- c) Valor baseado no preço unitário correspondente às vendas na Comunidade das mercadorias importadas ou de mercadorias idênticas ou similares importadas totalizando a quantidade mais elevada, feitas a pessoas não coligadas com os vendedores;
- d) Valor calculado, igual à soma:
 - do custo ou do valor das matérias e das operações de fabrico ou outras, utilizadas ou efetuadas para produzir as mercadorias importadas,
 - de um montante representativo dos lucros e das despesas gerais igual ao que é geralmente contabilizado nas vendas de mercadorias da mesma natureza ou da mesma espécie que as mercadorias a avaliar, efetuadas por produtores do país de exportação para a exportação com destino à Comunidade,
 - do custo ou do valor dos elementos especificados no n.º 1, alínea e), do artigo 32.º

[...]»

7 Nos termos do artigo 31.º do código aduaneiro:

«1. Se o valor aduaneiro das mercadorias não puder ser determinado por aplicação dos artigos 29.º e 30.º, será determinado, com base nos dados disponíveis na Comunidade, por meios razoáveis compatíveis com os princípios e as disposições gerais:

- do acordo relativo à aplicação do artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994,
- do artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994
- das disposições do presente capítulo.

[...]»

8 O artigo 32.º desse código dispõe:

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

- a) Os elementos seguintes, na medida em que forem suportados pelo comprador, mas não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:
 - i) comissões e despesas de corretagem, com exceção das comissões de compra;
 - ii) custo dos recipientes que, para fins aduaneiros, se considera que fazem um todo com a mercadoria;

iii) custo da embalagem, compreendendo a mão-de-obra assim como os materiais;

- b) O valor, imputado de maneira adequada, dos produtos e serviços indicados em seguida, quando são fornecidos direta ou indiretamente 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 efetivamente pago ou a pagar:
- i) matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas,
 - ii) ferramentas, matrizes, moldes e objetos similares utilizados no decurso da produção das mercadorias importadas,

[...]

2. Qualquer elemento que for acrescentado em aplicação do presente artigo ao preço efetivamente pago ou a pagar basear-se-á exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.

3. Para a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento será acrescentado ao preço efetivamente pago ou pagar, com exceção dos previstos pelo presente artigo.

[...]»

- 9 Nos termos do artigo 145.º, n.º 1, do referido código:

«O regime de aperfeiçoamento passivo, sem prejuízo das disposições específicas aplicáveis ao sistema de trocas comerciais padrão previsto nos artigos 154.º a 159.º e no artigo 123.º, 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.»

- 10 O artigo 146.º, n.º 1, do mesmo código tem a seguinte redação:

«Não podem ser sujeitas ao regime do aperfeiçoamento passivo as mercadorias comunitárias:

[...]

— cuja exportação dê lugar à concessão de restituições à exportação ou para as quais seja concedida qualquer outra vantagem financeira distinta dessas restituições, no âmbito da política agrícola comum, em virtude da exportação das referidas mercadorias.»

- 11 O artigo 4.º, n.º 3, do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de dezembro de 1995, relativo à proteção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias (JO L 312, p. 1), dispõe:

«Os 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.»

12 O artigo 20.º do Regulamento (CE) n.º 800/1999 da Comissão, de 15 de abril de 1999, que estabelece regras comuns de execução do regime das restituições à exportação para os produtos agrícolas (JO L 102, p. 11), dispõe:

«1. Sempre que,

[...]

c) Existam suspeitas concretas de que o produto será reimportado na Comunidade no mesmo estado ou após ter sido transformado num país terceiro, beneficiando de uma isenção ou redução do direito,

a restituição com uma taxa única ou a parte da restituição referida no n.º 2 do artigo 18.º só será paga se o produto tiver deixado o território aduaneiro da Comunidade em conformidade com o artigo 7.º, e

i) No caso de uma restituição não diferenciada, o produto tiver sido importado num país terceiro nos doze meses seguintes à data da aceitação da declaração de exportação ou tiver sido submetido a uma transformação ou a uma operação de complemento de fabrico substancial nesse período, nos termos do artigo 24.º do [código aduaneiro];

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 A Afoi N. Christodoulou AE (a seguir «Christodoulou»), sociedade cuja sede social se situa em Náuplia (Grécia), dedica-se à preparação de fruta, principalmente laranjas, para a produção de sumos de fruta. Dispõe de um departamento de vendas perto de Atenas (Grécia) e de uma fábrica implantada no norte da Grécia.

14 Em 15 de fevereiro de 2006, a autoridade de controlo aduaneiro de Tessalónica (Grécia) procedeu a um controlo *a posteriori*, para verificar a observância, pela Christodoulou, da regulamentação aduaneira no que respeita às importações de sumo de laranja com adição de açúcar provenientes da Bulgária, realizadas pela estância aduaneira de Serrès, desde o mês de janeiro de 2002.

15 Esse controlo tinha sido precedido de um outro, efetuado durante o mês de novembro de 2005 à Elliniki Viomichania Zacharis AE, para verificar a observância, por esta sociedade, das disposições em matéria de restituições à exportação no respeitante a exportações de açúcar para a Bulgária, destinadas à Agrima SA (a seguir «Agrima»), cuja sede social se situa em Sófia (Bulgária). No decurso desse controlo, verificou-se que as exportações de açúcar em questão tinham sido objeto de declarações de exportação definitiva e que tinham sido efetuadas a pedido e por conta da Christodoulou, que tinha pago o respetivo preço. Como a exportação do açúcar branco era subvencionada, o preço de exportação do referido açúcar era inferior ao preço de venda no mercado interno.

16 O controlo efetuado em 15 de fevereiro de 2006 revelou que a Christodoulou exportava igualmente, com destino à Agrima, pela estância aduaneira de Náuplia e mediante declarações de exportação definitiva, o sumo de laranja concentrado que produzia.

17 A Agrima rececionava os dois produtos, a saber, o açúcar e o sumo de laranja, através de uma declaração de admissão temporária e colocava-os ao abrigo do regime aduaneiro do aperfeiçoamento ativo, com vista a uma reexportação sem pagamento de direitos aduaneiros. Após uma simples mistura dos dois produtos em questão e uma diluição com água, o sumo de laranja com adição de açúcar (a seguir «preparado final»), cujo país de origem declarado era a Bulgária, era reexportado para

a Grécia, com destino à Christodoulou. Por cada importação, a Agrima faturava um preço de 511,30 euros, que permaneceu inalterado durante o período compreendido entre janeiro de 2002 e o ano de 2006.

- 18 Não existia nenhum acordo escrito entre a Christodoulou e a Agrima.
- 19 Além disso, resulta do controlo dos documentos contabilísticos destas duas sociedades que o valor aduaneiro declarado do preparado final importado era superior ao valor aduaneiro conforme reavaliado pela autoridade de controlo aduaneiro de Tessalónica. Segundo esta última, de acordo com os artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro, havia que adicionar ao preço de 511,30 euros efetivamente pago em cada importação e correspondente aos custos referentes à atividade de mistura dos ingredientes, os seguintes montantes:
- o custo da produção do sumo de laranja concentrado como primeiro ingrediente, que tinha sido fornecido sem custos pela Christodoulou à Agrima;
 - o custo de aquisição do açúcar, como segundo ingrediente, que tinha igualmente sido fornecido sem custos à Agrima, e
 - as despesas de transporte do preparado final da Bulgária para a Grécia.
- 20 As autoridades aduaneiras constataram que a Christodoulou tinha sobrefaturado o sumo de laranja concentrado fornecido sem custos, a fim de ser aplicado, no momento da importação do preparado final proveniente da Bulgária, um direito aduaneiro de 12,2% *ad valorem*, devido à classificação do produto em causa na subposição 2009 19 98 99 da Nomenclatura Combinada [sumo (suco) de laranja com valor Brix superior a 20, mas não superior a 67, de valor superior a 30 euros por 100 kg].
- 21 Ora, com base no valor aduaneiro reavaliado pela autoridade aduaneira, o referido produto deveria ter sido classificado na subposição pautal 2009 19 91 99 [sumo (suco) de laranja com valor Brix superior a 20, mas não superior a 67, de valor não superior a 30 euros por 100 kg], de modo a ser-lhe aplicável um direito aduaneiro à importação de 15,2% *ad valorem*.
- 22 Por conseguinte, a Christodoulou, por um lado, obteve uma vantagem financeira no mercado interno com a importação do preparado final a um preço inferior ao praticado no mercado interno, devido à aquisição do açúcar branco a um preço de exportação subvencionado (de 0,24 a 0,325 euro/kg em vez de 0,705 euro/kg), e, por outro, iludiu, devido a um direito aduaneiro de 12,2% em vez de 15,2%, o pagamento de direitos aduaneiros de importação num montante de 1 237 189,04 euros.
- 23 Com base nestas constatações, os serviços aduaneiros de Serrès elaboraram um auto da infração aduaneira. Através de um aviso de liquidação, de 10 de fevereiro de 2009, o diretor destes serviços impôs às recorrentes o pagamento dos tributos iludidos, de direitos acrescidos e de sanções pecuniárias.
- 24 Em 27 de abril de 2009, os recorrentes interpuseram recurso para o Dioikitiko Protodikeio Serron para contestar a legalidade do aviso de liquidação e pedir a respetiva anulação. Consideram que há que adicionar ao preço efetivamente pago pelo preparado final, para além dos custos relativos à produção do sumo de laranja, à aquisição do açúcar e ao transporte do preparado final, outros custos relativos, designadamente, ao acondicionamento, à mão de obra e à produção.
- 25 O Estado grego concluiu que o recurso era desprovido de fundamento e que havia que lhe negar provimento.

- 26 O Dioikitiko Protodikeio Serron refere, em primeiro lugar, que o preparado final não pode ser qualificado de produto originário da Bulgária, visto não se ter provado que o açúcar e o sumo de laranja concentrado foram «definitivamente» importados na Bulgária, que aí foram introduzidos em livre prática e foram objeto de fabrico substancial. Segundo este órgão jurisdicional, o valor aduaneiro declarado do preparado final surge, à primeira vista, como falso, não correspondendo ao preço pago ou a pagar pelo produto que foi objeto do contrato celebrado entre a Agrima e a Christodoulou.
- 27 Seguidamente, o Dioikitiko Protodikeio Serron recorda que as autoridades aduaneiras, com vista à determinação do valor aduaneiro do preparado final, recorreram às disposições dos artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro, adicionando, para cada importação, à quantia de 511,30 euros, correspondente aos custos de mistura, o custo de produção do sumo concentrado, o custo de aquisição do açúcar branco e as despesas de transporte deste preparado para a Grécia.
- 28 Por último, esse órgão jurisdicional observa que, no respeitante à maioria das importações do preparado final, a parte do valor aduaneiro declarado correspondente ao valor do sumo de laranja concentrado excedia o custo de produção deste último, tendo esta sobrefaturação por consequência esse preparado ser abrangido por uma posição pautal que implica o pagamento de um direito aduaneiro reduzido, à taxa de 12,2%.
- 29 Atento o que precede, o referido órgão jurisdicional tem dúvidas sobre como calcular o valor aduaneiro do preparado final em conformidade com as disposições do direito da União.
- 30 Foi nestas circunstâncias que o Dioikitiko Protodikeio Serron decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) O valor aduaneiro das mercadorias importadas deve ser determinado nos termos dos artigos 29.º e 32.º do [código aduaneiro], mesmo na hipótese em que o contrato tenha por objeto uma operação de complemento de fabrico ou de transformação de materiais (materiais exportados para o país de operação de complemento de fabrico sem serem sujeitos ao regime aduaneiro de aperfeiçoamento passivo) que não atinja o nível previsto no artigo 24.º deste [código] ou que seja, de qualquer modo, insuficiente para atribuir às mercadorias que daí resultam a origem do país em que foi efetuada essa operação de complemento de fabrico ou de transformação de materiais?
 - 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a solução é diferente no caso de, com base em faturas e outros documentos considerados inexatos, a importação parecer ter ocorrido no âmbito de um contrato de compra e venda, mas ter sido demonstrado que o contrato previa a operação de complemento de fabrico não substancial de materiais originários do país importador a um preço que é possível determinar, e que o valor aduaneiro declarado não corresponde ao montante efetivamente pago ou a pagar?
 - 3) Em caso de resposta negativa à segunda questão, a solução é diferente caso seja igualmente demonstrada a existência de uma prática que configura um abuso das disposições comunitárias, da qual o interessado pretende retirar vantagens?
 - 4) Se se entender que os artigos 29.º e 32.º do [código aduaneiro] podem ser aplicados numa situação como a referida na segunda questão, mesmo quando ocorrem as circunstâncias objetivas e o elemento subjetivo da terceira questão, qual é o valor do elemento (no caso vertente, o açúcar) incorporado no produto importado e colocado gratuitamente à disposição do importador, quando o referido elemento, que não podia ser sujeito ao regime de aperfeiçoamento passivo nos termos do artigo 146.º, n.º 1, do mesmo [código], não foi produzido pelo importador, mas sim adquirido por este ao preço de exportação (inferior ao preço praticado no mercado interno, dado que o produto é sujeito ao regime das restituições)?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e à segunda questão

- 31 Com as suas duas primeiras questões, que cabe examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que se aplicam à determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas com base num contrato que, embora seja qualificado de contrato de venda, acaba por ser, na realidade, um contrato de complemento de fabrico ou de transformação que não satisfaz os requisitos fixados no artigo 24.º deste código para que as mercadorias em causa sejam consideradas originárias do país no qual as operações de complemento de fabrico ou de transformação são realizadas.
- 32 Para responder a estas questões, importa, em primeiro lugar, determinar se os artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro se aplicam exclusivamente a contratos de venda ou se os contratos de complemento de fabrico ou de transformação também podem cair na alçada do âmbito de aplicação desses artigos. Em segundo lugar, há que verificar em que medida a determinação da origem das mercadorias, em conformidade com o artigo 24.º desse código, intervém no quadro da determinação do valor aduaneiro, atentos os artigos 29.º e 32.º do referido código.
- 33 Cabe, desde logo, realçar que o conceito de «venda» não é definido pelo código aduaneiro e que este último não contém nenhuma remissão para o direito dos Estados-Membros para a determinação do sentido e do alcance deste conceito.
- 34 Ora, em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, decorre tanto das exigências da aplicação uniforme do direito da União como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito da União que não comporta nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance devem normalmente encontrar, em toda a União Europeia, uma interpretação autónoma e uniforme, que deve ser procurada tendo em conta o contexto da disposição e o objetivo prosseguido pela regulamentação em causa (v., designadamente, acórdãos de 19 de setembro de 2000, *Linster*, C-287/98, Colet., p. I-6917, n.º 43, e de 11 de março de 2003, *Ansul*, C-40/01, Colet., p. I-2439, n.º 26).
- 35 Portanto, o conceito de «venda» que figura no artigo 29.º, n.º 1, do código aduaneiro é um conceito do direito da União e deve ser interpretado tendo em conta o objetivo prosseguido pela regulamentação em causa, bem como o contexto no qual esse artigo se insere.
- 36 Quanto ao objetivo prosseguido, decorre de jurisprudência constante que a regulamentação da União relativa à avaliação aduaneira tem por objetivo 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, Colet., p. I-2275 n.º 35; de 19 de outubro de 2000, *Sommer*, C-15/99, Colet., p. I-8989, n.º 25; e de 16 de novembro de 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, Colet., p. I-10991, n.º 30).
- 37 No que respeita ao contexto no qual se insere o artigo 29.º do código aduaneiro, cumpre recordar o sistema estabelecido por este código para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas.
- 38 Assim, por força desse artigo 29.º, o valor aduaneiro das mercadorias importadas é constituído pelo seu valor transacional, a saber, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União Europeia, sem prejuízo, porém, dos ajustamentos que devem ser efetuados nos termos dos artigos 32.º e 33.º desse mesmo código.

- 39 A este respeito, o Tribunal de Justiça já esclareceu que, embora o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias forme, regra geral, a base do cálculo do valor aduaneiro (v., neste sentido, acórdão Sommer, já referido, n.º 22), esse preço é um dado que deve eventualmente ser objeto de ajustamentos quando essa operação é necessária para evitar determinar um valor aduaneiro arbitrário ou fictício (acórdão de 19 de março de 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Colet., p. I-1951, n.º 24).
- 40 Com efeito, o valor transacional deve refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e ter em conta todos os elementos dessa mercadoria que apresentem um valor económico (acórdãos Compaq Computer International Corporation, já referido, n.º 30, e de 15 de julho de 2010, Gaston Schul, C-354/09, Colet., p. I-7449, n.º 29 e jurisprudência referida).
- 41 Todavia, quando o valor aduaneiro não pode ser determinado, por força do artigo 29.º do código aduaneiro, pelo valor transacional das mercadorias importadas, a avaliação aduaneira é efetuada em conformidade com as disposições do artigo 30.º deste código, por aplicação, sucessivamente, dos métodos previstos nas alíneas a), b), c) e d) do n.º 2 deste último artigo.
- 42 Caso também não seja possível determinar o valor aduaneiro das mercadorias importadas com base no artigo 30.º do código aduaneiro, a avaliação aduaneira é efetuada em conformidade com as disposições do artigo 31.º deste código.
- 43 Por conseguinte, resulta tanto do teor dos artigos 29.º a 31.º do referido código como da ordem segundo a qual os critérios de determinação do valor aduaneiro devem ser aplicados por força destes artigos, que essas disposições apresentam entre si umnexo de subsidiariedade. Com efeito, é unicamente quando o valor aduaneiro não pode ser determinado por aplicação de uma determinada disposição que há que se referir à disposição que vem imediatamente após esta, na ordem estabelecida.
- 44 Na medida em que, para efeitos da avaliação aduaneira, é dada uma prioridade ao valor transacional, em conformidade com o artigo 29.º do código aduaneiro, parte-se do pressuposto de que esse método de determinação do valor aduaneiro é o mais adaptado e o mais frequentemente utilizado.
- 45 A fim de preservar essa prioridade, cabe interpretar o conceito de «venda», que figura no n.º 1 desse artigo 29.º, de modo amplo.
- 46 Por conseguinte, não é pertinente a questão de saber se a relação contratual entre o comprador e o vendedor deve ser qualificada de contrato de venda ou se corresponde a um simples contrato de complemento de fabrico ou de aperfeiçoamento das mercadorias importadas, sendo, eventualmente, as operações de complemento de fabrico e de aperfeiçoamento realizadas sem despesas pelo comprador em proveito do vendedor.
- 47 De resto, esta interpretação é corroborada pelas disposições do artigo 32.º do código aduaneiro, que especificam os elementos que há que adicionar ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas para determinar o seu valor aduaneiro.
- 48 A este respeito, esse artigo 32.º exige, designadamente, no seu n.º 1, alínea b), i), que seja adicionado ao preço efetivamente pago ou a pagar o valor de determinados produtos fornecidos 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 nesse preço.

- 49 O referido artigo 32.º refere-se, pois, expressamente a um caso como o em causa no processo principal. Com efeito, está apurado que os dois ingredientes de base, a saber, o sumo de laranja concentrado e o açúcar branco, foram gratuitamente postos à disposição da Agrima e que o preço faturado por cada importação representava apenas o custo relativo às operações de mistura dos dois ingredientes de base.
- 50 Nestas circunstâncias, o valor aduaneiro das mercadorias é, por força do artigo 29.º do código aduaneiro, o preço efetivamente pago por essas mercadorias, sem prejuízo dos ajustamentos que devem ser efetuados em conformidade com o artigo 32.º deste código.
- 51 Resulta das considerações precedentes que os artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que são aplicáveis à determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas com base num contrato que, apesar de ser qualificado de contrato de venda, revela ser, na realidade, um contrato de complemento de fabrico ou de transformação.
- 52 No que respeita, em segundo lugar, à determinação da origem das mercadorias, cabe recordar que, por força do artigo 24.º do código aduaneiro, uma mercadoria em cuja produção intervieram dois ou mais países é originária do país onde se realizou a última transformação ou operação de complemento de fabrico substancial, economicamente justificada, efetuada numa empresa equipada para esse efeito e que resulta na obtenção de um produto novo ou representa uma fase importante do fabrico.
- 53 A este propósito, o Tribunal de Justiça já especificou que a última transformação ou operação de complemento de fabrico só é substancial se o produto obtido apresentar propriedades e uma composição específica que lhe sejam próprias e que não possuía antes dessa transformação ou operação de complemento de fabrico (acórdão de 26 de janeiro de 1977, *Gesellschaft für Überseehandel*, 49/76, Recueil, p. 41, n.º 6, Colet., p. 25).
- 54 Ora, a questão de saber em que país as mercadorias importadas, sendo esse o caso, foram alvo de fabrico ou de uma operação de complemento de fabrico substanciais na aceção do artigo 24.º do código aduaneiro não é decisiva quando o valor aduaneiro dessas mesmas mercadorias é o valor transacional na aceção do artigo 29.º deste mesmo código, na medida em que, como resulta dos n.ºs 37 a 39 do presente acórdão, esse valor é determinado em função do critério relativo ao valor económico real dessas mercadorias, tendo em conta os vários ingredientes de que são compostas.
- 55 Por conseguinte, no quadro da determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas com base num contrato de complemento de fabrico ou de transformação, é indiferente saber se as operações de complemento de fabrico ou de transformação satisfazem os requisitos fixados no artigo 24.º do código aduaneiro, para que essas mercadorias sejam consideradas originárias do país no qual estas operações são realizadas.
- 56 Em contrapartida, importa constatar que o conceito de origem das mercadorias pode ter incidência no regime das restituições à exportação. Assim, no respeitante ao Regulamento (CEE) n.º 3665/87 da Comissão, de 27 de novembro de 1987, que estabelece regras comuns de execução do regime das restituições à exportação para os produtos agrícolas (JO L 351, p. 1), o Tribunal de Justiça já declarou que, em conformidade com o artigo 5.º, n.º 1, primeiro parágrafo, deste regulamento, o pagamento da restituição fica sujeito, para além da condição de que o produto tenha deixado o território aduaneiro da União, à condição de o produto ter sido importado no país terceiro para onde foi exportado (acórdão de 18 de março de 2010, *SGS Belgium e o.*, C-218/09, Colet., p. I-2373, n.º 40).
- 57 Com efeito, a finalidade desse artigo 5.º, n.º 1, é a de evitar os abusos que, no caso previsto no primeiro parágrafo do n.º 1, alínea b), da referida disposição, consistem designadamente no risco de reintrodução na União do produto exportado (acórdão de 17 de outubro de 2000, *Roquette Frères*, C-114/99, Colet., p. I-8823, n.º 17).

- 58 Ora, tal abuso não pode existir quando o produto em questão sofreu uma transformação substancial e irreversível, que implica o seu desaparecimento enquanto tal e a criação de um novo produto abrangido por outra posição pautal (acórdãos *Roquette Frères*, já referido, n.º 19, e de 21 de julho de 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, Colet., p. I-7355, n.º 31).
- 59 Aliás, esta interpretação é corroborada pelo artigo 20.º, n.º 1, do Regulamento n.º 800/1999, por força do qual a restituição é considerada indevida, designadamente, se o produto for reimportado na União sem ter sido objeto de uma operação de complemento de fabrico ou de uma transformação substancial, na aceção do artigo 24.º do código aduaneiro (acórdãos, já referidos, *Roquette Frères*, n.º 20, e *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, n.º 32).
- 60 Vistas todas as considerações precedentes, há que responder à primeira e à segunda questão que os artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que são aplicáveis à determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas com base num contrato que, embora seja qualificado de contrato de venda, acaba por ser, na realidade, um contrato de complemento de fabrico ou de transformação. No quadro desta determinação, é indiferente saber se as operações de complemento de fabrico ou de transformação satisfazem os requisitos fixados no artigo 24.º deste código para que essas mercadorias sejam consideradas originárias do país no qual estas operações são realizadas.

Quanto à terceira e à quarta questão

- 61 Com a terceira e a quarta questão, que também cabe examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, qual é, no quadro da determinação do valor aduaneiro, em conformidade com os artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro, o valor de uma mercadoria que beneficiou de uma restituição à exportação obtido através de uma prática que consiste na aplicação das disposições do direito da União com o objetivo de retirar abusivamente vantagem das mesmas.
- 62 No caso concreto, está apurado que os recorrentes, a pretexto de uma exportação definitiva e de uma alegada transformação substancial, pretenderam dissimular o facto de as mercadorias serem, na realidade, objeto de um aperfeiçoamento passivo. Através desta prática, contornaram a aplicação do artigo 146.º, n.º 1, do código aduaneiro, por força do qual as mercadorias cuja exportação dê lugar à concessão de restituições à exportação não podem ser sujeitas ao regime do aperfeiçoamento passivo.
- 63 Ora, constitui jurisprudência constante que a aplicação dos regulamentos comunitários não pode ser de tal forma alargada que dê cobertura a práticas abusivas de operadores económicos (acórdãos de 11 de outubro de 1977, *Cremer*, 125/76, Recueil, p. 1593, n.º 21, Colet., p. 561, e de 11 de janeiro de 2007, *Vonk Dairy Products*, C-279/05, Colet., p. I-239, n.º 31).
- 64 A constatação de que se trata de uma prática abusiva requer, por um lado, um conjunto de circunstâncias objetivas das quais resulte que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação da União, o objetivo pretendido por essa legislação não foi alcançado. Por outro lado, requer um elemento subjetivo que consiste na vontade de obter um benefício resultante da referida legislação, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção. A existência deste elemento subjetivo pode ser demonstrada, designadamente, pela prova de colusão entre o exportador estabelecido na União, beneficiário das restituições, e o importador da mercadoria no país terceiro (acórdãos de 14 de dezembro de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Colet., p. I-11569, n.ºs 52 e 53, bem como *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, já referido, n.º 39).
- 65 Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar a existência destes dois elementos, cuja prova deve ser produzida nos termos das regras do direito nacional, na medida em que não seja afetada a eficácia do direito da União (acórdão *Emsland-Stärke*, já referido, n.º 54).

- 66 No que respeita às consequências a retirar da constatação de tal irregularidade, o artigo 4.º, n.º 3, do Regulamento n.º 2988/95, cujo alcance é de natureza geral, enuncia 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» (acórdão de 4 de junho de 2009, Pometon, C-158/08, Colet., p. I-4695, n.º 27).
- 67 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou já que a obrigação de reembolsar um benefício indevidamente recebido através de uma prática irregular não constitui uma sanção, mas antes a simples consequência da constatação de que as condições exigidas para a obtenção do benefício resultante da regulamentação da União foram criadas artificialmente, fazendo com que seja indevido o benefício concedido e justificando assim a obrigação de o reembolsar (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Emsland-Stärke, n.º 56, e Pometon, n.º 28).
- 68 Assim, o importador que artificialmente se colocou numa situação que lhe permite beneficiar das restituições à exportação é obrigado ao pagamento dos direitos referentes aos produtos em questão, sem prejuízo, se tal for o caso, da aplicação das penalidades administrativas, cíveis ou penais previstas pela legislação nacional.
- 69 Daqui se conclui que a determinação do valor transacional, em conformidade com os artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro, tem necessariamente em conta a restituição à exportação de que o exportador beneficiou de modo abusivo ao criar artificialmente os requisitos impostos para a obtenção dessa vantagem.
- 70 Vistas todas as considerações precedentes, há que responder à terceira e à quarta questão que os artigos 29.º e 32.º do código aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que, na determinação do valor aduaneiro, deve ser tomado em consideração o valor da restituição à exportação de que beneficiou uma mercadoria e que foi obtido através de uma prática que consiste na aplicação das disposições do direito da União com o objetivo de retirar abusivamente vantagem das mesmas.

Quanto às despesas

- 71 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

- 1) Os artigos 29.º e 32.º 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 82/97 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de dezembro de 1996, devem ser interpretados no sentido de que são aplicáveis à determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas com base num contrato que, embora seja qualificado de contrato de venda, acaba por ser, na realidade, um contrato de complemento de fabrico ou de transformação. No quadro desta determinação, é indiferente saber se as operações de complemento de fabrico ou de transformação satisfazem os requisitos fixados no artigo 24.º desse regulamento para que essas mercadorias sejam consideradas originárias do país no qual estas operações são realizadas.**
- 2) Os artigos 29.º e 32.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 82/97, devem ser interpretados no sentido de que, na determinação do valor aduaneiro, deve ser tomado em consideração o valor da restituição à exportação de que beneficiou**

uma mercadoria e que foi obtido através de uma prática que consiste na aplicação das disposições do direito da União com o objetivo de retirar abusivamente vantagem das mesmas.

Assinaturas