Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
NIILO JÄÄSKINEN
apresentadas em 8 de março de 2012 [1]

Processo C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
contra
Hauptzollamt Oldenburg

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha)]

«Código Aduaneiro Comunitário — Regime do aperfeiçoamento ativo — Sistema da suspensão — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Artigo 204.º — Constituição de uma dívida aduaneira na importação por incumprimento de uma obrigação — Não apresentação da relação de apuramento nos prazos fixados»

I — Introdução

1. O regime do aperfeiçoamento ativo, previsto no código aduaneiro [2], permite aos fabricantes comunitários transformar, no território da Comunidade Europeia, mercadorias não comunitárias, destinadas à reexportação para fora do território aduaneiro comunitário sob a forma de produtos compensatórios, sem que estas mercadorias sejam submetidas a direitos de importação.

2. A utilização deste regime aduaneiro económico suspensivo carece de uma autorização cuja emissão está subordinada às condições previstas no código aduaneiro [3]. Em especial, as autoridades aduaneiras fixam o prazo (a seguir «prazo de apuramento») durante o qual os produtos transformados (a seguir «produtos compensadores») devem ser reexportados ou receber um outro destino aduaneiro. Este novo destino aduaneiro admitido vale como apuramento do regime do aperfeiçoamento ativo [4].

3. Um determinado número de indicações relativas ao desenvolvimento do regime do aperfeiçoamento ativo devem ser comunicadas às autoridades aduaneiras no prazo de 30 dias a contar do termo do prazo de apuramento (a seguir «relação de apuramento»).

4. No processo principal, a Döhler Neuenkirchen GmbH (a seguir «Döhler Neuenkirchen») beneficiou do regime do aperfeiçoamento ativo para importar mercadorias não comunitárias.

1 — Língua original: francês.

2 — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 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 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005 (JO L 117, p. 13, a seguir «código aduaneiro»). O código aduaneiro foi revogado pelo Regulamento (CE) n.º 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2008, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (Código Aduaneiro Modernizado) (JO L 145, p. 1), do qual algumas disposições entraram em vigor em 24 de junho de 2008. Atendendo à data dos factos do litígio no processo principal, este continua a reger-se pelas regras enunciadas no código aduaneiro. Voltarei mais adiante à questão de saber se a solução proposta nestas conclusões valerá também para o regime do código aduaneiro modernizado.

3 — V. artigos 84.°, n.º 1, 85.° e 87.°

4 — V. artigo 89.º, n.º 1, do código aduaneiro.

5. No termo do prazo de apuramento, os produtos compensatórios foram reexportados, ou foram objeto de um novo destino aduaneiro admitido, isto é, foram introduzidos em livre prática em conformidade com as referidas condições. Contudo, a Döhler Neuenkirchen não respeitou a obrigação de apresentar a relação de apuramento no prazo de 30 dias a contar do termo do prazo de apuramento.

6. O Bundesfinanzhof (Alemanha) pretende saber se um tal incumprimento determina a constituição de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro, em particular quando a maior parte da mercadoria foi reexportada.

7. À semelhança do processo Eurogate Distribution (C-28/11) pendente no Tribunal de Justiça, no qual também apresentarei hoje as minhas conclusões, que, por sua vez, diz respeito ao incumprimento de obrigações no âmbito do regime do entreposto aduaneiro, o presente processo permitirá ao Tribunal de Justiça precisar as condições de constituição da dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro. Ainda que os factos e o incumprimento suscetíveis de constituir uma dívida, por força da aplicação do referido artigo, sejam diferentes nestes dois processos, há que reconhecer que ambos versam sobre a interpretação da mesma disposição legal e que ambos dizem respeito a regimes aduaneiros suspensivos, a saber, o regime do aperfeiçoamento ativo no processo C-262/10 e o do entreposto aduaneiro no processo C-28/11.

II — Quadro jurídico

A — *Código aduaneiro*

8. Decorre do artigo 4.º do código aduaneiro que, para efeitos do referido código, o conceito de «dívida aduaneira na importação» designa a obrigação de uma pessoa pagar os direitos de importação que se aplicam a determinadas mercadorias nos termos das disposições comunitárias em vigor. O destino aduaneiro de uma mercadoria refere-se, nomeadamente, à sujeição da mercadoria a um regime aduaneiro ou à sua reexportação para fora do território aduaneiro comunitário. Por seu lado, um regime aduaneiro refere-se, nomeadamente, à introdução em livre prática ou ao aperfeiçoamento ativo.

9. No que respeita ao regime do aperfeiçoamento ativo, o artigo 114.º do código aduaneiro prevê:

«1. Sem prejuízo do disposto no artigo 115.º, o regime do aperfeiçoamento ativo permite a utilização no território aduaneiro da Comunidade, em uma ou mais operações de aperfeiçoamento:

a) Das mercadorias não comunitárias destinadas à reexportação do território aduaneiro da Comunidade sob a forma de produtos compensadores, sem que tais mercadorias sejam sujeitas a direitos de importação nem a medidas de política comercial;

[…]

2. Entende-se por:

a) Sistema suspensivo: o regime de aperfeiçoamento ativo na forma prevista na alínea a) do n.º 1;

[…]

c) Operações de aperfeiçoamento:

— complemento de fabrico de mercadorias, incluindo a sua montagem, reunião e adaptação a outras mercadorias,

— a transformação de mercadorias,

[…]»

10. O artigo 118.º, n.os 1 e 2, do código aduaneiro enuncia:

«1. As autoridades aduaneiras fixarão o prazo em que os produtos compensadores deverão ser exportados ou reexportados ou receber outro destino aduaneiro. […]

2. Os prazos contam-se a partir da data em que as mercadorias não comunitárias são sujeitas ao regime do aperfeiçoamento ativo. As autoridades aduaneiras podem prorrogá-los a pedido, devidamente justificado, do titular da autorização.

Para efeitos de simplificação, pode ser decidido que os prazos que se iniciem no decurso do mês civil ou de um trimestre terminem no último dia, conforme o caso, de um mês civil ou de um trimestre posterior.»

11. O título VII do código aduaneiro intitulado «Dívida aduaneira» inclui, no seu capítulo 2, as disposições relativas à constituição da dívida aduaneira.

12. O artigo 201.º do código aduaneiro enuncia a regra de princípio nos seguintes termos:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) A introdução em livre prática de uma mercadoria sujeita a direitos de importação ou

[…]

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento da aceitação da declaração aduaneira em causa.

[…]»

13. O artigo 204.º do referido código prevê uma categoria residual nos seguintes termos:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida

ou

[…]

em casos distintos dos referidos no artigo 203.º, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída, quer no momento em que cessa o cumprimento da obrigação cujo incumprimento dá origem à dívida aduaneira, quer no momento em que a mercadoria foi submetida ao regime aduaneiro em causa quando se verificar, *a posteriori*, que não foi, na realidade, cumprida uma das condições fixadas para a sujeição dessa mercadoria a esse regime ou para a concessão de um direito de importação reduzido ou nulo, em função da utilização da mercadoria para fins especiais.

[…]»

B — *Regulamento de aplicação*

14. As regras principais de aplicação do código aduaneiro constam do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 [5] .

15. O artigo 496.º, alínea m), do referido regulamento de aplicação dispõe que se entende por «prazo de apuramento»: «o prazo durante o qual as mercadorias ou produtos devem receber um novo destino aduaneiro admitido [...]».

16. O artigo 521.º deste regulamento de aplicação refere-se, nomeadamente, à relação de apuramento e dispõe o seguinte:

«1. O mais tardar a contar da data do termo do prazo de apuramento, independentemente do recurso ou não à globalização em conformidade com o n.º 2, segundo parágrafo, do artigo 118.º:

— no caso do aperfeiçoamento ativo (sistema suspensivo) [...], a relação de apuramento é apresentada à estância de controlo no prazo de 30 dias,

[...]

Quando circunstâncias especiais o justificarem, as autoridades aduaneiras podem prorrogar esse prazo mesmo após ter terminado.

2. Salvo de outro modo determinado pela estância de controlo, a relação ou o pedido devem conter as seguintes indicações:

[...]

3. A estância de controlo pode proceder à elaboração da relação de apuramento.»

17. O artigo 546.º do regulamento de aplicação enuncia:

«A autorização estabelece se os produtos compensadores ou as mercadorias no seu estado inalterado podem ser introduzidos em livre prática sem declaração aduaneira, sem prejuízo do cumprimento das medidas de proibição ou de restrição. Nesse caso, considera-se que esses produtos ou mercadorias foram introduzidos em livre prática, se não tiverem recebido um destino aduaneiro na data do termo do prazo de apuramento.

Para efeitos do n.º1, primeiro parágrafo, do artigo 218.º do [código aduaneiro], considera-se que a declaração de introdução em livre prática foi apresentada, aceite e a autorização de saída concedida no momento da apresentação da relação de apuramento.

[...]»

18. O artigo 859.º do regulamento de aplicação enuncia os casos em que o incumprimento de uma obrigação prevista no artigo 204.º, n.º 1, do código aduaneiro não implica *per se* a constituição de uma dívida aduaneira se os incumprimentos não tiveram consequências reais no funcionamento do regime aduaneiro em causa.

5 — Regulamento da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 993/2001, da Comissão, de 4 de maio de 2001 (JO L 141, p. 1, a seguir «regulamento de aplicação»).

III — Litígio no processo principal, questão prejudicial e tramitação do processo no Tribunal de Justiça

19. Durante o primeiro trimestre de 2006, a Döhler Neuenkirchen importou concentrados de sumos de frutas que transformou no quadro do regime do aperfeiçoamento ativo, nos termos permitidos pela autorização que lhe tinha sido concedida. Em conformidade com essa autorização, o prazo de apuramento do regime do aperfeiçoamento ativo terminava no quarto trimestre civil seguinte, ou seja, em 31 de março de 2007.

20. No quadro do regime do aperfeiçoamento ativo, a relação de apuramento deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar do termo do prazo de apuramento. No caso em apreço, a relação de apuramento devia ser apresentada, o mais tardar, em 30 de abril de 2007, o que a Döhler Neuenkirchen não fez, apesar da notificação que lhe foi enviada pelo Hauptzollamt Oldenburg (a seguir «Hauptzollamt»), exigindo-lhe que essa relação lhe fosse apresentada no dia 20 de junho de 2007.

21. Na ausência da relação de apuramento, o Hauptzollamt impôs direitos à importação sobre o conjunto das mercadorias importadas relativamente às quais o prazo de apuramento tinha terminado em 31 de março de 2007, até ao seu montante total, ou seja, 1 403 188,49 euros.

22. Em 10 de julho de 2007, a Döhler Neuenkirchen comunicou finalmente a relação de apuramento, o que determinou um montante menos elevado de direitos de importação, a saber, 217 338,39 euros, devido a uma quantidade bastante menor de mercadorias importadas e não exportadas nos prazos fixados, ou seja, antes de 31 de março de 2007.

23. Antes de recorrer para o Finanzgericht Hamburg, a Döhler Neuenkirchen contestou a diferença entre o montante dos direitos de importação fixado pelo Hauptzollamt e o que resultava da sua relação de apuramento.

24. O Finanzgericht Hamburg negou provimento ao recurso considerando que, ao ultrapassar o prazo fixado para a apresentação da relação de apuramento, a Döhler Neuenkirchen não tinha cumprido as suas obrigações, dando origem à constituição de uma dívida aduaneira em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do código aduaneiro. Este órgão jurisdicional considerou ainda que a apresentação tardia da relação de apuramento não podia ser considerada um incumprimento sem reais consequências sobre o funcionamento correto do regime aduaneiro, na aceção do n.º 9 do artigo 859.º do regulamento de aplicação [6].

25. A este respeito, o Finanzgericht Hamburg observou, por um lado, que o prazo de apresentação da relação de apuramento não teria podido ser prorrogado ainda que o pedido tivesse sido apresentado atempadamente porque não havia circunstâncias especiais que pudessem justificar essa prorrogação, na aceção do segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 521.º do regulamento de aplicação e observou, por outro lado, que a Döhler Neuenkirchen era culpada de negligência grosseira dado que, sendo um operador económico experiente no domínio dos processos do aperfeiçoamento ativo, conhecia a obrigação de apresentar as relações de apuramento em determinados prazos e que, além disso, tinha sido advertida desta exigência pelo Hauptzollamt.

26. A Döhler Neuenkirchen interpôs recurso de «Revision» perante o Bundesfinanzhof alegando que o apuramento do regime aduaneiro tinha tido lugar em 31 de março de 2007 e que qualquer incumprimento posterior a esta data, como a apresentação extemporânea da relação de apuramento, não pode ter influência no regime nem, por maioria de razão, ter constituído uma dívida aduaneira numa fase posterior.

6 — O referido n.º 9 visa, no âmbito dos regimes do aperfeiçoamento ativo e da transformação sob controlo aduaneiro, a ultrapassagem do prazo autorizado para a apresentação da relação de apuramento, desde que esse prazo pudesse ter sido prorrogado se o mesmo tivesse sido requerido atempadamente.

27. Depois de ter analisado a tese da Döhler Neuenkirchen, nos termos da qual um incumprimento posterior ao apuramento do regime aduaneiro em questão não podia constituir uma dívida aduaneira, o Bundesfinanzhof salienta que aceitar esta abordagem implicaria admitir que no n.º 9 do artigo 859.º do regulamento de aplicação a Comissão Europeia criou um caso de exclusão de constituição de dívida aduaneira desprovido de sentido útil. No que diz respeito à tese do Hauptzollamt, nos termos da qual decorre do primeiro travessão do primeiro parágrafo, do n.º 1, do artigo 521.º do regulamento de aplicação, que o regime do aperfeiçoamento ativo só está «apurado» – nos termos do n.º 1 do artigo 89.º do código aduaneiro – quando da apresentação da relação de apuramento e não quando as mercadorias importadas recebem um novo destino aduaneiro admitido, o órgão jurisdicional de reenvio coloca a questão de saber se, nos termos desta disposição, a Comissão ultrapassou o seu poder de adotar modalidades de aplicação do código aduaneiro e salienta o risco de uma dupla constituição da dívida aduaneira face a um déficit de mercadorias.

28. Considerando que a solução do litígio que lhe é submetido depende da interpretação do direito comunitário, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do [código aduaneiro] deve ser interpretado no sentido de que também se aplica ao não cumprimento de obrigações que só se constituem após o apuramento do regime aduaneiro concedido ao interessado, de forma que – no caso de produtos importados ao abrigo do regime do aperfeiçoamento ativo em sistema suspensivo e parcialmente reexportados dentro do prazo – o não cumprimento da obrigação de apresentar a relação de apuramento à estância de controlo no prazo de 30 dias após o apuramento do processo conduz à constituição de uma dívida aduaneira relativamente à totalidade dos produtos importados que deviam ter sido objeto da relação de apuramento, desde que se não verifiquem os requisitos previstos no artigo 859.º, n.º 9, do [regulamento de aplicação]?»

29. Apresentaram observações escritas a Döhler Neuenkirchen, o Hauptzollamt Oldenburg, o Governo checo e a Comissão Europeia.

30. O Tribunal de Justiça distribuiu o processo à Sétima Secção, que marcou uma audiência para 13 de abril de 2011. No entanto, em 22 de setembro de 2011, a Sétima Secção decidiu, nos termos do artigo 44.º, n.º 4 do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, remeter o processo ao Tribunal de Justiça para ser distribuído a uma formação mais importante. O Tribunal de Justiça decidiu distribuir o processo C-262/10 à Terceira Secção e julgá-lo depois da apresentação das conclusões do advogado-geral.

31. Consequentemente, a Terceira Secção decidiu, por despacho de 25 de outubro de 2011, iniciar a fase oral do processo e convocou as partes para uma nova audiência. A Döhler Neuenkirchen, o Governo italiano e a Comissão Europeia assistiram, em 1 de dezembro de 2011 a esta segunda audiência, comum ao processo C-28/11, Eurogate Distribution.

IV — Análise

A — *Considerações preliminares*

32. No presente processo, o Tribunal de Justiça é chamado a apreciar a questão de saber quais os fatores que determinam a constituição de uma dívida aduaneira e, mais precisamente, em que medida o desrespeito das condições previstas no quadro de um regime do aperfeiçoamento ativo é suscetível de constituir uma dívida aduaneira.

33. No processo principal não está em causa o incumprimento total das disposições e muito menos uma recusa de cooperação com as autoridades aduaneiras. De facto, o regime do aperfeiçoamento ativo em causa no processo principal decorreu corretamente, com exceção da data de envio da relação de apuramento.

34. Para analisar a situação, proponho proceder da seguinte forma. Antes de mais, recordarei o contexto normativo em que se insere o artigo 204.º do código aduaneiro no que respeita à constituição da dívida aduaneira e a questão do cúmulo das dívidas aduaneiras. Depois, analisarei as «obrigações» enunciadas no artigo 204.º do código aduaneiro no âmbito de um sistema de suspensão como o do aperfeiçoamento ativo. Por último, abordarei a questão de saber se uma dívida aduaneira pode ser qualificada de sanção, ou mesmo sanção desproporcionada, tal como defende a Döhler Neuenkirchen, e a questão do efeito do código aduaneiro modernizado.

B — *Constituição da dívida aduaneira*

35. Numa situação «normal», como a prevista no artigo 201.º do código aduaneiro, a dívida aduaneira na importação constitui-se no momento da aceitação da declaração aduaneira em causa e da introdução em livre prática da referida mercadoria. O facto gerador da dívida é constituído pela introdução em livre prática regular, e, portanto, por uma alteração regular de estatuto da mercadoria em causa [7].

36. Tratando-se, por sua vez, dos artigos seguintes do código aduaneiro, a advogada-geral J. Kokott observou acertadamente que «a constituição da dívida aduaneira na importação é regulada pelos artigos 202.° a 205.° do código aduaneiro quando são cometidas determinadas infrações à legislação aduaneira. Consoante os factos, estes artigos preveem, nos seus n.ºs 2 e 3, momentos diferentes para a constituição da dívida aduaneira e devedores distintos» [8].

37. Assim, nos termos do artigo 202.º do código aduaneiro, é facto constitutivo da dívida aduaneira a introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação. Além disso, constitui-se uma dívida aduaneira ao abrigo do artigo 203.º do mencionado código sempre que a fiscalização aduaneira esteja comprometida. Por último, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação, ao abrigo do artigo 204.º do código aduaneiro, «o incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida».

38. Cada artigo tem, portanto, o seu próprio campo de aplicação, sem que haja sobreposição. O Tribunal de Justiça salientou expressamente no acórdão Hamann International [9] que os artigos 203.° e 204.° do código aduaneiro têm âmbitos de aplicação distintos, referindo que «[c]om efeito, enquanto o primeiro se refere a comportamentos que têm como resultado a subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira, o segundo tem por objeto incumprimentos às obrigações e inobservâncias das condições relacionadas com os diferentes regimes aduaneiros que ficaram sem efeito sobre a fiscalização aduaneira».

39. Contudo, sendo incontestável que uma situação como a do processo principal está abrangida pelas normas do código aduaneiro, não deixa de ser verdade que o artigo 859.º do regulamento de aplicação, conjugado com o seu artigo 860.º, cria um regime que, segundo a jurisprudência, rege de modo exaustivo dez incumprimentos, na aceção do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, que «não tiver[am] reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão» [10]

7 — V., neste sentido, acórdão de 1 de fevereiro de 2001, D. Wandel (C-66/99, Colet., p. I-873, n.ºs 41 e 42).

8 — V. conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas no processo que deu origem ao acórdão de 3 de março de 2005, Papismedov e o. (C-195/03, Colet., p. I-1667).

9 — V. acórdão de 12 de fevereiro de 2004, Hamann International (C-337/01, Colet., p. I-1791, n.º 28).

10 — V. acórdão de 11 de novembro de 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Colet., p. I-7877, n.º 43).

40. Ora, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é ponto assente que as circunstâncias do processo principal não caem num dos dez incumprimentos enumerados no artigo 859.º do regulamento de aplicação [11].

41. A importação de mercadorias sob um regime aduaneiro económico que dá origem à suspensão dos direitos aduaneiros tem caráter excecional e, por isso, está sujeita a condições. Como referi, nos termos do artigo 201.º do código aduaneiro, a dívida aduaneira constitui-se, em princípio, no momento em que a mercadoria entra na Comunidade e se redige uma declaração aduaneira que é aceite. Por conseguinte, nestes casos, uma reexportação posterior não produz efeitos relativamente à constituição anterior de uma dívida aduaneira relativa às mercadorias importadas. No caso de um regime suspensivo, a dívida aduaneira não se constitui enquanto a mercadoria estiver sob vigilância aduaneira e respeite as condições do regime aplicável até ao seu apuramento.

42. Contudo, se nos termos da autorização do aperfeiçoamento ativo e segundo as modalidades previstas no código aduaneiro, uma parte das mercadorias é introduzida em livre prática, constitui-se uma dívida aduaneira relativamente a esta parte, em aplicação do princípio previsto no artigo 201.º do referido código.

C — *Dívida aduaneira: dívidas múltiplas, aspeto temporal e dupla tributação*

43. No processo principal não se pode excluir que se tenham constituído várias dívidas aduaneiras em momentos diferentes, razão pela qual a questão da dupla tributação se pode colocar.

44. Antes de mais, deve-se recordar que a própria conceção de união aduaneira se opõe à dupla tributação de mercadorias quando da sua introdução no território aduaneiro comunitário [12]. O direito da União proíbe, assim, por princípio, que se constitua uma dupla dívida aduaneira relativamente a uma mesma mercadoria [13].

45. Há por isso que distinguir entre três conceitos diferentes, a saber, o conceito de «mercadoria», de «caso» e de «facto constitutivo». Uma mesma «mercadoria» não pode ser objeto de várias tributações. Um «caso», que deve ser entendido como cada facto particular [14], não pode estar ligado a mais do que uma disposição que preveja a constituição de uma dívida aduaneira. Uma dívida aduaneira global, relativa à totalidade das mercadorias, pode resultar de vários «factos constitutivos» que podem concorrer [15].

46. Face a vários factos constitutivos, importa determinar o facto constitutivo que desencadeia a constituição da dívida aduaneira. Pode tratar-se do primeiro facto constitutivo ou do facto constitutivo mais grave. Numa perspetiva cronológica, o critério determinante nesta matéria parece-me ser o subjacente, por exemplo, ao artigo 215.º do código aduaneiro, segundo o qual é o primeiro facto constitutivo que faz constituir a dívida aduaneira [16]. Partilho do entendimento do Governo checo quanto a esta questão e rejeito, assim, o critério do «facto constitutivo» mais grave, proposto pela Comissão referindo-se às conclusões da advogada-geral J. Kokott [17].

11 — Pode, além disso, acontecer, a título muito excecional, que o artigo 204.º do código aduaneiro não se aplique de forma alguma, como era o caso no processo que deu origem ao acórdão de 15 de julho de 2010, Skatteministeriet/DSV Road A/S (C-234/09, Colet., p. I-7333, v., nomeadamente, n.ºs 32 e 37). O mesmo não é válido para o caso em apreço.

12 — V., neste sentido, acórdão de 20 de setembro de 1988, Kiwall (252/87, Colet., p. 4753, n.º 11).

13 — V., neste sentido, artigo 208.º, n.º 1 do código aduaneiro.

14 — À semelhança da advogada-geral Kokott, considero que um tal «caso» não deve ser considerado como uma remissão global que abrange todas as operações de importação. V. n.º 91 das conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas no processo que deu origem ao acórdão Papismedov e o., já referidas.

15 — Os artigos 201.º a 205.º do código aduaneiro preveem os «factos constitutivos» de uma dívida aduaneira na importação. V. acórdão de 16 de outubro de 2003, Hannl-Hofstetter (C-91/02, Colet., p. I-12077, n.º 3).

16 — Acerca do princípio da «prioridade temporal» no direito aduaneiro da União, v., por exemplo, o acórdão de 3 de abril de 2008, Militzer & Münch (C-230/06, Colet., p. I-1895, n.º 28), segundo o qual «[c]aso sejam cometidas, no território de diferentes Estados-Membros, várias infrações ou irregularidades, o Estado-Membro competente para cobrar os direitos aduaneiros é aquele em cujo território foi cometida a primeira infração ou irregularidade [...]».

17 — Para apoiar a sua proposta, a Comissão refere-se ao n.º 95 e à nota de rodapé n.º 44 das conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas no processo que deu origem ao acórdão Papismedov e o.

47. Decorre dos autos que, no caso em apreço, a maior parte dos produtos compensadores foi reexportada pela Döhler Neuenkirchen, ao passo que uma parte das mercadorias foi introduzida em livre prática. Num caso normal, dever-se-ia reconhecer, como acertadamente sugeriu a Döhler Neuenkirchen, que a parte das mercadorias introduzidas em livre prática está sujeita ao artigo 201.º do código aduaneiro, ao passo que as mercadorias que foram reexportadas não estão sujeitas a qualquer tributação a título de direitos aduaneiros. Ora, no caso em apreço, apesar de o regime do aperfeiçoamento ativo ter sido apurado de forma regular, a relação não foi apresentada no prazo fixado. O Hauptzollamt impôs, portanto, direitos na importação sobre a totalidade das mercadorias ao abrigo do artigo 204.º do código aduaneiro.

D — *Condições cujo incumprimento é suscetível de provocar a aplicação do artigo 204.º do código aduaneiro*

48. Importa colocar a questão de saber quais as condições cujo incumprimento é suscetível de provocar a aplicação do artigo 204.º do código aduaneiro. Trata-se, na minha opinião, do incumprimento de qualquer condição referida nesse artigo e prevista no regime em causa, com exceção dos casos referidos no artigo 859.º do regulamento de aplicação. Observo, a propósito, que, em meu entender, o direito aduaneiro da União não distingue, neste ponto, as obrigações substanciais das obrigações de caráter processual, como propõem determinados autores na doutrina alemã.

49. Como o Tribunal de Justiça afirmou, o artigo 859.º do regulamento de aplicação cria validamente um regime que rege de modo exaustivo os incumprimentos, na aceção do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, que «não tiver[em] reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão» [18]. Qualquer caso não abrangido por esta exceção, entra, consequentemente, no âmbito de aplicação do artigo 204.º do referido código.

50. Na minha opinião, não há dúvida de que o facto de não apresentar a relação de apuramento dentro do prazo fixado desencadeia a aplicação do artigo 204.º do código aduaneiro. De facto, é através do apuramento do regime do aperfeiçoamento ativo, baseado na relação correspondente, que o destino definitivo das mercadorias importadas se determina, em derrogação do disposto no regime geral. Através da relação de apuramento, o importador declara às autoridades aduaneiras o destino das mercadorias importadas sob condição. A relação constitui, portanto, um documento fulcral, como demonstram também as menções detalhadas que nela devem constar nos termos do artigo 521.º, n.º 2 do regulamento de aplicação [19].

51. O Tribunal de Justiça já teve oportunidade de salientar que «o regime de aperfeiçoamento ativo, regime que implica a suspensão dos direitos aduaneiros, é uma medida excecional destinada a facilitar a realização de certas atividades económicas. Dado que este regime comporta riscos evidentes para a aplicação correta da regulamentação aduaneira e a cobrança dos direitos, os seus beneficiários estão obrigados ao estrito respeito das obrigações dele decorrentes. Da mesma maneira, há que proceder a uma interpretação estrita das consequências para os seus beneficiários em caso de não observância das suas obrigações» [20].

52. Por último, resta-me recordar que, a partir do momento em que uma dupla tributação está excluída, a dívida aduaneira constituída nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro já não pode incluir mercadorias relativamente às quais uma dívida aduaneira já se tinha constituído ao abrigo do artigo 201.º do mesmo código, devido à respetiva introdução em livre prática. Relativamente às outras mercadorias, mesmo que tenham sido reexportadas após transformação, a dívida aduaneira constitui-se ao abrigo do artigo 204.º do código aduaneiro.

18 — Acórdão Söhl & Söhlke, já referido (n.º 43).

19 — A este propósito, acrescento que não é importante saber que informações foram solicitadas pelas autoridades aduaneiras. As modalidades práticas podem variar sem que seja afetada a obrigação de apresentação de uma relação.

20 — V. acórdão de 14 de janeiro de 2010, Terex Equipment (C-430/08 e C-431/08, Colet., p. I-321, n.º 42).

E — *A constituição de uma dívida aduaneira não é uma sanção*

53. A Döhler Neuenkirchen alega que a aplicação de direitos aduaneiros teria, no caso em apreço, o caráter de uma sanção.

54. Não partilho desse entendimento pelas seguintes razões.

55. O Tribunal de Justiça estabeleceu o princípio nos termos do qual são os Estados-Membros que têm competência para adotar as medidas adequadas a garantir o respeito da regulamentação aduaneira comunitária. Nesses termos, as medidas a adotar devem respeitar o princípio da proporcionalidade [21].

56. A natureza das sanções pode ser administrativa (incluindo a fiscal) ou penal. O princípio *non bis in idem* consagrado, nomeadamente, no artigo 4.º, n.º 1, do protocolo n.º 7 da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, assinada em Roma, em 4 de novembro de 1950, limita a aplicação cumulativa destes dois tipos de sanções a uma mesma e única infração [22].

57. No entanto, parece-me que a jurisprudência confirma que a constituição de uma dívida aduaneira não tem o caráter de uma sanção [23]. De facto, nos termos da jurisprudência, uma vez constituída a dívida aduaneira, a sua existência não é afetada por uma modificação posterior das disposições relativas aos factos constitutivos, ainda que o interessado tenha interposto um recurso contra a imposição da referida dívida. Logicamente, se se tratasse de uma sanção, essa interpretação não poderia ser acolhida [24]. Por conseguinte, não se trata de uma sanção e o princípio *non bis in idem* não se aplica ao caso vertente.

58. O regime do aperfeiçoamento ativo com suspensão implica a atribuição de uma vantagem condicional. A aplicação regular de direitos aduaneiros é suspensa durante o processo de aperfeiçoamento na condição de o processo terminar de forma regular. Se, e apenas se, o processo terminar de forma adequada não será devido nenhum direito aduaneiro.

59. Em contrapartida, se as condições não foram respeitadas, esta vantagem condicional não pode ser concedida. A obrigação de pagar os direitos aduaneiros num tal caso não constitui uma sanção, mas a simples consequência da constatação de que as condições exigidas para a obtenção do benefício resultante da aplicação do regime do aperfeiçoamento ativo não estão reunidas, fazendo com que a suspensão não se aplique e justificando assim a aplicação de direitos aduaneiros [25].

21 — V. acórdão de 16 de outubro de 2003, Hannl-Hofstetter (C-91/02, Colet., p. I-12077, n.ºs 19 e 20).

22 — V., nomeadamente, TEDH, acórdãos Zolotoukhine contra Rússia de 10 de fevereiro de 2009, n.º 14939/03, e Ruotsalainen contra Finlândia de 16 de junho de 2009, n.º 13079/03. V., também, acórdãos do Tribunal de Justiça de 15 de outubro de 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij e o./Comissão (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P a C-252/99 P e C-254/99 P, Colet., p. I-8375, n.º 59), e de 7 de janeiro de 2004, Aalborg Portland e o./Comissão (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, Colet., p. I-123, n.º 338), bem como o processo Åkerberg Fransson (C-617/10), atualmente pendente no Tribunal de Justiça.

23 — V. acórdão Hamann International, já referido (n.º 33): «[h]á que acrescentar, por um lado, que a circunstância de o artigo 512.º do regulamento de aplicação, conforme alterado pelo Regulamento n.º 993/2001, ter deixado de impor a obrigação de sujeitar as mercadorias, como as que estão em causa no processo principal, ao regime de trânsito externo quando da sua transferência para a estância aduaneira de saída não é suscetível de contrariar esta conclusão, uma vez que esta disposição, que não é aplicável retroativamente, só entrou em vigor posteriormente aos factos que estão na origem do litígio do processo principal». De facto, se esta disposição fosse uma sanção, ter-se-iam que aplicar as disposições mais favoráveis a partir da sua entrada em vigor (ao abrigo do princípio *lex mitius*).

24 — V., *mutatis mutandis*, acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de maio de 2005, Berlusconi e o. (C-387/02, C-391/02 e C-403/02, Colet., p. I-3565, n.º 67 a 69), e de 11 de março de 2008, Jager (C-420/06, Colet., p. I-1315, n.º 59). Decorre destes acórdãos que o princípio da aplicação retroativa da pena mais leve faz parte das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros.

25 — V., neste sentido, acórdãos de 14 de dezembro de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Colet., p. I-11569, n.º 56) e de 4 de junho de 2009, Pometon (C-158/08, Colet., p. I-4695, n.º 28).

F — *Natureza objetiva da constituição da dívida aduaneira*

60. Nos termos do código aduaneiro e da jurisprudência com ele relacionada, a dívida aduaneira nasce em função de elementos objetivos, constitutivos de um determinado facto gerador, independentemente da questão de saber se a finalidade fiscal subjacente ao sistema foi, ou não, atingida. Parece-me que, para efeitos do código aduaneiro, uma dívida aduaneira não corresponde à noção de dívida aduaneira «económica» nos termos da qual uma dívida aduaneira só se constitui em relação a mercadorias introduzidas em livre prática. Daqui resulta que os direitos aduaneiros também podem ser cobrados sobre mercadorias que tenham deixado, efetivamente, o território da União Europeia [26].

61. A Comissão observou na audiência que esta situação iria evoluir com o código aduaneiro modernizado. Nos termos do referido código, uma dívida aduaneira extingue-se quando as mercadorias tenham, de facto, deixado o território aduaneiro da União em conformidade com a análise económica das operações aduaneiras [27].

62. Ora, não há que aplicar antecipadamente estas disposições do código aduaneiro modernizado ao caso em apreço.

V — Conclusão

63. Face às considerações que precedem, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial apresentada pelo Bundesfinanzhof da seguinte forma:

«O artigo 204.º, n.º 1, alínea a), 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 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005, deve ser interpretado no sentido de que se aplica ao não cumprimento de obrigações relacionadas com o regime aduaneiro aplicável, incluindo as que devem ser executadas após o apuramento do referido regime.

Consequentemente, no caso de produtos importados ao abrigo do regime do aperfeiçoamento ativo em sistema suspensivo e parcialmente reexportados dentro do prazo, o não cumprimento da obrigação de apresentar a relação de apuramento à estância de controlo no prazo de 30 dias após o apuramento do processo conduz à constituição de uma dívida aduaneira nos termos do referido artigo relativamente à totalidade dos produtos importados que deviam ter sido objeto da relação de apuramento, incluindo os produtos reexportados, desde que não estejam preenchidos os requisitos previstos no artigo 859.º, n.º 9, do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 993/2001 da Comissão, de 4 de maio de 2001, JO L 141, p. 1.

Em contrapartida, a aplicação do artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92 uma tal situação não é suscetível de provocar a constituição de uma segunda dívida aduaneira para os produtos relativamente aos quais uma dívida aduaneira já se tenha constituído ao abrigo de um facto constitutivo anterior, como é o caso da sua introdução em livre prática.»

26 — Ainda que os direitos aduaneiros tenham por objetivo proteger a produção doméstica contra a concorrência exterior (em alemão «Wirtschaftszollgedanke»), a aplicação das regras na matéria permanece mecânica e formal, o que pode levar a situações em que os direitos aduaneiros são aplicados quando não é necessária qualquer proteção, por não ter havido introdução das mercadorias em causa em livre prática. V. Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Jurist-og Økonomforbundets Forlag, 2009, p. 148, e acórdão de 29 de abril de 2004, British American Tobacco (C-222/01, Colet., p. I-4683, n.º 55).

27 — Acerca da extinção da dívida aduaneira no regime do código aduaneiro modernizado, v. respetivo artigo 86.º, n.º 1, alínea k).