

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

26 de outubro de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – União aduaneira – Código Aduaneiro Comunitário – Artigo 220.º, n.º 1 e n.º 2, alínea b) – Cobrança a posteriori de direitos de importação ou de exportação – Conceito de “registo de liquidação dos direitos de importação” – Decisão da autoridade aduaneira competente – Prazo de apresentação de um pedido de reembolso ou de dispensa de pagamento – Obrigação de transmitir o processo à Comissão Europeia – Elementos de prova no caso de recurso de uma decisão da autoridade competente do Estado?Membro de importação»

No processo C-407/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Supremo Tribunal, Departamento dos Processos Administrativos, Letónia), por decisão de 15 de julho de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de julho de 2016, no processo

«Aqua Pro» SIA

contra

Valsts ieņēmumu dienests,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, no exercício das funções de presidente de secção, S. Rodin (relator) e E. Regan, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo letão, por I. Kucina, D. Pelše, G. Bambāne e I. Kalniņš, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Caeiros e E. Kalniņš, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 220.º, n.º 1 e n.º 2, alínea b), e dos artigos 236.º e 239.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de novembro de 2000 (JO 2000, L 311, p. 17, a seguir «Código Aduaneiro»), bem como do artigo 869.º, alínea b), e do artigo 875.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 1993, L 253, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1335/2003 da Comissão, de 25 de julho de 2003 (JO 2003, L 187, p. 16, a seguir «Regulamento de Aplicação»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «Aqua Pro» SIA à Valsts ieņēmumu dienests (Administração Fiscal letã, a seguir «Administração Fiscal»), a respeito da cobrança de direitos de importação e do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), acrescidos de juros de mora, quando de uma verificação *a posteriori* de uma declaração aduaneira.

Quadro jurídico

3 O artigo 217.º, n.º 1, do Código Aduaneiro prevê:

«O montante de direitos de importação ou de direitos de exportação resultante de uma dívida aduaneira, a seguir designado “montante de direitos”, deverá ser calculado pelas autoridades aduaneiras logo que estas disponham dos elementos necessários e deverá ser objeto de uma inscrição efetuada por essas autoridades nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte equivalente (registo de liquidação).

[...]»

4 Nos termos do artigo 220.º do Código Aduaneiro:

«1. Sempre que o registo de liquidação do montante de direitos resultante de uma dívida aduaneira não tenha sido efetuado em conformidade com o disposto nos artigos 218.º e 219.º ou tenha sido efetuado num nível inferior ao montante legalmente devido, o registo de liquidação do montante de direitos a cobrar ou da parte por cobrar deverá efetuar-se no prazo de dois dias a contar da data em que as autoridades aduaneiras se tenham apercebido dessa situação e em que possam calcular o montante legalmente devido e determinar o devedor (registo de liquidação *a posteriori*). Este prazo pode ser prorrogado nos termos do artigo 219.º

2. Exceto nos casos referidos no segundo e terceiro parágrafos do n.º 1 do artigo 217.º, não se efetuará um registo de liquidação *a posteriori* quando:

[...]

b) O registo da liquidação do montante dos direitos legalmente devidos não tiver sido efetuado em consequência de um erro das próprias autoridades aduaneiras, que não podia ser razoavelmente detetado pelo devedor, tendo este, por seu lado, agido de boa-fé e observado todas as disposições previstas na regulamentação em vigor, no que se refere à declaração aduaneira.

Se o estatuto preferencial das mercadorias for determinado com base num sistema de cooperação administrativa que envolva as autoridades de um país terceiro, a emissão de um certificado por estas autoridades constitui, quando este se revele incorreto, um erro que não podia ser razoavelmente detetado na aceção do primeiro parágrafo.

Todavia, se o certificado se basear numa declaração materialmente incorreta do exportador, a emissão de um certificado incorreto não constitui um erro, salvo, nomeadamente, se for evidente que as autoridades emissoras tinham ou deviam ter tido conhecimento de que as mercadorias não tinham direito a tratamento preferencial.

A boa-fé do devedor pode ser invocada sempre que este possa demonstrar que, durante o período das operações comerciais em causa, diligenciou para se assegurar de que foram respeitadas todas as condições para o tratamento preferencial.

O devedor não pode, todavia, invocar a boa-fé quando a Comissão tenha publicado no *Jornal Oficial [da União Europeia]* um aviso que refira dúvidas fundadas sobre a boa aplicação do regime preferencial pelo país beneficiário.

[...]»

5 O artigo 236.º do deste código dispõe:

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

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

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

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

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

As autoridades aduaneiras procederão oficiosamente ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos quando elas próprias verificarem, dentro daquele prazo, a existência de qualquer das situações descritas no primeiro e segundo parágrafos do n.º 1.»

6 O artigo 239.º do Código Aduaneiro prevê:

«1. Pode-se proceder ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação em situações especiais, distintas das referidas nos artigos 236.º, 237.º e 238.º:

- a determinar pelo procedimento do comité,
- decorrentes de circunstâncias que não envolvam qualquer artifício ou negligência manifesta por parte do interessado. As situações em que pode ser aplicada esta disposição bem como as

modalidades processuais a observar para esse efeito são definidas de acordo com o procedimento do comité. O reembolso ou a dispensa do pagamento pode ficar subordinado a condições especiais.

2. O reembolso ou a dispensa do pagamento dos direitos pelos motivos indicados no n.º 1 será concedido mediante requerimento apresentado na estância aduaneira respetiva no prazo de doze meses a contar da data da comunicação dos referidos direitos ao devedor.

Todavia, as autoridades aduaneiras poderão autorizar que esse prazo seja ultrapassado em casos excecionais devidamente justificados.»

7 Nos termos do artigo 869.º do Regulamento de Aplicação:

«As autoridades aduaneiras decidirão elas próprias não proceder ao registo de liquidação *a posteriori* dos direitos não cobrados:

a) Nos casos em que tiver sido aplicado um tratamento pautal preferencial no âmbito de um contingente pautal ou de um limite máximo pautal ou de outro regime, quando o benefício desse tratamento tiver cessado no momento da aceitação da declaração aduaneira, sem que, até ao momento da autorização de saída das mercadorias em causa, essa situação tenha sido objeto de publicação no *Jornal Oficial [da União Europeia]* ou, no caso em que tal publicação não seja efetuada, tenha sido objeto de uma informação adequada no Estado-Membro em causa, tendo o devedor, por seu turno, agido de boa-fé e observado todas as disposições previstas na regulamentação em vigor no respeitante à sua declaração aduaneira;

b) Nos casos em que considerarem estar preenchidas todas as condições previstas no n.º 2, alínea b), do artigo 220.º do código, com exceção dos casos cujos processos devem ser apresentados à Comissão, em conformidade com o artigo 871.º Todavia, quando se aplicar o n.º 2, segundo travessão, do artigo 871.º, a decisão das autoridades aduaneiras autorizando que não se proceda ao registo de liquidação *a posteriori* dos direitos em causa só pode ser aprovada no termo do procedimento iniciado em conformidade com os artigos 871.º a 876.º

Nos casos em que for apresentado um pedido de reembolso ou de dispensa do pagamento por força do artigo 236.º do código, em conjugação com o n.º 2, alínea b), do artigo 220.º do código, a alínea b) do primeiro parágrafo e os artigos 871.º a 876.º aplicar-se-ão *mutatis mutandis*.

Para a aplicação dos parágrafos anteriores, os Estados-Membros prestar-se-ão assistência mútua, designadamente quando estiver em causa um erro das autoridades aduaneiras de um outro Estado-Membro que não seja o competente para a tomada da decisão.»

8 O artigo 871.º deste regulamento tem a seguinte redação:

«1. A autoridade aduaneira transmitirá o caso à Comissão para que seja resolvido de acordo com o procedimento previsto nos artigos 872.º a 876.º, quando considerar que as condições do n.º 2, alínea b), do artigo 220.º do código estão reunidas e:

– que a Comissão cometeu um erro na aceção do n.º 2, alínea b), do artigo 220.º do código, ou

– que as circunstâncias do caso em apreço estão relacionadas com os resultados de um inquérito comunitário efetuado em conformidade com as disposições do Regulamento (CE) n.º 515/97 do Conselho, de 13 de março de 1997, relativo à assistência mútua entre as autoridades administrativas dos Estados-Membros e à colaboração entre estas e a Comissão, tendo em vista assegurar a correta aplicação das regulamentações aduaneira e agrícola [JO 1997, L 82, p. 1], ou

efetuado com base em qualquer outra disposição comunitária ou acordo concluídos pela Comunidade com determinados países ou grupos de países, que prevejam a possibilidade de realização desses inquéritos, ou

– que o montante não cobrado ao operador no seguimento de um mesmo erro e referente eventualmente a várias operações de importação ou de exportação é igual ou superior a 500 000 euros.

2. Não se deve proceder à transmissão prevista no n.º 1 quando:

– a Comissão já tiver aprovado uma decisão de acordo com o procedimento previsto nos artigos 872.º a 876.º sobre um caso em que se apresentavam elementos de facto e de direito comparáveis,

– tiver sido apresentado à Comissão um caso em que se apresentavam elementos de facto e de direito comparáveis.

[...]»

9 O artigo 875.º do Regulamento de Aplicação dispõe:

«Quando a decisão prevista no artigo 873.º estabelecer que a situação examinada permite que não se proceda ao registo de liquidação *a posteriori* dos direitos em causa, a Comissão pode determinar as condições em que os Estados-Membros podem não proceder a esse registo nos casos em que se apresentem elementos de facto e de direito comparáveis.»

10 O artigo 9.º do Regulamento (CE) n.º 1073/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de maio de 1999, relativo aos inquéritos efetuados pelo Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) (JO 1999, L 136, p. 1, a seguir «Regulamento relativo aos inquéritos do OLAF»), prevê:

«1. No termo de qualquer inquérito por si realizado, o Organismo elaborará, sob a autoridade do diretor, um relatório que incluirá nomeadamente os factos verificados, o prejuízo financeiro, se for caso disso, e as conclusões do inquérito, incluindo as recomendações do diretor do Organismo sobre o seguimento a dar ao mesmo.

2. Os relatórios serão elaborados tendo em conta os requisitos processuais exigidos pela legislação nacional do Estado-Membro em causa. Os relatórios assim estabelecidos constituirão, nas mesmas condições e com o mesmo valor que os relatórios administrativos elaborados pelos inspetores administrativos nacionais, elementos de prova admissíveis nos processos administrativos ou judiciais do Estado-Membro em que a sua utilização se revele necessária. Ficarão sujeitos às mesmas regras de apreciação que as aplicáveis aos relatórios administrativos elaborados pelos inspetores administrativos nacionais e terão idêntico valor.

3. Os relatórios elaborados na sequência dos inquéritos externos e todos os respetivos documentos úteis serão transmitidos às autoridades competentes dos Estados-Membros em causa, em conformidade com a regulamentação relativa aos inquéritos externos.

4. Os relatórios elaborados na sequência dos inquéritos internos e todos os respetivos documentos úteis serão enviados à instituição, órgão ou organismo em causa. As instituições, órgãos e organismos darão aos inquéritos internos o seguimento, designadamente a nível disciplinar e judicial, requerido pelos respetivos resultados e informarão o diretor do Organismo, num prazo por este estabelecido nas conclusões do seu relatório, do seguimento dado ao inquérito.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 11 Entre 1 de setembro de 2007 e 31 de dezembro de 2009, a Aqua Pro importou para a União Europeia bicicletas provenientes do Camboja. Comprou-as a uma empresa alemã, ao abrigo de um acordo de distribuição, para efeitos da sua introdução em livre prática.
- 12 Com base num certificado de origem «modelo A», emitido pelas autoridades cambojanas no quadro do regime das preferências generalizadas, a Aqua Pro não pagou nenhum direito aduaneiro nem IVA.
- 13 Em 2010, a administração fiscal recebeu informações da parte do Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), segundo as quais o certificado de origem emitido pelo Governo cambojano relativamente às mercadorias em causa não respeitava as exigências das disposições do direito da União.
- 14 Com base nessas informações, a Administração Fiscal efetuou uma auditoria aos direitos aduaneiros e outras taxas ou impostos devidos pela Aqua Pro e concluiu que o certificado «modelo A» tinha sido emitido irregularmente e que tinham sido indevidamente aplicadas às referidas mercadorias isenções de direitos aduaneiros.
- 15 Consequentemente, por decisão de 3 de setembro de 2010, a Administração Fiscal impôs à Aqua Pro o pagamento de direitos aduaneiros e do IVA, acrescidos de juros de mora (a seguir «decisão controvertida»).
- 16 Depois de ter contestado esta decisão, sem sucesso, junto do Diretor-Geral da Administração Fiscal, a Aqua Pro interpôs um recurso de anulação no Administrat?v? rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Distrito, Letónia), alegando que, quando declarou as mercadorias à taxa 0, tinha agido de boa-fé, na medida em que não podia designadamente saber que o certificado «modelo A» tinha sido emitido irregularmente.
- 17 No âmbito deste processo, coloca-se a questão da aplicabilidade às circunstâncias do caso em apreço da Decisão C(2012) 8694, adotada pela Comissão em 30 de novembro de 2012, na sequência de um pedido da República da Finlândia relativo a direitos de importação para bicicletas proveniente do Camboja por uma sociedade finlandesa, na qual a Comissão considerou que, nesse caso, era justificado não proceder ao registo de liquidação *a posteriori* do montante dos direitos a cobrar.
- 18 A este respeito, a Administração Fiscal alegou nomeadamente que, uma vez que a Aqua Pro não tinha apresentado um pedido de reembolso ou de dispensa de pagamento dos direitos de importação em conformidade com os artigos 878.º e 879.º do Regulamento de Aplicação, não tinha sido iniciado nenhum processo para esse efeito a fim de determinar se este importador podia ter detetado o erro cometido quando da emissão do certificado de origem. Além disso, segundo esta Administração, a situação da Aqua pro não era comparável à que esteve na base da decisão da Comissão acima referida.
- 19 Tendo obtido, por intermediário da Administração Fiscal letã, informações do Ministério do Comércio cambojano a respeito das circunstâncias da emissão dos certificados «modelo A» relativos às bicicletas exportadas para a Letónia, das quais resultava que esse ministério não podia verificar a regularidade dessa emissão porque o exportador não tinha enviado os documentos pertinentes, o Administrat?v? rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Distrito), por sentença de 28 de novembro de 2013, negou provimento ao recurso da Aqua Pro.

20 Após exame do processo em segunda instância, o Administrat?v? apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia), por acórdão de 7 de maio de 2015, também negou provimento ao pedido da Aqua Pro, tendo considerado que esta não preenchia as condições para invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, conforme resultam da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Em especial, a Aqua Pro, sobre a qual impende, segundo esse órgão jurisdicional, o ónus da prova, não apresentou elementos de prova que refutassem as conclusões do OLAF relativas à origem dos componentes das bicicletas com base nos certificados de origem «modelos B e D».

21 A Aqua Pro interpôs recurso de cassação no órgão jurisdicional de reenvio.

22 Antes de mais, esse órgão jurisdicional observa que há dúvidas sobre a questão de saber se foi acertadamente que as autoridades aduaneiras e o Administrat?v? rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Distrito) recusaram examinar a boa?fé da Aqua Pro na aceção do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, atendendo à inexistência de um pedido da recorrente que desse início ao processo de dispensa de pagamento ou de reembolso dos direitos. Segundo o referido órgão jurisdicional, há também dúvidas sobre a questão de saber se foi acertadamente que as autoridades aduaneiras e o Administrat?v? rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Distrito) não tiveram em conta a Decisão C(2012) 8694 de 30 de novembro de 2012 no âmbito do pedido da República da Finlândia. A este respeito, a questão determinante consiste em saber se as circunstâncias de facto e de direito são comparáveis e se a pessoa em causa agiu de boa?fé e observou toda a regulamentação relativa à declaração aduaneira.

23 Em seguida, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, importa colocar questões relativas à utilização do relatório do OLAF enquanto elemento de prova e da verificação *a posteriori* para determinar os factos.

24 Por último, existem dúvidas sobre a questão de saber se, no quadro do exame da questão da boa?fé da recorrente, não se deveria, conjuntamente com as outras circunstâncias do processo, incluindo o modelo operacional das empresas cambojanas e das autoridades em causa, dar relevância ao facto de a Aqua Pro ter adquirido as referidas mercadorias não diretamente à empresa cambojana mas, ao abrigo de um contrato de distribuição, a uma empresa alemã, dado que esse modelo comercial exclui já, em princípio, em si, uma cooperação direta entre a Aqua Pro e a empresa cambojana, na falta de contrato entre elas.

25 Nestas condições, o Augst?k?s tiesas Administrat?vo lietu departaments (Supremo Tribunal, Departamento dos Processos Administrativos, Letónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) a) Deve o artigo 220.º, [n.º 1 e n.º] 2, alínea b), do [Código Aduaneiro] ser interpretado no sentido de que o registo da liquidação do montante dos direitos devidos reconhecidos pela administração deve entender?se efetuado no momento da decisão de registo da liquidação ou no momento da determinação pela administração da obrigação de pagamento dos direitos, independentemente do facto de a referida decisão ser objeto de impugnação administrativa e de recurso para os tribunais?

b) Devem os artigos 236.º e 239.º do [Código Aduaneiro] ser interpretados no sentido de que no momento em que a administração toma a decisão de registo da liquidação do montante correspondente dos direitos e determina a obrigação do devedor de proceder ao seu pagamento (decisão que foi tomada pela administração Estatal no caso em apreço), mas tendo o devedor impugnado administrativamente essa decisão e dela recorrido para os tribunais, deve simultaneamente ser requerida a dispensa de pagamento ou o reembolso desses direitos, de

acordo com os artigos 236.º ou 239.º do [Código Aduaneiro] (ou pode considerar-se, alternativamente, que, neste caso, a impugnação da decisão da administração constitui também um pedido de dispensa de pagamento ou de reembolso da dívida tributária)? Em caso de resposta afirmativa, qual é então a diferença material entre a fiscalização da legalidade da decisão administrativa de registo da liquidação e da obrigação de pagamento dos direitos, por um lado, e a questão a ser resolvida em conformidade com o artigo 236.º [do Código Aduaneiro], por outro?

c) Deve o artigo 236.º, n.º 2, primeiro parágrafo, do [Código Aduaneiro] ser interpretado no sentido de que a impugnação da decisão da administração que determina a obrigação de pagamento dos direitos e a duração do processo judicial prorrogam o prazo para a apresentação do pedido de dispensa de pagamento ou reembolso dos direitos (ou justificam o seu não cumprimento)?

d) Se se decidir proceder ao registo da liquidação ou à dispensa de pagamento neste processo independentemente da decisão tomada pela Comissão Europeia relativamente a outro Estado-Membro (a [República da] Finlândia), incumbe à autoridade aduaneira ou ao tribunal, tendo em conta o artigo 869.º, alínea b), do [Regulamento de Aplicação], assim como o montante dos eventuais direitos no processo considerado, transmitir a questão do não registo da liquidação ou da dispensa de pagamento dos direitos à Comissão Europeia?

2) a) Ao aplicar-se o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do [Código Aduaneiro] deve proceder-se à verificação *a posteriori* das circunstâncias relativas à conduta das autoridades e do exportador de um país terceiro (no caso em apreço, o Camboja), investigadas no quadro da missão do OLAF? Ou deve entender-se que a descrição geral das circunstâncias constante do relatório do OLAF sobre o referido comportamento tem carácter probatório?

b) Os dados obtidos na verificação *a posteriori*, mesmo que se refiram ao caso de um Estado-Membro concreto, têm carácter decisivo relativamente ao relatório do OLAF?

c) Deve interpretar-se o artigo 875.º do [Regulamento de Aplicação] no sentido de que a decisão da Comissão Europeia, tomada de acordo com o referido relatório do OLAF relativamente a outro Estado-Membro (a [República da] Finlândia), é vinculativa para o Estado-Membro?

d) Há que efetuar a verificação *a posteriori* e utilizar a informação nela obtida se a Comissão Europeia, tendo por base o relatório do OLAF, tiver já tomado uma decisão de não registo da liquidação dos direitos relativamente a outro Estado-Membro e aplicado o artigo 875.º do [Regulamento de Aplicação]?

3) Para se avaliar se o sujeito passivo agiu com motivos razoáveis e boa-fé, para efeitos da aplicação do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do [Código Aduaneiro], pode ser relevante para o caso concreto o facto de a operação de importação de mercadorias ter por base um contrato de distribuição?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão, alínea a)

26 A título liminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete a este dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe, sendo caso disso, ao Tribunal de Justiça reformular as questões que lhe são submetidas. Além disso, o

Tribunal pode entender ser necessário levar em consideração normas de direito da União às quais o juiz nacional não tenha feito referência no enunciado da sua questão (acórdão de 1 de fevereiro de 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

27 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Supremo Tribunal, Departamento dos Processos Administrativos) se interroga, designadamente, sobre se o registo da liquidação *a posteriori* do montante dos direitos a cobrar, a que a Aqua Pro se poderia opor ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, já teve lugar tendo em conta o facto de que a fiscalização jurisdicional da legalidade da decisão controvertida ainda não deu origem a uma decisão transitada em julgado e, por conseguinte, ainda não foi decidida a questão de saber se há que efetuar um registo de liquidação dos direitos em causa no processo principal.

28 Nesta ótica, com a sua primeira questão, alínea a), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, em que momento, tendo em conta o artigo 220.º do Código Aduaneiro, se deve considerar efetuado o registo da liquidação *a posteriori* do montante dos direitos a cobrar, quando a decisão das autoridades relativa ao registo de liquidação ou à determinação da obrigação de pagamento dos direitos é objeto de um recurso administrativo ou judicial.

29 A este respeito, importa salientar que o artigo 220.º, n.º 1, do Código Aduaneiro se limita a prever, no que respeita a um registo de liquidação *a posteriori* do montante dos direitos a cobrar, que, sem prejuízo do disposto no artigo 219.º deste código, o mesmo deve ser efetuado no prazo de dois dias a contar da data em que as autoridades aduaneiras se tenham apercebido da situação prevista no referido artigo 220.º, n.º 1, e em que possam calcular o montante legalmente devido e determinar o devedor.

30 Em contrapartida, quando à questão de saber em que momento se deve considerar que o montante dos direitos a cobrar foi efetivamente objeto de um registo de liquidação, há que recordar que, conforme jurisprudência constante, resulta do artigo 217.º, n.º 1, do Código Aduaneiro que esse registo de liquidação consiste na inscrição, pelas autoridades aduaneiras, do montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação resultante de uma dívida aduaneira nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte equivalente (v., designadamente, acórdãos de 16 de julho de 2009, Distillerie Smeets Hasselt e o., C-126/08, EU:C:2009:470, n.º 22, e de 8 de novembro de 2012, KGH Belgium, C-351/11, EU:C:2012:699, n.º 21).

31 Consequentemente, no caso de uma cobrança *a posteriori*, considera-se que o montante dos direitos devidos reconhecidos pelas autoridades foi objeto de um registo de liquidação quando as autoridades aduaneiras inscrevem esse montante nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte equivalente, devendo esta inscrição ser efetuada, em princípio, no prazo de dois dias previsto no artigo 220.º, n.º 1, do Código Aduaneiro.

32 Sendo assim, a circunstância de, subseqüentemente, a decisão das autoridades relativa ao registo de liquidação ou à determinação da obrigação de pagamento dos direitos ser objeto de um recurso administrativo ou judicial não é, enquanto tal, suscetível de afetar a conclusão de que uma operação de registo de liquidação foi efetivamente realizada em conformidade com o artigo 217, n.º 1, e com o artigo 220.º, n.º 1, do Código Aduaneiro.

33 Esta interpretação é corroborada, designadamente, pelo facto de a interposição de um recurso exercida em aplicação do artigo 243.º do Código Aduaneiro não ser, em princípio, nos termos do artigo 244.º, primeiro parágrafo, desse código, suspensiva da execução da decisão impugnada e de tal recurso não obstar, por conseguinte, à execução imediata dessa decisão (v.,

neste sentido, acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 56).

34 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão, alínea a), que o artigo 217, n.º 1, e o artigo 220.º, n.º 1, do Código Aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que, no caso de uma cobrança *a posteriori*, se considera que o montante dos direitos devidos reconhecidos pelas autoridades foi objeto de um registo de liquidação quando as autoridades aduaneiras inscrevem esse montante nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte equivalente, independentemente do facto de a decisão das autoridades relativa ao registo de liquidação ou à determinação da obrigação de pagamento dos direitos ser objeto de um recurso administrativo ou judicial.

Quanto à primeira questão, alínea b)

35 A título preliminar, saliente-se que resulta da decisão de reenvio que a primeira questão, alínea b), é submetida para saber se a autoridade fiscal e as instâncias judiciais podiam, validamente, considerar que, na falta de um pedido, por parte da Aqua Pro, de dispensa de pagamento ou de reembolso ao abrigo dos artigos 236.º e 239.º do Código Aduaneiro, não havia que examinar se a Aqua Pro podia invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), deste código.

36 Assim, importa compreender a referida questão como destinada a saber, em substância, se o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), e os artigos 236.º, 239.º e 243.º do Código Aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito de um recurso administrativo seguido de um recurso judicial da decisão da Administração Fiscal de efetuar um registo de liquidação *a posteriori* de um montante de direitos de importação e de impor ao importador a obrigação de proceder ao seu pagamento, este deve, para poder invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, apresentar um pedido de dispensa de pagamento ou de reembolso desses direitos de acordo com os artigos 236.º e 239.º deste código e se, sendo caso disso, se pode considerar que a impugnação da referida decisão no âmbito do referido recurso abrange um pedido desse tipo.

37 Para responder a esta questão, há que recordar, antes de mais, que o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro tem por objetivo proteger a confiança legítima do devedor quanto ao fundamento de todos os elementos que intervêm na decisão de cobrar ou não cobrar os direitos aduaneiros (acórdãos de 18 de outubro de 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, n.º 31, e de 10 de dezembro de 2015, *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, n.º 43).

38 Para o efeito, esta disposição prevê que não se procede ao registo de liquidação *a posteriori* do montante dos direitos de importação legalmente devidos e, conseqüentemente, à cobrança desses direitos, quando um importador pode invocar a confiança legítima ao abrigo da referida disposição.

39 Daqui resulta, como é igualmente precisado, no artigo 869.º, alínea b), do Regulamento de Aplicação, que incumbe, em princípio, às autoridades aduaneiras decidir elas próprias não proceder a um registo de liquidação *a posteriori* dos direitos não cobrados e à correspondente cobrança se consideram que estão preenchidas as condições da proteção da confiança legítima em relação ao importador em causa.

40 Se as autoridades decidirem, em contrapartida, designadamente na sequência de uma verificação *a posteriori*, efetuar um registo de liquidação dos direitos aduaneiros não cobrados e pedir a sua cobrança junto do importador, incumbir-lhes-á, por força do artigo 236.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, proceder ao reembolso ou à dispensa de pagamento desses direitos se e na

medida em que se provar, em seguida, designadamente, que o seu montante foi objeto de um registo de liquidação em violação do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), deste código.

41 Este reembolso ou esta dispensa de pagamento de direitos com base no artigo 236.º, conjugado com o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, é efetuado oficiosamente, por força do n.º 2, terceiro parágrafo, desta primeira disposição, ou, em aplicação do n.º 2, primeiro parágrafo, da referida disposição, mediante pedido apresentado na estância aduaneira competente antes do termo do prazo de três anos a contar da data da comunicação dos direitos em causa.

42 Ora, na medida em que, numa primeira fase, como resulta da decisão de reenvio, a Aqua Pro contestou junto da Administração o registo de liquidação *a posteriori* do montante dos direitos a cobrar, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a Aqua Pro apresentou, na estância aduaneira competente, um pedido de dispensa de pagamento ou de reembolso na aceção do artigo 236.º, n.º 2, primeiro parágrafo, conjugado com o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, ou se interpôs recurso administrativo da decisão da Administração Fiscal de efetuar o registo de liquidação do montante dos direitos em causa e de impor à Aqua Pro, enquanto importador, a obrigação de proceder ao seu pagamento, conforme previsto no artigo 243.º do Código Aduaneiro, perante a autoridade aduaneira designada para esse efeito, em conformidade com o n.º 2, alínea a), deste artigo.

43 A este respeito, há que declarar que, embora o Código Aduaneiro preveja, designadamente nos seus artigos 236.º e 239.º, um procedimento específico para a dispensa de pagamento ou o reembolso dos direitos aduaneiros no caso, nomeadamente, de um registo de liquidação contrário ao artigo 220.º, n.º 2, alínea b), deste código, o devedor também pode invocar esta disposição para se opor a um registo de liquidação *a posteriori* dos direitos de importação, designadamente no âmbito de um recurso administrativo ou judicial na aceção do artigo 243.º do referido código.

44 Com efeito, nos termos desta disposição, o devedor tem, genericamente, o direito de interpor recurso, administrativo ou judicial, contra todas as decisões tomadas pelas autoridades aduaneiras ligadas à aplicação da legislação aduaneira e que lhe digam direta e individualmente respeito.

45 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão, alínea b), que o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), e os artigos 236.º, 239.º e 243.º do Código Aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito de um recurso administrativo ou judicial, na aceção do artigo 243.º deste código, interposto de uma decisão da Administração Fiscal competente de efetuar um registo de liquidação *a posteriori* de um montante de direitos de importação e de impor ao importador a obrigação de proceder ao seu pagamento, este pode invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do referido código para se opor a esse registo de liquidação, independentemente do facto de saber se o importador apresentou um pedido de dispensa de pagamento ou de reembolso desses direitos, de acordo com o procedimento previsto nos artigos 236.º e 239.º do mesmo código.

Quanto à primeira questão, alínea c)

46 Com a sua primeira questão, alínea c), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o 236.º, n.º 2, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que o facto de a decisão das autoridades relativa ao registo de liquidação ou à determinação da obrigação de pagamento dos direitos ser objeto de um recurso administrativo ou judicial tem por efeito prorrogar o prazo de apresentação de um pedido de dispensa de pagamento ou de reembolso dos direitos.

47 Na medida em que esta questão se baseia na premissa, infirmada pela resposta dada à primeira questão, alínea b), segundo a qual a possibilidade de invocar, no âmbito de um recurso administrativo ou judicial, a confiança legítima, ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro está condicionada pela apresentação de um pedido de dispensa de pagamento ou de reembolso dos direitos aduaneiros com base no artigo 236.º deste código, não há que lhe responder.

Quanto à primeira questão, alínea d)

48 Com a sua primeira questão, alínea d), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se e em que medida o artigo 869.º, alínea b), do Regulamento de Aplicação deve ser interpretado no sentido de que deve ser submetida à Comissão a questão do não registo da liquidação ou da dispensa de pagamento dos direitos aduaneiros, quando não há que ter em conta uma decisão tomada por essa instituição relativamente a outro Estado? Membro.

49 Resulta do artigo 869.º, alínea b), do Regulamento de Aplicação que, nos casos em que as autoridades aduaneiras considerarem estar preenchidas todas as condições previstas no artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, decidirão elas próprias não proceder ao registo de liquidação *a posteriori* dos direitos não cobrados, com exceção dos casos cujos processos devem ser apresentados à Comissão, em conformidade com o artigo 871.º deste regulamento.

50 O referido artigo 871.º enuncia, no seu n.º 1, as condições em que o caso deve ser transmitido à Comissão para que seja resolvido de acordo com o procedimento previsto nos artigos 872.º a 876.º do Regulamento de Aplicação, prevendo, no seu n.º 2, que, em duas condições, não se deve proceder a essa transmissão, a saber, por um lado, quando a Comissão já tiver aprovado uma decisão de acordo com o referido procedimento sobre um caso em que se apresentam elementos de facto e de direito comparáveis e, por outro, quando tiver sido apresentado à Comissão um caso em que se apresentam elementos de facto e de direito comparáveis.

51 A este respeito, resulta da decisão de reenvio e da redação da primeira questão, alínea d), que o órgão jurisdicional de reenvio parte da premissa de que, designadamente em razão da falta de comparabilidade do caso em apreço com o que foi objeto de uma decisão da Comissão a respeito da Finlândia, estas duas condições não estão preenchidas nas circunstâncias do caso em apreço.

52 Neste contexto, em conformidade com o artigo 869.º do Regulamento de Aplicação, conjugado com o artigo 871.º deste regulamento, as autoridades aduaneiras não podem elas próprias decidir não proceder ao registo de liquidação *a posteriori* dos direitos não cobrados por considerarem estar preenchidas as condições para invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, e estão obrigadas a transmitir o caso à Comissão se, nas circunstâncias do caso em apreço, se verificar uma das situações enunciadas no artigo 871.º, n.º 1, do Regulamento de Aplicação. Consequentemente, as autoridades aduaneiras são obrigadas a transmitir o caso à Comissão quando considerem que esta cometeu um erro na aceção da referida disposição do Código Aduaneiro, quando as circunstâncias do caso em apreço estão relacionadas com os resultados de um inquérito da União na aceção da referida disposição do Regulamento de Aplicação ou quando o montante dos direitos em causa é igual ou superior a 500 000 euros.

53 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão, alínea d), que o artigo 869.º, alínea b), do Regulamento de Aplicação deve ser interpretado no sentido de que, na falta de uma decisão ou de um processo da Comissão na aceção do artigo

871.º, n.º 2, deste regulamento, numa situação como a que está em causa no processo principal, as autoridades aduaneiras não podem elas próprias decidir não proceder ao registo de liquidação *a posteriori* dos direitos não cobrados por considerarem estar preenchidas as condições para invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, e essas autoridades estão obrigadas a transmitir o caso à Comissão, seja quando as referidas autoridades considerem que a Comissão cometeu um erro na aceção da referida disposição do Código Aduaneiro, seja quando as circunstâncias do processo principal estão relacionadas com os resultados de um inquérito da União na aceção do artigo 871.º, n.º 1, segundo travessão, do Regulamento de Aplicação ou quando o montante dos direitos em causa é igual ou superior a 500 000 euros.

Quanto à segunda questão, alínea a)

54 Com a sua segunda questão, alínea a), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que as informações contidas num relatório do OLAF relativas à conduta das autoridades aduaneiras do Estado de exportação e do exportador têm carácter probatório ou se as autoridades aduaneiras são obrigadas a proceder a uma verificação *a posteriori* a esse respeito.

55 Antes de mais, importa salientar que o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de declarar, no n.º 48 do seu acórdão de 16 de março de 2017, *Veloserviss* (C-47/16, EU:C:2017:220), em resposta a uma questão semelhante que lhe foi submetida igualmente pelo *Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments* (Supremo Tribunal, Departamento dos Processos Administrativos), que, desde que contenha elementos pertinentes para este efeito, um relatório do OLAF pode ser tomado em consideração para provar se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, estão preenchidas.

56 Além disso, como o órgão jurisdicional de reenvio e as partes observaram acertadamente, resulta do artigo 9.º, n.º 2, do Regulamento relativo aos inquéritos do OLAF que tais relatórios constituem, nas mesmas condições e com o mesmo valor que os relatórios administrativos elaborados pelos inspetores administrativos nacionais, elementos de prova admissíveis nos processos administrativos ou judiciais do Estado-Membro em que a sua utilização se revele necessária.

57 Todavia, como decorre igualmente do acórdão de 16 de março de 2017, *Veloserviss* (C-47/16, EU:C:2017:220), na medida em que esse relatório apenas contenha uma descrição geral da situação em causa, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, não pode, só por si, ser suficiente para provar se estão preenchidos essas condições sob todos os aspetos, nomeadamente no que diz respeito à conduta pertinente do exportador ou, se for caso disso, das autoridades aduaneiras do Estado exportador (v., neste sentido, acórdão de 16 de março de 2017, *Veloserviss* C-47/16, EU:C:2017:220, n.os 49 e 50).

58 Em conformidade com esta jurisprudência, em tais circunstâncias, cabe, em princípio, às autoridades aduaneiras do Estado de importação provar, através de elementos de prova complementares, que a emissão, pelas autoridades aduaneiras do Estado de exportação, de um certificado de origem «modelo A» incorreto é imputável à apresentação inexata dos factos pelo exportador (v. acórdão de 16 de março de 2017, *Veloserviss* C-47/16, EU:C:2017:220, n.os 47 e 50).

59 Daqui se conclui que, embora as informações contidas num relatório do OLAF façam parte dos elementos de prova a tomar em consideração para demonstrar se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código

Aduaneiro, estão preenchidas, tal relatório pode revelar-se, à luz das informações que contém, insuficiente para provar de forma juridicamente suficiente se essas condições estão efetivamente preenchidas em todos os aspetos.

60 Consequentemente, as autoridades aduaneiras podem ser levadas a fornecer elementos de prova suplementares para esse efeito, em especial, no que respeita à conduta pertinente do exportador ou das autoridades aduaneiras do Estado de exportação, designadamente, procedendo a verificações *a posteriori*.

61 A este respeito, decorre de jurisprudência constante que as referidas autoridades dispõem de um amplo poder de apreciação para proceder a verificações *a posteriori* (v., neste sentido, acórdãos de 12 de julho de 2012, Südzucker e o., C-608/10, C-10/11 e C-23/11, EU:C:2012:444, n.os 48 e 50, e de 10 de dezembro de 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, n.os 27 e 28).

62 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão, alínea a), que o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que as informações contidas num relatório do OLAF relativas à conduta das autoridades aduaneiras do Estado de exportação e do exportador fazem parte dos elementos de prova a tomar em consideração para demonstrar se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, estão preenchidas. Todavia, na medida em que tal relatório se revele, à luz das informações que contém, insuficiente para provar de forma juridicamente suficiente se essas condições estão efetivamente preenchidas em todos os aspetos, o que incumbe ao órgão jurisdicional nacional apreciar, as autoridades aduaneiras podem ser obrigadas a fornecer elementos de prova suplementares para esse efeito, designadamente procedendo a verificações *a posteriori*.

Quanto à segunda questão, alínea b)

63 Com a sua segunda questão, alínea b), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que, para determinar se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo desta disposição, estão preenchidas, as informações obtidas numa verificação *a posteriori* prevalecem sobre as contidas num relatório do OLAF.

64 Resulta do artigo 9.º, n.º 2, do Regulamento relativo aos inquéritos do OLAF, designadamente, que os relatórios do OLAF estão sujeitos às mesmas regras de apreciação que as aplicáveis aos relatórios administrativos elaborados pelos inspetores administrativos nacionais e têm idêntico valor.

65 Consequentemente, as informações obtidas no âmbito de uma verificação *a posteriori* não prevalecem sobre as contidas num relatório do OLAF.

66 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão, alínea b), que o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, em função de todos os elementos concretos do litígio principal e, em especial, das provas apresentadas para esse efeito pelas partes no processo principal, se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo desta disposição, estão reunidas. Para efeitos desta apreciação, as informações obtidas no âmbito de uma verificação *a posteriori* não prevalecem sobre as contidas num relatório do OLAF.

Quanto à segunda questão, alínea c)

67 Com a sua segunda questão, alínea c), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 875.º do Regulamento de Aplicação deve ser interpretado no sentido de que uma decisão da Comissão, na aceção do artigo 873.º deste regulamento, tomada com base num relatório do OLAF, relativamente a outro Estado-Membro, a respeito da conduta das autoridades e de um exportador de um Estado terceiro, é vinculativa para um Estado-Membro

68 Segundo o artigo 875.º do Regulamento de Aplicação, quando uma decisão adotada em conformidade com o artigo 873.º deste regulamento, estabelecer que a situação examinada permite que não se proceda ao registo de liquidação *a posteriori* dos direitos em causa, a Comissão pode determinar as condições em que os Estados-Membros podem não proceder a esse registo nos casos em que se apresentem elementos de facto e de direito comparáveis.

69 Daqui resulta que um Estado-Membro e, mais especificamente, os seus órgãos administrativos e jurisdicionais (v., neste sentido, acórdão de 20 de novembro de 2008, Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, n.º 64) estão vinculados, nas condições determinadas pela Comissão, pelas apreciações efetuadas por esta numa decisão adotada, com base no artigo 873.º do Regulamento de Aplicação, relativamente a outro Estado-Membro, nos casos em que se apresentem elementos de facto e de direito comparáveis.

70 A este respeito, essencialmente pelos mesmos motivos enunciados nos n.os 55 e 56 do presente acórdão, um relatório do OLAF pode ser tomado em conta para determinar se um caso concreto é, no sentido descrito *supra*, comparável ao que foi objeto de uma decisão da Comissão tomada com base no artigo 873.º do Regulamento de Aplicação.

71 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão, alínea c), que o artigo 875.º do Regulamento de Aplicação deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro está vinculado, nas condições determinadas pela Comissão em conformidade com este artigo, pelas apreciações efetuadas por esta numa decisão adotada, com fundamento no artigo 873.º deste regulamento, relativamente a outro Estado-Membro, nos casos em que se apresentem elementos de facto e de direito comparáveis, o que incumbe às suas autoridades e aos seus órgãos jurisdicionais apreciar tendo em conta, designadamente, as informações relativas à conduta do exportador ou das autoridades aduaneiras do Estado de exportação conforme resultam do relatório do OLAF em que a referida decisão se baseia.

Quanto à segunda questão, alínea d)

72 Com a sua segunda questão, alínea d), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro e o artigo 875.º do Regulamento de Aplicação devem ser interpretados no sentido de que há que efetuar uma verificação *a posteriori* e utilizar a informação nela obtida se a Comissão, tendo por base um relatório do OLAF, tiver tomado uma decisão de não efetuar o registo da liquidação dos direitos, em conformidade com os artigos 873.º e 875.º do Regulamento de Aplicação

73 Como recordado no n.º 61 do presente acórdão, as autoridades aduaneiras dispõem de um amplo poder de apreciação para procederem a verificações *a posteriori* e para retirar as consequências que se impõem (v., designadamente, acórdão de 10 de dezembro de 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, n.os 27 e 28).

74 Essas autoridades podem, em princípio, proceder a todas as verificações necessárias e utilizar as informações obtidas no âmbito dessas verificações, tanto para apreciar se as condições

em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, estão preenchidas, como, mais especificamente, para determinar se um caso que lhes foi submetido é comparável, na aceção do artigo 875.º do Regulamento de Aplicação, a um caso que foi objeto de uma decisão de não efetuar o registo de liquidação dos direitos, adotada pela Comissão em conformidade com o artigo 873.º deste regulamento.

75 Consequentemente, há que responder à segunda questão, alínea d), que o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro e o artigo 875.º do Regulamento de Aplicação devem ser interpretados no sentido de que as autoridades aduaneiras podem proceder a todas as verificações *a posteriori* que julguem necessárias e utilizar as informações obtidas no âmbito dessas verificações, tanto para apreciar se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, estão preenchidas, como para determinar se um caso que lhes foi submetido apresenta elementos de facto e de direito «comparáveis», na aceção do artigo 875.º do Regulamento de Aplicação, a um caso que foi objeto de uma decisão de não efetuar o registo de liquidação dos direitos, adotada pela Comissão em conformidade com o artigo 873.º deste regulamento.

Quanto à terceira questão

76 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se ou em que medida o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que o facto de uma operação de importação de uma mercadoria como a que está em causa no processo principal ter sido realizada com base num contrato de distribuição é pertinente para apreciar se, no processo principal, estão preenchidas as condições para invocar a confiança legítima ao abrigo desta disposição.

77 Ora, atendendo a que o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro tem por objetivo, como recordado no n.º 37 de presente acórdão, proteger a confiança legítima do devedor quanto ao fundamento de todos os elementos que intervêm na decisão de cobrar os direitos aduaneiros, não se pode concluir da redação desta disposição nem do seu objetivo que um devedor que importou as mercadorias em causa com fundamento num acordo de distribuição não pode invocar nas mesmas condições a confiança legítima ao abrigo desta disposição que um devedor que importou essas mercadorias comprando-as diretamente ao exportador.

78 A este respeito, importa recordar que, conforme jurisprudência constante, um importador apenas pode invocar utilmente a confiança legítima ao abrigo da referida disposição e, assim, beneficiar da exceção de cobrança *a posteriori* que nela está prevista, se estiverem preenchidos três requisitos cumulativos. Desde logo, é necessário que os direitos não tenham sido cobrados na sequência de um erro das próprias autoridades competentes, depois, que o erro cometido por estas seja de tal índole que um sujeito passivo de boa-fé não o tenha podido razoavelmente detetar e, por último, que este tenha cumprido todas as disposições previstas pela regulamentação em vigor no que diz respeito à sua declaração aduaneira (v., nomeadamente, acórdãos de 18 de outubro de 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, n.º 35, e de 15 de dezembro de 2011, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, n.º 47).

79 Estes requisitos operam, em substância, uma partilha do risco decorrente de erros ou de irregularidades que viciam uma declaração aduaneira em função do comportamento e da diligência de cada um dos atores implicados, isto é, as autoridades competentes do Estado de exportação e do Estado de importação, o exportador e o importador (acórdão de 16 de março de 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, n.º 25).

80 No caso em apreço, resulta da decisão do órgão jurisdicional de reenvio que este se interroga, mais especificamente, sobre a importância que reveste um acordo de distribuição e,

designadamente, a inexistência de relações com o exportador resultantes do mesmo, para apreciar se a Aqua Pro enquanto devedora devia ou podia verificar se o certificado «modelo A» tinha sido regularmente emitido.

81 Nesta ótica, a terceira questão diz, mais precisamente, respeito à apreciação, à luz de tais circunstâncias, do segundo requisito a que se refere a jurisprudência recordada no n.º 78 do presente acórdão, relativo ao carácter não detetável do erro cometido pelas autoridades competentes e, assim, à diligência de que um importador, que atua com fundamento num acordo de distribuição, deve fazer prova.

82 A este respeito, importa sublinhar que o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que compete aos operadores económicos, no âmbito das suas relações contratuais, tomar as medidas necessárias para se precaverem contra os riscos de uma ação de cobrança *a posteriori*, podendo essa prevenção, designadamente, consistir no facto de o devedor obter da outra parte contratante, aquando ou depois da celebração do contrato, todos os elementos de prova que confirmem que as mercadorias são provenientes do Estado beneficiário do sistema de preferências pautais generalizadas, incluindo os documentos que provem essa origem (v., designadamente, acórdãos de 8 de novembro de 2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, n.os 30 e 31, e de 16 de março de 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, n.º 38).

83 O Tribunal de Justiça também declarou que compete aos operadores económicos, sempre que eles próprios tiverem dúvidas quanto à aplicação das disposições cuja inexecução possa fazer surgir uma dívida aduaneira ou quanto à definição da origem da mercadoria, informar-se e procurar todos os esclarecimentos possíveis para verificar se essas dúvidas são justificadas (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 14 de maio de 1996, Faroe Seafood e o., C-153/94 e C-204/94, EU:C:1996:198, n.º 100; de 11 de novembro de 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, n.º 58; e de 16 de março de 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, n.º 37).

84 A este respeito, o Tribunal de Justiça já precisou, além disso, que incumbe ao importador, no âmbito do seu dever de diligência, quando há razões manifestas para duvidar da exatidão de um certificado de origem «modelo A», inquirir, na medida das suas possibilidades, sobre as circunstâncias da emissão desse certificado (acórdão de 16 de março de 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, n.os 39 e 43).

85 Ora, os princípios acima referidos aplicam-se igualmente a uma situação, como a que está em causa no processo principal, em que o importador, em razão do facto de importar as mercadorias em causa com fundamento num acordo de distribuição com um operador terceiro, não tem relação contratual direta com o exportador dessas mercadorias.

86 Assim, um importador que não inquiriu, desta forma, junto de um contratante de um acordo de distribuição, com fundamento no qual as mercadorias em causa são importadas, a exatidão de um certificado de origem «modelo A» emitido para essas mercadorias, não pode invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, alegando que o erro cometido pelas autoridades competentes não podia, à luz desse acordo de distribuição, ser razoavelmente detetado por um devedor de boa-fé na aceção do segundo requisito a que se refere a jurisprudência recordada no n.º 78 do presente acórdão.

87 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à terceira questão que o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que o facto de um importador ter importado mercadorias com base num acordo de distribuição não tem incidência na sua capacidade de alegar a sua confiança legítima nas mesmas condições que um importador que importou mercadorias comprando-as diretamente ao exportador, a saber, se

estiverem reunidos três requisitos cumulativos. Antes de mais, é necessário que os direitos não tenham sido cobrados na sequência de um erro das próprias autoridades aduaneiras competentes, depois, que esse erro seja de tal índole que não podia razoavelmente ser detetado por um devedor de boa-fé e, por último, que este tenha cumprido todas as disposições em vigor relativas à sua declaração aduaneira. Para o efeito, incumbe a esse importador precaver-se contra os riscos de uma ação de cobrança *a posteriori*, designadamente, procurando obter da outra parte contratante do referido acordo de distribuição, aquando ou depois da celebração do mesmo, todos os elementos de prova que confirmem a exatidão da emissão do certificado de origem «modelo A» para essas mercadorias. Assim, não há confiança legítima no sentido da referida disposição, em especial, quando, embora haja razões manifestas para duvidar da exatidão de um certificado de origem «modelo A», esse importador não inquiriu as circunstâncias da emissão desse certificado para verificar se essas dúvidas eram justificadas.

Quanto às despesas

88 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) **O artigo 217, n.º 1, e o artigo 220.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de novembro de 2000, devem ser interpretados no sentido de que, no caso de uma cobrança *a posteriori*, se considera que o montante dos direitos devidos reconhecidos pelas autoridades foi objeto de um registo de liquidação quando as autoridades aduaneiras inscrevem esse montante nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte equivalente, independentemente do facto de a decisão das autoridades relativa ao registo de liquidação ou à determinação da obrigação de pagamento dos direitos ser objeto de um recurso administrativo ou judicial.**

2) **O artigo 220.º, n.º 2, alínea b), e os artigos 236.º, 239.º e 243.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito de um recurso administrativo ou judicial, na aceção do artigo 243.º deste regulamento, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, interposto de uma decisão da Administração Fiscal competente de efetuar um registo de liquidação *a posteriori* de um montante de direitos de importação e de impor ao importador a obrigação de proceder ao seu pagamento, este pode invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do referido regulamento, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, para se opor a esse registo de liquidação, independentemente do facto de saber se o importador apresentou um pedido de dispensa de pagamento ou de reembolso desses direitos, de acordo com o procedimento previsto nos artigos 236.º e 239.º do mesmo regulamento, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000.**

3) **O artigo 869.º, alínea b), 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, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1335/2003 da Comissão, de 25 de julho de 2003, deve ser interpretado no sentido de que, na falta de uma decisão ou de um processo da Comissão Europeia na aceção do artigo 871.º, n.º 2, deste regulamento, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1335/2003, numa situação como a que está em causa no processo principal, as autoridades aduaneiras não podem elas próprias decidir não proceder ao registo de liquidação *a posteriori* dos direitos não cobrados por considerarem estar preenchidas as condições para invocar a confiança legítima ao abrigo do artigo 220.º,**

n.º 2, alínea b), do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, e essas autoridades estão obrigadas a transmitir o caso à Comissão, seja quando as referidas autoridades considerem que a Comissão cometeu um erro na aceção da referida disposição do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, seja quando as circunstâncias do processo principal estão relacionadas com os resultados de um inquérito da União Europeia na aceção do artigo 871.º, n.º 1, segundo travessão, do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1335/2003, ou quando o montante dos direitos em causa é igual ou superior a 500 000 euros.

4) O artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, deve ser interpretado no sentido de que as informações contidas num relatório do Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) relativas à conduta das autoridades aduaneiras do Estado de exportação e do exportador fazem parte dos elementos de prova a tomar em consideração para demonstrar se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro, estão preenchidas. Todavia, na medida em que tal relatório se revele, à luz das informações que contém, insuficiente para provar de forma juridicamente suficiente se essas condições estão efetivamente preenchidas em todos os aspetos, o que incumbe ao órgão jurisdicional nacional apreciar, as autoridades aduaneiras podem ser obrigadas a fornecer elementos de prova suplementares para esse efeito, designadamente procedendo a verificações *a posteriori*.

5) O artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, deve ser interpretado no sentido de que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, em função de todos os elementos concretos do litígio principal e, em especial, das provas apresentadas para esse efeito pelas partes no processo principal, se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo desta disposição, estão preenchidas. Para efeitos desta apreciação, as informações obtidas no âmbito de uma verificação *a posteriori* não prevalecem sobre as contidas num relatório do Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF).

6) O artigo 875.º do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1335/2003, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro está vinculado, nas condições determinadas pela Comissão Europeia em conformidade com este artigo, pelas apreciações efetuadas por esta numa decisão adotada, com fundamento no artigo 873.º deste regulamento, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1335/2003, relativamente a outro Estado-Membro, nos casos em que se apresentem elementos de facto e de direito comparáveis, o que incumbe às suas autoridades e aos seus órgãos jurisdicionais apreciar tendo em conta, designadamente, as informações relativas à conduta do exportador ou das autoridades aduaneiras do Estado de exportação conforme resultam do relatório do Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) em que a referida decisão se baseia.

7) O artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, e o artigo 875.º do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1335/2003, devem ser interpretados no sentido de que as autoridades aduaneiras podem proceder a todas as verificações *a posteriori* que julguem necessárias e utilizar as informações obtidas no âmbito dessas verificações, tanto para apreciar se as condições em que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, estão preenchidas, como para determinar se um caso que lhes foi submetido apresenta elementos de facto e de direito «comparáveis», na aceção do artigo 875.º do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1335/2003, a um caso que foi objeto de uma decisão de não efetuar o registo de liquidação dos direitos, adotada pela Comissão Europeia em conformidade com o artigo 873.º do Regulamento n.º 2454/93,

conforme alterado pelo Regulamento n.º 1335/2003.

8) O artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 2700/2000, deve ser interpretado no sentido de que o facto de um importador ter importado mercadorias com base num acordo de distribuição não tem incidência na sua capacidade de alegar a sua confiança legítima nas mesmas condições que um importador que importou mercadorias comprando-as diretamente ao exportador, a saber, se estiverem reunidos três requisitos cumulativos. Antes de mais, é necessário que os direitos não tenham sido cobrados na sequência de um erro das próprias autoridades aduaneiras competentes, depois, que esse erro seja de tal índole que não podia razoavelmente ser detetado por um devedor de boa-fé e, por último, que este tenha cumprido todas as disposições em vigor relativas à sua declaração aduaneira. Para o efeito, incumbe a esse importador precaver-se contra os riscos de uma ação de cobrança *a posteriori*, designadamente, procurando obter da outra parte contratante do referido acordo de distribuição, aquando ou depois da celebração do mesmo, todos os elementos de prova que confirmem a exatidão da emissão do certificado de origem «modelo A» para essas mercadorias. Assim, não há confiança legítima no sentido da referida disposição, em especial, quando, embora haja razões manifestas para duvidar da exatidão de um certificado de origem «modelo A», esse importador não inquiriu as circunstâncias da emissão desse certificado para verificar se essas dúvidas eram justificadas.

Assinaturas

* Língua do processo: letão.