

**Processo C-496/19**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

25 de junho de 2019

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Commissione tributaria regionale della Campania (Comissão Tributária Regional da Campânia, Itália)

**Data da decisão de reenvio:**

29 de setembro de 2017

**Recorrente:**

Antonio Capaldo SpA

**Recorrida:**

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Salerno

---

[*Omissis*]

A COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

[*omissis*]

DI CAMPANIA SEZ. STACCATA DI SALERNO 5.<sup>a</sup> Sezione

[*omissis*]

(Comissão Tributária Regional da Campânia,  
Secção de Salerno)

[*omissis*]

Proferiu o seguinte

**Despacho**

- no âmbito do recurso n.º 8959/2015

Que deu entrada em 07 de setembro de 2015

- interposto [da] Decisão n.º 940/2015, 14.ª Secção, proferida pela Commissione Tributaria Provinciale di Salerno (Comissão Tributária Provincial de Salerno)

contra:

AG. DOGANE UFFICIO DELLE DOGANE DI SALERNO (Agência Aduaneira – Serviço Aduaneiro de Salerno)

**Interposto pela recorrente:**

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[*Omissis*]

**Representada por:**

ADV. SALZANO, M. ROSARIA

COM ADV. GIORDANO, P. DE ROSA

[*Omissis*]

**Atos impugnados:**

Aviso de retificação n.º 5984 Direitos Aduaneiros

Aviso de retificação n.º 5984 IVA Aduaneiro Importações

Aviso de retificação n.º 5988 Direitos Aduaneiros

- no âmbito do recurso n.º 10157/2015

Que deu entrada em 16 de outubro de 2015

- interposto [da] Decisão n.º 3675/2015, 10.º Secção, proferida pela Commissione Tributaria Provinciale de SALERNO (Comissão Tributária Provincial de Salerno)

contra:

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[*Omissis*]

**Representada por:**

MARIA ROSARIA SALZANO - PIERLUIGI GIORDANO DOMENICO DE ROSA [*omissis*]

**Interposto pela recorrente:**

AG. DOGANE E MONOPOLI UFFICIO DELLE DOGANE DI SALERNO  
(Agência Aduaneira e dos Monopólios – Serviço Aduaneiro de Salerno)

**Atos impugnados:**

Pedido de Revisão da liquidação Protocolo n.º 35873/2014 Direitos Aduaneiros

Pedido de Revisão da liquidação Protocolo n.º 35873/2014 IVA Aduaneiro Importações

- no âmbito do recurso n.º 10162/2015

Que deu entrada em 16 de outubro de 2015

- interposto [da] Decisão n.º 2413/2015, 2.ª Secção, proferida pela Commissione Tributaria Provinciale di Salerno (Comissão Tributária Provincial de Salerno)

contra:

AG. DOGANE E MONOPOLI - UFFICIO DELLE DOGANE DI SALERNO  
(Agência Aduaneira e dos Monopólios – Serviço Aduaneiro de Salerno)

**Interposto pela recorrente:**

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[*Omissis*]

**Representada por:**

SALZANO MARIA ROSARIA

ADV. PIERLUIGI GIORDANO

[*Omissis*]

**Atos impugnados:**

Aviso de liquidação - Protocolo n.º 1297/14 Direitos Aduaneiros

Aviso de liquidação - Protocolo n.º 1297/14 IVA Aduaneiro Importações

Tramitação do processo

1. - Por recurso notificado no prazo e forma adequados, a sociedade A. Capaldo s.p.a., representada e defendida como resulta dos autos, impugnou perante a

Commissione Tributaria Provinciale Salerno (Comissão Tributária Provincial de Salerno) as decisões de indeferimento dos pedidos de revisão da liquidação das declarações aduaneiras IMA n.º 1937S, de 24 de fevereiro de 2011, e IMA n.º 1993C, de 25 de fevereiro de 2011.

2. - Como fundamento do recurso, afirmava que, de facto, importou da China pérgulas constituídas em parte por uma estrutura em ferro e, em parte, por uma estrutura em alumínio, declarando-as erradamente na posição pautal 6306120000 (que previa com um direito aduaneiro de 12 %).

Contudo, na sequência de uma auditoria interna, realizada por uma empresa de consultoria aduaneira, teve a oportunidade de verificar que a posição pautal atribuída às pérgulas em causa não era a correta porque, alegadamente, as pérgulas com estrutura em ferro deveriam ter sido classificadas na posição pautal 7308909900 (que previa um direito aduaneiro de zero, enquanto as que tinham estrutura de alumínio teoricamente eram classificadas na posição pautal 7610909900, com um direito aduaneiro de 6 %).

Para o efeito, apresentou dois pedidos, visando obter a revisão da liquidação das declarações de importação em apreço, com os quais requereu a alteração da posição pautal, um com reembolso dos montantes pagos em excesso a título de imposto e de IVA.

3. Pelas decisões impugnadas, o Ufficio (Serviço Aduaneiro) indeferiu os referidos pedidos, especificando a esse respeito que:
  - a) À luz das Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada (secção XI da posição pautal 6306, ponto 4), a posição pautal atribuída deveria ser considerada correta;
  - b) Não era aplicável a regra 3 das «Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado», porquanto a mercadoria *de qua* estava «especificamente mencionada na pauta aduaneira».
4. Invocando a legislação comunitária e nacional que regula o processo de revisão da liquidação e ilustrando os princípios aplicáveis no domínio da classificação aduaneira das mercadorias, a sociedade invocava, nos termos de direito, a ilegalidade dos atos impugnados, alegando, de forma crítica, para o efeito, que:
  - a) A posição pautal 6306120000, declarada no momento da importação das pérgulas (como era fácil de detetar através da TARIC (Pauta Integrada das Comunidades Europeias), que pode ser consultada no sítio Internet da Agência Aduaneira) era relativa a: «*[e]ncerados e toldos; tendas; velas para embarcações, para pranchas à vela ou para carros à vela; artigos para acampamento*»;
  - b) Para o efeito, o erro cometido deveria parecer evidente, visto que as pérgulas não são encerados, nem tendas, nem velas, nem artigos para acampamento;

- c) Além disso, contrariamente ao entendimento do Ufficio, as mesmas não foram expressamente indicadas na Pauta Aduaneira, dado efetivamente não existir uma posição específica relativa a elas;
- d) De facto, constituíam produtos «mistos», porquanto eram constituídas por uma estrutura de suporte em ferro/aço ou em alumínio, e por uma cobertura em tecido, tratando-se, com isso, de uma estrutura complexa d1) formada por uma verdadeira construção de apoio como elemento de suporte da cobertura, a qual d2) de um ponto de vista económico, de acordo com a documentação anexa, deveria considerar-se como prevacente relativamente à cobertura (visto que, em regra, o custo da estrutura em ferro e/ou aço representava mais de 60 % do valor da pérgula, e o da estrutura em alumínio mais de 80 %);
- e) Em conformidade – não estando, em última análise, as pérgulas elencadas na Pauta e tratando-se, de acordo com as circunstâncias mencionadas, de um produto composto por diferentes materiais e constituído pela reunião de vários objetos – a respetiva classificação deveria ter sido efetuada, alegadamente, segundo as Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado, à luz das quais *«os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, classificam-se [...] pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial»*;
- f) No presente caso, não poderia pôr-se em causa que o carácter essencial era conferido pela estrutura, visto que: f1) a cobertura pode ser diversificada (material têxtil, plástico, bambu, folhas de palmeira, etc.), enquanto f2) o custo da estrutura era, naquelas circunstâncias, definitivamente superior;
- g) Para o efeito, em aplicação das referidas Regras Gerais, deveria concluir-se no sentido expectável de que: g1) a pérgula com estrutura em ferro seria classificada na posição pautal 7308; g2) a pérgula com estrutura em alumínio seria classificada na posição pautal 7610;
- h) Idêntica conclusão se deveria alcançar à luz do Regulamento (UE) n.º 313/2011, o qual, no anexo, especificava que o custo mais elevado de um dos materiais que constituía o bem lhe conferia o carácter essencial, determinando a sua classificação pautal;
- i) Perante os factos alegados e documentados, o recorrido Ufficio, nas decisões impugnadas, fez efetivamente referência às «Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada (secção XI da posição pautal 6306, ponto 4)» para considerar «a mercadoria especificamente mencionada na posição pautal» e, com isso, excluir a invocada «regra 3 das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado» – mas, na realidade, não demonstrou nem documentou a sua posição: nem, em teoria, poderia fazê-lo, dado que, no texto das Notas Explicativas referidas, não existiam notas relativas ao capítulo 63, posição 06, e muito menos um ponto 4), dado que da posição 6305 se passa, de facto, diretamente para a posição 6307;

- j) Mesmo concedendo, nem se poderia considerar útil a referência às «Notas Explicativas da Administração Federal da Alfândega Helvética» (em cujo texto, na secção XI, posição 6306, efetivamente era possível encontrar um ponto 4), que especificavam que, naquela posição, deviam estar incluídos: «*todas as [...] tendas [...], abrigos, etc.. incluindo também as tendas grandes (por exemplo, do circo), as tendas militares incluindo barras, estacas, etc.*», na medida em que as referidas Notas também incluem um número exclusivamente respeitante à classificação aduaneira das pérgulas no qual, após uma análise atenta das diferenças entre «tendas pérgula» [tende gazebo] (constituídas por uma estrutura simples de tipo de barras de tenda e geralmente por uma cobertura de tecido) e «pérgulas» [pergole gazebo] (constituídas, como as importadas pela recorrente, por uma verdadeira construção de apoio como elemento de suporte da cobertura), confirmava precisamente a conclusão de que as pérgulas, com base na Regra 3c) para interpretação do Sistema Harmonizado (SH), independentemente do material que integra a cobertura, deveriam classificar-se na posição 7308, quando a estrutura de suporte fosse de ferro, ou na posição 7610, quando fosse de alumínio.
5. Na contestação do recurso, o Ufficio reiterou os seus fundamentos de defesa e, além disso, salientou que:
- a) A mercadoria em causa era do mesmo tipo de outra mercadoria importada anteriormente com outra declaração e submetida a verificação material, sem qualquer objeção por parte do despachante alfandegário que representava o importador;
  - b) A legislação relativa à revisão da liquidação – ao prever que o Ufficio «podia» efetuar a revisão – tornava a iniciativa da revisão meramente facultativa e, por isso, não obrigatória;
  - c) As notas explicativas valorizadas pela Administração Federal das Alfândegas Helvéticas (assumidas de forma crítica numa perspetiva *tertium comparationis*) não eram, em princípio, aplicáveis no contexto comunitário.
6. -Através das suas alegações de defesa, a sociedade recorrente contestou os fundamentos do Ufficio, replicando para o efeito que:
- a) Não se poderia considerar que o facto de a mercadoria em causa ser do mesmo tipo de outra anteriormente submetida à verificação material no momento da importação excluía o processo de revisão da liquidação (no sentido de que é impeditivo, não aplicando qualquer norma ou prática, seja comunitária ou nacional);
  - b) O carácter facultativo da iniciativa de revisão não poderia ser considerado, perante o pedido de uma das partes, como adequado para remeter qualquer decisão à Administração, de forma arbitrária, dado tratar-se, essencialmente, de um poder/dever, sujeito ao respetivo dever de fundamentação;

- c) As referências às notas explicativas relativas à legislação helvética foram apenas efetuadas para demonstrar e confirmar as alegações de facto, segundo as quais as Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada da UE indicadas pelo Ufficio, conforme especificado no recurso, não fazem qualquer referência ao capítulo 6306.
- 6.- Na fase do contraditório, o primeiro órgão jurisdicional, através da Decisão n.º 940/14/20156, de 25 de fevereiro de 2015, negou provimento ao recurso, no pressuposto geral e fundamentado (que, no essencial, acolhe os fundamentos do Ufficio recorrido) de que:
- a) A posição pautal originariamente atribuída poderia, de facto, referir-se às pérgulas importadas, dado tratar-se de uma posição que se referia a tendas e abrigos;
- b) As Notas Explicativas da Administração Federal das Alfândegas Helvéticas invocadas pela recorrente não eram aplicáveis aos Estados comunitários;
- c) As mercadorias importadas eram do mesmo tipo de outras já verificadas materialmente no momento da importação e reconhecidas como subsumíveis à posição pautal 6306120000.
- 7.- A contribuinte recorreu da referida decisão, alegando o erro e requerendo a sua correção.
- 8.- Com outro recurso, também notificado no tempo e forma adequados, a mesma sociedade impugnou, igualmente, a Decisão n.º 2413/11/2015, de 26 de fevereiro de 2015, na qual a Commissione tributaria (Comissão Tributária) decidiu um litígio análogo, em termos essencialmente semelhantes, tendo-lhe negado provimento.
- 9.- Com outro recurso, a Agenzia delle Dogane, por sua vez, impugnou a Decisão n.º 3675/10/2015, de 15 de junho de 2015, pela qual – num caso idêntico – a mesma Commissione tributaria, com outra composição, tinha, pelo contrário, dado provimento ao recurso da sociedade.
10. Na fase do contraditório, na audiência pública de 29 de setembro de 2017, com base nas conclusões apresentadas pelos defensores das partes, os processos – notificados conjuntamente para efeitos de uma definição unitária – ficaram a aguardar a decisão.

#### Fundamentos da decisão

- 1.- Os recursos em apreço, na medida em que estão ligados por razões evidentes de conexão objetiva e subjetiva, deve[m] ser agora reunidos com vista a uma definição conjunta e unitária, porquanto implicam a resolução de questões idênticas de facto e de direito.

- 2.- Este órgão jurisdicional observa, após análise geral dos fundamentos do recurso articulados por ambas as partes, que as questões submetidas à sua consideração respeitam:
- a) por um lado (numa perspetiva formal/processual), ao acesso, a pedido de uma das partes, ao processo de revisão da liquidação, que a Administração (com o apoio de duas das decisões sujeitas a recurso, não partilhado pelo acórdão de sentido diverso, objeto de recurso pelo Ufficio) recusou, com o duplo fundamento de que, numa primeira perspetiva, se tratava de uma mera faculdade (e, como tal, não suscetível de ser questionada a sua omissão ou recusa) e, noutra perspetiva, seria tida como inadmissível pela circunstância impeditiva de mercadorias de tipo idêntico terem sido reconhecidas, sem contestação, como pertencentes à posição pautal 6306120000;
  - b) por outro lado (no plano substantivo) a posição pautal originariamente atribuída era justificada pela semelhança entre as pérgulas e as «tendas e abrigos».
- 3.- Do primeiro ponto de vista, saliente-se, em matéria de extensão dos resultados da verificação de mercadorias submetidas a uma anterior verificação aduaneira, que a jurisprudência [da União] (mais recentemente, o Acórdão do TJUE, de 27 de fevereiro de 2014, no processo C-571/12), considerou que essa possibilidade é justificada *«quando essas mercadorias sejam idênticas, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar»*.

*Em particular, «o estabelecimento da identidade das mercadorias pode, nomeadamente, basear-se no controlo dos documentos e dados comerciais relativos às operações de importação e de exportação das mercadorias em causa, bem como às operações comerciais posteriores respeitantes às mesmas mercadorias, em especial nas indicações fornecidas pelo declarante segundo as quais essas mercadorias provêm do mesmo fabricante e têm denominação, aparência e composição idênticas às das mercadorias objeto das declarações aduaneiras anteriores».*

*Quanto ao procedimento de revisão de liquidação, o mesmo é regulado pelo artigo 11.º, n.º 1, do Decreto Legislativo n.º 374/1990, à luz do qual o Ufficio «pode proceder à revisão da liquidação que se tenha tornado definitiva, mesmo que as mercadorias que dela sejam objeto tenham sido deixadas à livre disposição do operador ou já tenham saído do território aduaneiro».*

*Também, nos termos do artigo 78.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento (CEE) 2913/1992 [2] (com a epígrafe «Controlo a posteriori das declarações»), «as autoridades aduaneiras podem, oficiosamente ou a pedido do declarante, proceder à revisão da declaração após a concessão da autorização de saída das mercadorias» e, «para se certificarem da exatidão dos elementos da declaração, podem proceder ao controlo dos documentos e dados comerciais relativos às operações de importação ou de exportação das mercadorias em causa».*

Além disso, o artigo 11.º, n.º 5, do Decreto Legislativo n.º 374/1990 estabelece que *«quando da revisão surjam inexatidões, omissões ou erros relativos aos elementos em que se baseia a liquidação, o Serviço aduaneiro procede à respetiva retificação, informando o operador em causa, mediante notificação de um aviso ad hoc»*.

A disposição parece conforme ao artigo 78.º, n.º 3, do Regulamento (CEE) n.º 2913/1992, o qual dispõe que *«quando resultar da revisão da declaração ou dos controlos a posteriori que as disposições que regem o regime aduaneiro em causa foram aplicadas com base em elementos inexatos ou incompletos, as autoridades aduaneiras [...] tomarão as medidas necessárias para regularizar a situação»*.

- 4.- O Ufficio afirma ter feito uma aplicação correta da referida legislação, a partir do momento em que decidiu não prosseguir com o pedido de revisão formulado pela outra parte, no pressuposto de que a mesma não tinha fornecido qualquer elemento de facto novo a partir do qual se pudessem inferir inexatidões, omissões ou erros relativos aos elementos já trazidos para efeitos de verificação (não sendo suficientes para esse efeito as fotografias retiradas do catálogo de mercadorias desalfandegadas, sem contestação, em anos anteriores).

No sentido oposto, a parte assume que:

- a) a legislação referida se limita a requerer, para efeitos de processo de revisão, o carácter definitivo da liquidação e que não tenha decorrido o prazo de prescrição (três anos), sem qualquer referência, com carácter de exclusão às modalidades - controlo automático; controlo documental; verificação de mercadorias – através das quais a liquidação foi efetuada;
- b) a anterior submissão a verificação não é, por conseguinte, à partida, impeditiva do processo de revisão da liquidação.
- 5.- O ponto anterior parece decisivo e prejudicial para efeitos de resolução do litígio, na medida em que os primeiros juízes (também, com apreciação diferente e divergente) consideraram a solução da revisão por vezes admissível, outras vezes precludida, dado que, como neste caso, a mercadoria foi, sem contestação, submetida a verificação material no momento da importação.

Uma vez que esta questão implica a interpretação da legislação europeia, perante entendimentos divergentes, parece adequado, na aceção do artigo 267.º TFUE, a remessa dos autos ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que responda, a título prejudicial, à seguinte questão:

*«A verificação material das mercadorias efetuada no momento da sua importação obsta à instauração do processo de revisão da declaração previsto no artigo 78.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 que estabeleceu o Código Aduaneiro Comunitário?»*

- 6.- Os restantes aspetos controvertidos, cuja apreciação está subordinada à resolução positiva da questão articulada, devem aguardar a apreciação do mérito do litígio.

[*Omissis*]

[*Omissis*] suspensão da instância e instruções à Secretaria] [*omissis*]

29 de setembro de 2017

[*Omissis*]

DOCUMENTO DE TRABALHO