

Processo C-509/19

Processo de decisão prejudicial

Data de entrada:

4 de julho de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht München (Tribunal Tributário de Munique,
Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

6 de junho de 2019

Recorrente:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Recorrido:

Hauptzollamt München

[Omissis]

Finanzgericht München

Despacho

No processo

BMW Bayerische Motorenwerke AG
[Omissis]

Recorrente

contra

Hauptzollamt München
[Omissis]

Recorrido

que tem por objeto

direitos aduaneiros (recurso direto)

a 14.^a Secção do Finanzgerichts München (Tribunal Tributário de Munique, Alemanha) [omissis], no seguimento da audiência de 6 de junho de 2019, decidiu:

A. Submete-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «TJUE»), ao abrigo do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, a seguinte questão prejudicial:

Os custos de desenvolvimento de um programa informático desenvolvido na União Europeia, disponibilizado gratuitamente ao vendedor pelo comprador e instalado no dispositivo de comando importado, devem complementar o valor transacional da mercadoria importada, em conformidade com o artigo 71.º, n.º 1, alínea b), do Regulamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (JO 2013, L 269, p. 1), se não estiverem incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria?

B. Suspende-se a instância até à prolação da decisão do TJUE sobre a questão prejudicial.

[Omissis]

1. Matéria de facto

A recorrente importou dispositivos de comando provenientes de vários fabricantes em países terceiros e introduziu a mercadoria em livre circulação. No âmbito de uma inspeção aduaneira, o Hauptzollamt (a seguir «HZA») verificou que a recorrente colocou gratuitamente à disposição dos fornecedores situados em países terceiros componentes *standard* de programas informáticos, que eram por eles integrados nos dispositivos de comando importados. O programa informático em causa é disponibilizado num portal da recorrente, a partir do qual é descarregado pelos fabricantes situados nos países terceiros. O referido programa informático foi desenvolvido na União Europeia por empresas contratadas para o efeito ou pela própria recorrente, sendo propriedade desta; a recorrente não paga a ninguém «royalties» ou direitos de licença, relativamente ao programa informático em causa.

O programa informático, que se destina a assegurar a boa comunicação entre os sistemas e aplicações de uma viatura automóvel, é necessário à execução de diferentes operações técnicas que o dispositivo de comando deve assumir quando o veículo é utilizado. Os fornecedores, tal como acordado com a recorrente, devem de testar o bom funcionamento dos dispositivos de comando antes da entrega dos mesmos. O protocolo de teste destina-se a comprovar a boa interação entre o dispositivo de comando e o programa informático. Sem este teste, que cabe ao fornecedor executar, não seria possível determinar se eventuais defeitos surgiram ainda durante a entrega, ainda no transporte ou por ocasião da implementação do programa informático. O procedimento encontra-se globalmente regulado nos contratos celebrados com os fabricantes situados nos países terceiros e não só assegura a funcionalidade do aparelho importado como é

também parte do processo de controlo de qualidade e garante o exercício de direitos de responsabilidade por defeitos.

Os custos de desenvolvimento do programa informático não foram declarados para efeitos de valor aduaneiro, nas declarações aduaneiras apresentadas.

O HZA, depois da realização da inspeção aduaneira, concluiu que os custos de desenvolvimento do programa informático deviam complementar o valor aduaneiro, nos termos do artigo 71.º, n.º 1, alínea b), i), do Código Aduaneiro da União, pelo que, por aviso de liquidação de direitos de importação de 25 de setembro de 2018, notificou para pagamento o valor de 2 748,08 euros, relativo à mercadoria introduzida em livre circulação em janeiro de 2018. A recorrente interpôs um recurso direto («Sprungklage») desta decisão, que foi aceite pelo HZA a 23 de outubro de 2018 [omissis].

A recorrente alega que o presente problema se resolveria facilmente se aos programas informáticos se aplicasse o regime aduaneiro do aperfeiçoamento passivo. Neste sentido, existe uma lacuna legislativa no direito aduaneiro, no que respeita a elementos que são disponibilizados e não assumem a qualidade de mercadorias.

Segundo a recorrente, as disposições em vigor do Código Aduaneiro da União proveem de uma época em que não havia programas informáticos integrados ou em que estes eram utilizados de forma muito limitada. Por isso, adere, em primeira linha, à tese da Comissão formulada no processo de reenvio prejudicial que deu origem ao Acórdão de 16 de novembro de 2006, Compaq (C-306/04, EU:C:2006:716, n.º 24), segundo a qual, em suma, o artigo 71.º, n.º 1, alínea b), do Código Aduaneiro da União não se aplica, não se devendo, portanto, proceder ao ajustamento nele previsto.

Embora reconheça que a tese jurídica da Comissão não logrou obter vencimento no referido acórdão do TJUE, também é certo que este acabou por não decidir ao abrigo de qual das subalíneas do artigo 71.º, n.º 1, alínea b), do Código Aduaneiro da União se impunha então complementar o valor aduaneiro com os custos de desenvolvimento dos programas informáticos disponibilizados. Mas no processo ora em apreço, caso o programa informático esteja abrangido pelo artigo 71.º, n.º 1, alínea b), iv), do Código Aduaneiro da União, não se pode proceder ao acréscimo, porque o programa informático não foi desenvolvido fora da União Europeia.

A recorrente pede a anulação do aviso de liquidação de direitos de importação, remetido pelo HZA e datado de 25 de setembro de 2018.

O HZA pede que seja negado provimento ao recurso.

Segundo o HZA, o artigo 71.º, n.º 1, alínea b), iv), do Código Aduaneiro da União abrange elementos que são disponibilizados e que assumem natureza intelectual, mas deles distinguem-se os componentes imateriais disponibilizados que são

instalados na mercadoria importada para garantir a sua funcionalidade, como é o caso de um programa de lavagem de uma máquina de lavar ou o programa informático de um computador de bordo num veículo automóvel. Ao contrário do que sucede por exemplo com uma patente, um modelo ou um desenho industrial, um componente imaterial não constitui um pressuposto direto e necessário da criação da mercadoria. Apesar de o programa informático ter sido desenvolvido na União Europeia, não se lhe aplica o artigo 71.º, n.º 1, alínea b), iv), do Código Aduaneiro da União, porque não é necessário à produção dos dispositivos de comando importados.

Ainda segundo o HZA, os elementos imateriais disponibilizados são componentes da mercadoria final, uma vez que estão ligados a esta, melhoram a sua funcionalidade ou até lhe acrescentam uma nova funcionalidade e, por conseguinte, contribuem de forma não despreciable para o valor da mercadoria importada. Importa também saber qual é, segundo os contraentes, o objeto da entrega. Um computador com um sistema operativo disponibilizado pelo comprador fica incompleto sem o mesmo. Mas o caso em apreço é diferente, pois o programa informático não era necessário para a produção dos dispositivos de comando, pois a adição ou a eliminação do programa informático não implica uma alteração do mesmo. Portanto, é necessário complementar-se o valor do programa informático, nos termos do artigo 71.º, n.º 1, alínea b), i), do Código Aduaneiro da União.

[*Omissis*]

2. Relevância das questões prejudiciais

No presente litígio está em causa saber se deve ser tido em consideração apenas o preço pago pela recorrente pela mercadoria proveniente de um país terceiro (dispositivos de comando com programa informático integrado), enquanto valor transacional, ou se os custos de desenvolvimento de um programa informático, desenvolvido na União Europeia e integrado no país terceiro, que foi gratuitamente colocado à disposição do vendedor dos dispositivos de comando, devem complementar o preço de compra, nos termos do artigo 71.º, n.º 1, alínea b), do Código Aduaneiro da União.

3. Direito da União aplicável

O artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União tem o seguinte teor:

«A base principal do valor aduaneiro das mercadorias é o valor transacional, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, ajustado, se necessário.»

O artigo 71.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União estabelece:

«Para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 70.º, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas é complementado pelo seguinte:

- a) [...]
- b) O valor, imputado de maneira adequada, dos produtos e serviços indicados em seguida, quando são fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, sem despesas ou a custo reduzido, e utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias importadas, na medida em que este valor não tenha sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:
 - i) matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas,
 - ii) ferramentas, matrizes, moldes e objetos similares utilizados no decurso da produção das mercadorias importadas,
 - iii) matérias consumidas na produção das mercadorias importadas, e
 - iv) conceção, desenvolvimento, arte, design e planos e esboços realizados fora da União e necessários para a produção das mercadorias importadas;
- c) até e) [...]»

O artigo 71.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União *[omissis]* tem o seguinte teor:

«Para a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento deve ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar, com exceção dos previstos no presente artigo.»

4. Questão prejudicial

O órgão jurisdicional de reenvio tende a aderir às posições assumidas pelos Governos neerlandês, alemão e do Reino Unido [cf. *(omissis)* Acórdão de 16 de novembro de 2006, Compaq (C-306/04, EU:C:2006:716, n.º 34)], segundo as quais o programa informático constitui uma «conceção» ou um «desenvolvimento», na aceção do artigo 71.º, n.º 1, alínea b), iv), do Código Aduaneiro da União, não se procedendo portanto ao complemento dos custos sempre que a sua realização se tenha verificado na União Europeia.

Segundo jurisprudência constante do TJUE, o direito da União relativo à avaliação aduaneira tem por objetivo o estabelecimento de um sistema equitativo, uniforme e neutro que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios. Com efeito, o valor aduaneiro deve refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e ter em conta todos os elementos dessa mercadoria que apresentem um valor económico [cf., neste sentido *(omissis)* o Acórdão de 9 de março de 2017, GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195)].

Nos termos do artigo 70.º do Código Aduaneiro da União, o valor aduaneiro das mercadorias importadas é, em princípio, constituído pelo seu valor transaccional, a saber, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando as mesmas são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, sem prejuízo dos ajustamentos que devam ser efetuados nos termos do artigo 71.º do mesmo código [que corresponde ao artigo 32.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006].

No presente processo, a recorrente acordou um preço de compra da mercadoria em causa com os vendedores de países terceiros, preço esse que fez constar da declaração aduaneira. O programa informático foi gratuitamente disponibilizado ao vendedor e produtor dos dispositivos de comando posteriormente importados; deste modo, é inequívoco que o valor do programa informático não está incluído no preço de compra dos dispositivos de comando, enquanto produtos finais.

Na aceção do artigo 70.º do Código Aduaneiro da União, os custos de aquisição não se encontram devidamente refletidos no preço efetivamente pago nomeadamente nos casos em que o comprador, no quadro da produção e da venda da mercadoria, coloca à disposição do vendedor, gratuitamente ou a preço reduzido, bens ou serviços, sendo por isso de supor que os custos de produção da mercadoria - e portanto o preço de compra - são inferiores, na medida correspondente ao valor desses bens ou serviços [*omissis*].

O artigo 71.º do Código Aduaneiro da União regula quais os complementos que acrescem ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, para efeitos de determinação do valor aduaneiro. A disposição em causa contém uma enumeração taxativa: como resulta do artigo 71.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União, não é possível proceder a outros acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, com exceção dos previstos no artigo em causa. Desta forma, se forem suportados determinados custos de aquisição, para além do preço efetivamente pago ou a pagar, e não forem subsumíveis em nenhuma das situações previstas para as quais se prevê um complemento, aplica-se exclusivamente o valor transaccional a que se refere o artigo 70.º do Código Aduaneiro da União.

Impõe-se então esclarecer se os custos do programa informático desenvolvido na União Europeia corresponde a uma categoria de elemento que é disponibilizado subsumível a uma das subalíneas i) a iv) [da alínea b) do n.º 1] do artigo 71.º do Código Aduaneiro da União, já que é inequívoco que não existem royalties e direitos de licença relativos ao programa informático que pudessem acrescer nos termos do artigo 71.º, n.º 1, alínea c), do Código Aduaneiro da União.

Assim, no caso em apreço só poderá estar eventualmente em causa um complemento ao valor transaccional ao abrigo do artigo 71.º, n.º 1, alínea b), i) ou do artigo 71.º, n.º 1, alínea b), iv), ambos do Código Aduaneiro da União. Ao contrário do que sucedia no pedido de decisão prejudicial formulado em 2006 e

proveniente dos Países Baixos, objeto de decisão pelo TJUE [cf. (*omissis*) Acórdão de 16 de novembro de 2006, Compaq (C-306/04, EU:C:2006:716)], no presente caso é determinante apurar se os custos de desenvolvimento do programa informático constituem «conceção, desenvolvimento [...] realizados fora da União e necessários para a produção das mercadorias importadas» ou «matérias, componentes [...] incorporados nas mercadorias importadas», uma vez que, neste caso, esses custos de desenvolvimento do programa informático foram suportados na União Europeia.

O TJUE [*omissis*] [no Acórdão de 16 de novembro de 2006, Compaq (C-306/04, EU:C:2006:716)] não necessitou de apreciar esta questão, porque o programa informático que então foi gratuitamente colocado à disposição do vendedor (um sistema operativo) era obtido pelo comprador nos Estados Unidos da América, de modo que o valor do programa informático acrescia sempre, independentemente de estar em causa uma situação subsumível a «matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas» ou a «conceção, desenvolvimento [...] necessários para a produção das mercadorias importadas».

No quadro da delimitação dos elementos ora em causa, há que salientar o facto de, aparentemente, uma disposição [a subalínea i)] se referir a objetos (matérias, componentes, partes) e a outra disposição [a subalínea iv)] se referir a elementos intelectuais (imateriais) (por exemplo, conceção, desenvolvimento).

Caso se assuma, como o faz a administração tributária, que os elementos materiais disponibilizados também podem conter elementos imateriais (interpretação esta que suscita dúvidas, face à redação da disposição em causa), então a delimitação terá de ser feita consoante a conceção e o desenvolvimento tenham sido necessários para a produção das mercadorias importadas.

Ainda neste sentido, o artigo 71.º, n.º 1, alínea b), iv), do Código Aduaneiro da União abrangerá então elementos imateriais, disponibilizados ao vendedor da mercadoria importada, que se reconduzam, por exemplo, a «know-how» de produção, «design» ou custo de desenvolvimento de programas informáticos, se forem efetivamente necessários para a produção das mercadorias importadas.

É aqui decisivo saber qual o objeto da entrega e qual a conceção e o desenvolvimento necessários para a sua produção. Como o próprio HZA corretamente refere, apenas para tal apenas pode ser determinante saber qual foi o objeto da entrega estipulada pelos contratantes, ou sobre o qual acordaram.

Neste caso, o objeto das importações e do acordo entre a recorrente e os vendedores são fornecimentos de dispositivos de comando que incorporam um programa informático de controlo. No âmbito do contrato entre a recorrente e os vendedores é decisivo que o programa informático seja integrado ainda no país terceiro, pois o teste de funcionamento contratualmente previsto faz parte do processo de produção. Só através deste procedimento, que abrange a instalação da

tecnologia pretendida, fica assegurada a funcionalidade e a utilidade do dispositivo de comando para a recorrente.

Ao interpretar desta forma o conceito de elementos intelectuais disponibilizados, respeita-se o sentido e o objetivo da disposição, segundo os quais se deve privilegiar as prestações intelectuais do país de importação (aqui, da União) em relação às de um país terceiro. Além disso, é tido em consideração o facto de, no caso de elementos intelectuais disponibilizados ao vendedor, ao contrário do que sucede com matérias, componentes e partes, não é possível sujeitá-los a um regime de aperfeiçoamento passivo (cf. o artigo 256.º do Código Aduaneiro da União). Desta forma, equiparam-se elementos intelectuais e elementos materiais com origem na União Europeia.

[*Omissis*]