

U. PORTO

 **FACULDADE DE DIREITO**
UNIVERSIDADE DO PORTO

UNIVERSIDADE DO PORTO
FACULDADE DE DIREITO

Frederico João Garcia Velasco Abrunhosa Amaral

***DIREITO ADUANEIRO EUROPEU: NATUREZA E
OBJETO***

Mestrado em Direito – Ciências Jurídico Económicas

Trabalho realizado sob a orientação da Senhora Professora Doutora Glória Teixeira

julho de 2012

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS
Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto

Declaração de originalidade:

Declaro que a presente Dissertação de Mestrado, elaborada no âmbito do Mestrado em Direito da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, foi por mim integralmente realizada e que todo o material proveniente de outras fontes foi devidamente referenciado.

Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Porto, julho de 2012

AGRADECIMENTOS

À Senhora Professora Doutora Glória Teixeira, orientadora da dissertação ora apresentada, pela sua permanente disponibilidade e inestimável contributo e à Inês, por todos os sacrifícios impostos pelo caminho até aqui percorrido, a minha profunda gratidão.

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS
Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto

A ti, Manel, que viveste e foste embora como te apeteceu!

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS
Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto

“O problema de ter ou não ter fé tinha desaparecido da sua mente. Estava a começar a escurecer, mas, demasiado ocupada para parar e acender o candeeiro, continuou a trabalhar pondo tira após tira de papel no seu lugar, com uma concentração absorvente e devota no cheiro penetrante da cola dentro do pote.”

George Orwell in A Filha de um Reitor

LISTA DE ABREVIATURAS

- CAC Código Aduaneiro Comunitário
- CEE Comunidade Económica Europeia
- CAM Código Aduaneiro Modernizado
- CRP Constituição da Republica Portuguesa
- DACAC Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário
- GATT *General Agreement On Tariffs And Trade*
- IEC Impostos Especiais sobre o Consumo
- IPV Informações Pautais Vinculativas
- IRC Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado
- IVO Informações Vinculativas em matéria de Origem
- LGT Lei Geral Tributária
- NC Nomenclatura Combinada
- OMA Organização Mundial das Alfandegas
- OMC Organização Mundial do Comércio
- PAC Pauta Aduaneira das Comunidades
- SH Sistema Harmonizado
- TAC Território Aduaneiro da Comunidade
- TCE Tratado das Comunidades Europeias
- TFUE Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
- UE União Europeia
- VA Valor Aduaneiro
- VT Valor Transacional

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	3
RESUMO	8
ABSTRACT	9
INTRODUÇÃO	10
1. DO DIREITO ADUANEIRO EUROPEU	15
1.1 Do seu objeto	18
1.2 Das suas fontes	22
1.2.1 Do Direito Internacional: Tratados, Convenções e Acordos	22
1.2.2 Do Código Aduaneiro Comunitário	32
1.2.3 Das Disposições de Aplicação do CAC	45
1.3 Da Interpretação do Código Aduaneiro Comunitário	47
1.4 Da sua natureza	48
2. CLASSIFICAÇÃO PAUTAL	55
3. ORIGEM DAS MERCADORIAS	59
4. VALOR ADUANEIRO	63
4.1.1 Importação de mercadorias por sucursais	65
4.1.2 Importação de mercadorias no âmbito de um contrato de aluguer ou de locação financeira	66
4.1.3 Da aceitação do valor transacional	67
4.1.4 Da relevância da (in)existência de coligação entre comprador e vendedor	68
4.1.5 O “ <i>circumstances of sale test</i> ”	69
4.1.6 O “ <i>value test</i> ”	71
5. CONCLUSÕES	73

RESUMO

O trabalho que ora se apresenta debruça-se sobre o direito aduaneiro da União Europeia, visando alcançar uma cabal compreensão da sua natureza e objeto.

O direito aduaneiro europeu assume-se como o ramo do Direito Público que visa disciplinar, de forma ampla e coativa, as transações internacionais de mercadorias – e apenas destas – que atravessem o território aduaneiro da união.

O direito aduaneiro europeu, ao prosseguir o seu objeto, visa promover a segurança e saúde públicas, mas também, pontualmente, a melhoria dos termos de troca em favor da União, por um lado, e a obtenção de receita, por outro. Este ramo do direito visa, não apenas mas também, finalidades fiscais.

A prestação que onera o sujeito passivo de uma dívida aduaneira é: (i) pecuniária, (ii) coativa e unilateral, (iii) sem carácter de sanção e (iv) exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita destinada a acorrer a despesas públicas.

A prestação devida em sede aduaneira, tal como acima descrita, mais não é que um verdadeiro imposto, qualificação que apenas será infirmada nas situações em que a natureza extrafiscal da imposição se afirmar de forma tão impressiva que a obtenção de receita fiscal se afigure como uma mera consequência de facto.

O direito aduaneiro europeu revela-se-nos, em parte substancial, como direito fiscal; especial, é certo, mas direito fiscal porquanto, não apenas mas também, disciplina verdadeiros impostos. A especialidade do direito aduaneiro europeu advém das finalidades em atenção às quais o seu objeto é disciplinado, mas também dos elementos com base nos quais são aplicados os impostos de importação ou de exportação, bem como as outras medidas previstas no âmbito das trocas de mercadorias: a classificação pautal, a origem e o valor aduaneiro das mercadorias.

ABSTRACT

The work herein presented focuses on the European Union customs law, aiming to achieve a full understanding of its nature and object. The European customs law is the branch of Public Law that discipline, widely and coactively, international transactions of goods - and only these - that cross the union's customs territory.

The European customs law intends to promote public safety and health, but also, occasionally, improving the terms of trade in favor of the Union. Nevertheless, it also pursues tax purposes.

The custom tax charged to the liable person for a customs debt must be: (i) paid in cash, (ii) legal and unilaterally imposed, (iii) without sanctionatory nature and (iv) required by a public entity with the purpose of raising revenue.

Hence, custom taxes, as described above, are nothing less than true taxes, qualification which will only not be possible under situations in which the raising revenue purpose appears simply as a side consequence.

The European customs law reveals itself, in substantial part, as special tax law; special, true, but, nonetheless, tax law. The specialty of European customs law rises from its purposes, but also from the factors on the basis of which customs taxes are applied: tariff classification, origin, and the customs value of goods.

INTRODUÇÃO

“*The global economy is sicker than a man with a bellyful of bad oysters*”⁽¹⁾. A frase, escrita no âmbito de um artigo relacionado com as possíveis medidas de compensação que os Estados Unidos da América poderão vir a adotar a coberto do chamado “*Currency Exchange Rate Oversight Reform Act of 2011*”⁽²⁾⁽³⁾, poderá ser o prelúdio de uma corrida, economicamente perigosa e desnecessária, à implementação de formas de restrição ao comércio internacional, entre as quais assumem especial relevo, desde logo pela sua tradição⁽⁴⁾, os impostos aduaneiros.

É pois num ambiente mundial de crescente incerteza económica, que de resto tem suscitado uma espiral de questões relativamente às políticas adotadas nos últimos anos e às instituições por nós criadas na ânsia de evitar erros do passado, que se abraça a temática que nos propomos tratar. Assim sendo, a dissertação ora apresentada tem por intenção alargar o âmbito e aprofundar o tema sobre o qual nos debruçámos em sede de *Praticum de Ciências Jurídico-Económicas*: o valor aduaneiro enquanto valor transacional das mercadorias. Na verdade, se ali cuidámos de um dos aspectos – fundamental, é certo – do direito aduaneiro, pretende-se aqui alcançar uma visão e

(1) “And now, protectionism”. *The Economist*, October 15th – 21st 2011, p. 14 – 15.

(2) Sublinhe-se que, a ser aprovada, a Lei visará primordialmente a República Popular da China e mais concretamente as suas políticas de desvalorização monetária, que artificialmente aumentam o preço das exportações norte americanas e diminuem o preço das importações de produtos chineses.

(3) Não será de somenos referir que sendo a Lei aprovada e aplicadas medidas de compensação, poderão os países visados, *inter alia*, a China, lançar mão dos respetivos meios de ação junto da Organização Mundial do Comércio (OMC). Com efeito, as regras da OMC – *maxime* as previstas no Acordo sobre as Subvenções e as Medidas de Compensação, incluído no Anexo 1A – tendem a não reconhecer a subvalorização monetária como subsídio proibido.

(4) *Vide*, nesse sentido INFANTE MOTA, PEDRO, *O Sistema GATT/OMC Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Almedina, 2005, p. 223; BRAGA DA CRUZ SILVA, CARLOS, O Controlo Aduaneiro na Era da Globalização Uma dicotomia necessária, (coord) TEIXEIRA, GLÓRIA e CARVALHO, ANA SOFIA, *Os 10 Anos de Investigação do CIJE*, ed. Almedina, 2010, p. 121 – 123; WOLFFGANG, HANS-MICHAEL, Emerging Issues in European Customs Law, *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007, p. 3; LOPES PORTO, MANUEL CARLOS, *Teoria de Integração e Políticas Comunitárias*, 4^a ed., Almedina, 2009, p. 115; BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, Noções Gerais de Direito Aduaneiro, *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 422, p. 44; TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2^a ed., Almedina, 2010, p. 179; VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 58 e 59; BRÁS CARLOS, AMÉRICO, *Impostos Teoria Geral*, 2^a ed., Almedina, 2008, p. 38.

compreensão globais sobre este ramo de direito, cujo estudo tem sido votado a um incompreensível ostracismo pela generalidade da doutrina fiscal⁽⁵⁾.

Creemos, ainda que de forma embrionária, que tal postura tem vindo a ser catalisada por diversos fatores, como sejam a perda inquestionável de peso percentual das receitas aduaneiras ao longo da segunda metade do século XX⁽⁶⁾, o facto de estas serem agora receitas da UE, bem como pela própria natureza do direito aduaneiro⁽⁷⁾⁽⁸⁾, que adiante esperamos dilucidar.

Creemos, igualmente à laia de introdução, que o primeiro dos fatores apontados mais não é, no panorama europeu, que direta consequência da política comercial comum determinante da abolição, entre Estados membros, de direitos aduaneiros de importação e de exportação⁽⁹⁾. Relembre-se, como bem nos ensina LOPES PORTO⁽¹⁰⁾, que a UE visa não apenas integrar uma união aduaneira, mas também um mercado único⁽¹¹⁾ e um mercado comum. Por seu turno, GORJÃO-HENRIQUES⁽¹²⁾, em sentido semelhante, alude à teorização de BALASSA⁽¹³⁾, nos termos da qual são identificadas cinco fases por

⁽⁵⁾ Vide, no mesmo sentido, BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*, p. 52.

⁽⁶⁾ Que em relação ao montante total da receita desceu de 20,7% em 1960 para 0,4% em 2007, cf. LOPES PORTO, MANUEL CARLOS, *op. cit.*, p. 118 e 119.

⁽⁷⁾ Tradicionalmente concebido pela doutrina como “*um ramo especial do direito fiscal*”, cf. BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*, p. 44.

⁽⁸⁾ Não podemos, nesta sede, deixar de assinalar o nosso desacordo – que adiante melhor justificaremos – com o entendimento expresso por CASALTA NABAIS, quando escreve que “*atentas as características que tais impostos presentemente assumem no contexto de economias abertas ou de forte integração económica regional, que nos revela impostos de natureza marcadamente extrafiscal, concretizados em medidas de política económica protectoras e inseridas na política comercial externa, somos de opinião que eles já não integram o direito fiscal, mas antes o direito económico (fiscal)*”. Cf. CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2003, p. 77 e 78.

⁽⁹⁾ Vide, nº1 do artigo 28º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

⁽¹⁰⁾ LOPES PORTO, MANUEL CARLOS, *op. cit.*, p. 220.

⁽¹¹⁾ Reveste aqui particular importância a distinção feita pelo Autor [LOPES PORTO, *op. cit.*, p. 219 e 220] entre as diversas formas de integração, apontando que se estará perante um mercado único numa situação na qual se verifique o afastamento não apenas das barreiras alfandegárias ao comércio, mas também das “barreiras não visíveis” (*invisible or non-tariff barriers*) que limitam a plena concorrência entre economias, havendo portanto total liberdade de circulação de factores, *maxime* de trabalho e capitais. Paralelamente, e não obstante se tratar de uma questão mais terminológica do que conceptual, seguimos igualmente o Autor quando assinala, *loc. cit.*, que “*a designação mercado único (em tradução à letra da designação inglesa single market) é preferível à de mercado interno na medida em que dá melhor ideia, correcta e desejável, de que não se visa um mercado fechado em relação ao exterior*”.

⁽¹²⁾ GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, *Direito da União*, 6ª ed., Almedina, 2010, p. 523 a 527.

⁽¹³⁾ BELA BALASSA, *The Theory of Economic Integration*, *apud* GORJÃO-HENRIQUES, *op. cit.*, p. 523.

ordem de intensidade do grau de integração económica, i.e., zona de comércio livre, união aduaneira, mercado comum, união económica e união monetária⁽¹⁴⁾.

LOPES PORTO⁽¹⁵⁾, referindo-se precisamente à teorização de BALASSA, sublinha que não obstante se justificar a individualização da forma de integração “mercado único”, a mesma tendia a não ser feita, o que poderia fazer intuir que apenas corresponderia a um alargamento da supressão das barreiras alfandegárias, o que certamente não é o caso. Note-se, aliás, que o mercado único se não deve confundir com a livre circulação de fatores, tomando a parte pelo todo. Com efeito, “*pode conceber-se de facto um mercado único sem livre circulação dos factores (...) e vice versa (...)*”⁽¹⁶⁾.

Por outro lado, se é nítido o incremento que o comércio internacional tem observado nas últimas décadas⁽¹⁷⁾, o mesmo se não diga quanto ao processo de abertura das economias, porquanto este tem sido “*entrecortado, ao longo da história, por períodos de maior intervenção protecionista*”⁽¹⁸⁾. Tal intervenção tende a fazer-se, por regra, através de restrições ao comércio internacional por via dos tradicionalmente designados direitos aduaneiros. Contudo, tais direitos não devem ser subsumidos, sem mais, à mesma realidade, devendo, ao invés, ter-se presente o escopo prosseguido em concreto com a sua instituição.

Assim, é consabido que ao utilizar impostos aduaneiros as autoridades de um determinado Estado podem pretender dificultar a entrada de certos produtos, nomeadamente com vista ao favorecimento dos termos de troca a seu favor, à proteção temporária de indústrias nascentes e à suposta redução do desemprego (i.e., como veículos de indução de comportamentos macro económicos de afetação de recursos). Não obstante, realçamos – na esteira de SAMUELSON e NORDHAUS⁽¹⁹⁾ – que os impostos aduaneiros e o protecionismo contra as importações podem ser meios ineficientes de criar empregos e reduzir o desemprego, pois tendem a proteger

⁽¹⁴⁾ Vide, em sentido divergente, a formulação proposta por SOUSA FRANCO, *Noções de Direito da Economia*, AAFDL, Lisboa, *apud* GORJÃO-HENRIQUES, *op. cit.*, p. 523.

⁽¹⁵⁾ LOPES PORTO, MANUEL CARLOS, *op. cit.*, p. 220.

⁽¹⁶⁾ *Idem*, p. 220.

⁽¹⁷⁾ *Idem*, p. 24.

⁽¹⁸⁾ *Idem*, p. 30.

⁽¹⁹⁾ Cf. SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 16ª ed., Mc Graw Hill, p. 707.

artificialmente indústrias que não são relativa ou comparativamente eficientes, obstando a que cada país se especialize na produção dos produtos nos quais demonstre vantagem comparativa. Relembrem-se, a este propósito, as palavras de ADAM SMITH⁽²⁰⁾, quando considera que o monopólio do mercado interno criado pela imposição de impostos aduaneiros “*frequentemente incentiva muito aquelas particulares espécies de indústria que o detêm, e, muitas vezes, desvia para esse emprego uma grande parte do trabalho e do capital da sociedade, maior do que de outro modo sucederia. Mas já não será tão evidente que tenda a aumentar a produção da indústria em geral da sociedade, ou a imprimir-lhe a direcção mais adequada.*” Acrescentando ainda que “*nenhuma regulamentação comercial é capaz de aumentar a quantidade de indústria de qualquer sociedade para além daquilo que o seu capital é capaz de manter. Pode apenas desviar uma parte numa direcção que de outro modo não teria seguido; e não é de modo nenhum certo que esta direcção artificial se venha a mostrar mais vantajosa para a sociedade do que a que tomaria espontaneamente*”.

Contudo, podem também aquelas autoridades almejar apenas um aumento de receita. Sublinhe-se, como de resto certamente observa LOPES PORTO⁽²¹⁾, que se tratam de objetivos alternativos, senão vejamos: impostos aduaneiros elevados por motivações protecionistas podem, de facto, induzir uma redução nas importações das mercadorias oneradas, porém, poderão redundar num muito baixo nível de receita. Mais; no limite⁽²²⁾, a referida tributação poderá determinar uma inexistência de receita, sempre que impeça em absoluto as importações dos produtos onerados⁽²³⁾. Ora, admitindo aqui a existência de um *trade-off* entre benefícios e malefícios decorrentes do aumento de impostos, e sendo certo que esse *trade-off* é tanto maior quanto mais acentuada seja a elasticidade da procura, é também um facto que sendo esta perfeitamente inelástica um eventual aumento de tributação poderá não determinar qualquer redução na procura.

Feitas estas breves considerações introdutórias e tendo presente que o excuro ora apresentado resulta de um processo composto por recuos e avanços, não pudemos senão

⁽²⁰⁾ SMITH, ADAM, *Inquérito Sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*, 6ª ed., Serviços de Educação e Bolsas, Fundação Calouste Gulbenkian, Volume I, p. 753 a 755.

⁽²¹⁾ LOPES PORTO, MANUEL CARLOS, *op. cit.*, p. 116.

⁽²²⁾ Por exemplo: quando a procura por determinada mercadoria se revele infinitamente elástica.

⁽²³⁾ *Vide*, no mesmo sentido, LOPES PORTO, MANUEL CARLOS, *op. cit.*, p. 116.

esboçar um sorriso de convicta concordância com o entendimento há muito expresso por KARL LARENZ “*depois de salientar a justeza da observação de KANT de que perguntar a um jurista o que é o direito o coloca no mesmo embaraço em que a pergunta o que é a verdade coloca o lógico*”⁽²⁴⁾. Ora, conquanto não seja a natureza do Direito, enquanto ciência jurídica globalmente considerada, o escopo do presente escrito, não podemos deixar de lembrar os ensinamentos de BAPTISTA MACHADO⁽²⁵⁾, quando escreve que “*ao tentar definir o direito está-se pois a tentar definir uma realidade, algo que tem uma determinada existência social*” sendo, nessa medida, algo tangível. Na verdade, o direito, seja público ou privado, apresenta-se-nos como “*um elemento essencial da comunidade. Logo, inevitavelmente, afecta-nos e diz-nos respeito*”⁽²⁶⁾, devendo a justiça ser o valor fundamental pelo o qual aquele deve ser informado e aferido⁽²⁷⁾.

Isto posto, tendo presente que é sobre direito aduaneiro europeu que nas próximas páginas se cuidará, cumpre então indagar sobre a sua natureza, conhecer o seu objeto e objetivos, bem como os mecanismos através dos quais atua. Melhor dito: cumpre encontrar os seus caracteres essenciais e saber se, e em que medida, estes o permitem distinguir do tradicional direito tributário⁽²⁸⁾.

(24) BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 12ª Reimpressão, Almedina, 1982, p. 32, *apud* KARL LARENZ, *Allgemeiner Teil des Deutschen Buergerlichen Rechts*, Muenchen 1967, p. 40 e ss.

(25) *Idem*, p. 33.

(26) ENGISCH, KARL, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 9ª ed., Serviços de Educação e Bolsas, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 12.

(27) BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *Op. cit.*, p. 33, *apud* JOSEPH ESSER, *Principio y Norma, Tratado Espanhol*, Barcelona 1961, “*a ideia de direito exige uma ordem com determinado sentido, uma ordem justa*”.

(28) Seguimos, pois, na pegada de VASQUES, SÉRGIO, *op. cit.*, p. 56, quando escreve que “*o Direito Fiscal deve ser definido como o ramo do direito que se ocupa dos tributos públicos, empregando-se os qualificativos fiscal e tributário com indiferença*”, i.e., em sinonímia.

1. DO DIREITO ADUANEIRO EUROPEU

O título da presente dissertação bem com a epígrafe do ponto que agora se inicia permitem já circunscrever o âmbito da análise em curso. Será portanto objeto de estudo o direito aduaneiro da união, i.e., o direito aduaneiro aplicável nos vinte e sete Estados membros que atualmente integram o território aduaneiro da Comunidade⁽²⁹⁾, tal como atualmente definido no artigo 3º do Regulamento nº 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que aprovou o Código Aduaneiro Comunitário⁽³⁰⁾. Aliás, tenha-se aqui presente que, tal como resulta do nº 1, *in fine*, do artigo 2º do CAC⁽³¹⁾, o direito aduaneiro deve ser aplicado de modo uniforme em todo o território aduaneiro da comunidade. Na verdade, o princípio da aplicação uniforme do direito da união, extensível, como se vê, ao direito aduaneiro, impõe que este seja aplicável nos mesmos termos e com o mesmo sentido em qualquer Estado que integre o território aduaneiro, mesmo quando as realidades jurídicas e económicas subjacentes sejam divergentes de um ordenamento jurídico para outro⁽³²⁾⁽³³⁾⁽³⁴⁾.

⁽²⁹⁾ Território cuja primeira definição foi realizada através do Regulamento nº 1496/68 do Conselho e, subsequentemente pelo Regulamento nº 2151/84 do Conselho, por sua vez alterado pelo Regulamento nº 319/85 do Conselho e pelo Ato de Adesão de Portugal e Espanha.

⁽³⁰⁾ E que, salvo pontuais precisões no que tange aos territórios das Repúblicas Francesa e Italiana, mantém a sua matriz essencial no artigo 3º do Regulamento nº 450/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2008, que estabelece o Código Aduaneiro Modernizado (CAM).

⁽³¹⁾ Em sentido semelhante, ainda que suprimindo a referência às “*práticas consuetudinárias*”, dispõe o segundo § do nº 1 do artigo 1º do Código Aduaneiro Modernizado.

⁽³²⁾ *Vide*, no mesmo sentido, ALEIXO, NUNO, ROCHA, PEDRO e DEUS, RICARDO DE, Código Aduaneiro Comunitário - Anotado e Comentado, Editora Rei dos Livros, 2007, anotação ao artigo 2º, p. 26.

⁽³³⁾ O princípio de aplicação uniforme do direito da União materializa-se no regime instituído pelo actual artigo 267º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia, que visa garantir uma correcta aplicação e uniforme interpretação do direito da União. Tal regime aplicar-se-á, como não poderia deixar de ser, a qualquer questão de divergência interpretativa que tenha por objeto legislação aduaneira. Aliás, como bem observa ALEIXO, NUNO, *et al, op. cit.*, p. 27, exemplo da preocupação, no âmbito aduaneiro, de garantir uma aplicação uniforme da legislação é o facto de as informações pautais vinculativas e as informações vinculativas em matéria de origem obrigarem as autoridades aduaneiras de todos os Estados membros, como resulta da conjugação dos artigos 5º nº 1, 6º, 7º e 11º, todos das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário.

⁽³⁴⁾ *Vide*, ainda, o artigo 17º do CAM.

O direito aduaneiro europeu apresenta-se-nos, então, como um direito sedimentado e estável, porquanto a sua disciplina fundamental se encontra num diploma material elaborado de forma científico-sistemática e unitária⁽³⁵⁾.

Com efeito, um Código – *in casu* Aduaneiro – implica um plano sistemático maturado pela ciência jurídica. Aliás, como observa BRIGAS AFONSO⁽³⁶⁾, a “*codificação da legislação aduaneira comunitária é o culminar de um intenso trabalho de décadas, que teve como base várias dezenas de regulamentos sectoriais que procederam à uniformização da legislação aduaneira*”.

Convém contudo sublinhar que o CAC – como ademais qualquer Código – não é apenas resultado, fim, destino; é também, espera-se, ponto de partida e espoleta da construção e aperfeiçoamento científicos do direito aduaneiro, pois coloca em evidência os princípios gerais, a *ratio legis* transversal e subjacente, os nexos funcionais, bem como a articulação dos diversos institutos que integra. Leiam-se aqui as perenes palavras de BAPTISTA MACHADO⁽³⁷⁾, segundo as quais “*a codificação não é a instituição de um sistema fechado, mas a instituição de uma Gestalt, isto é, de uma Forma formadora que postula implementação e, por isso mesmo, complementação*”, apenas alcançada no momento da execução do projeto. Deste modo, podemos afirmar que o CAC se apresenta como o instrumento que regula e conforma o direito aduaneiro europeu contendo a sua disciplina fundamental – sem prejuízo, claro está, do disposto no TFUE – de forma sistemática, obedecendo a um plano científico que ordena as matérias em questão.

Não obstante o que se deixa dito quanto a sistematização e unicidade aportadas ao direito aduaneiro pelo código, que ademais em nada fica infirmado, cumpre ainda referir, pela sua umbilical importância na execução das matérias aduaneiras, o Regulamento nº 2454/93, da Comissão, de 2 de julho de 1993, que aprova as Disposições de Aplicação do CAC. Note-se, porém, que apesar de ambos os diplomas revestirem a forma de Regulamento – com tudo o que isso implica e que adiante mais bem veremos – tanto aplicador como interprete deverão ter presente,

⁽³⁵⁾ Vide BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *Op. cit.*, p. 99 a 101.

⁽³⁶⁾ Vide BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 50.

⁽³⁷⁾ Vide BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *Op. cit.*, p. 101.

a par e passo, que o CAC fixa o núcleo essencial do direito aduaneiro, desenvolvido e executado através das DACAC, cujas normas se devem sempre conformar com aquele núcleo essencial.

Na verdade, como bem observa NUNO ALEIXO⁽³⁸⁾, o Código Aduaneiro constitui um regulamento de base, adotado pelo Conselho no âmbito das competências que os tratados lhes conferem, que fixa o núcleo essencial das matérias aduaneiras, cabendo o seu desenvolvimento e concretização ao regulamento de execução, cujas normas sempre se deverão subordinar às do CAC.

Vimos, pois, que o direito aduaneiro europeu se encontra dotado de uma organização sintética, sistemática e científica, estabelecida por via legislativa. Contudo, é também necessariamente um setor de acrescida importância na vida social e económica da União, motivo pelo qual o legislador do Regulamento n° 2913/92, de 12 de outubro de 1992, estando disso ciente, optou por designar o diploma em questão como “Código”, designação tradicionalmente reservada a diplomas legislativos elaborados segundo critérios sistemático-científicos, que respeitam a todo um importante setor ou ramo do Direito e se destinam a regulá-lo duradouramente a partir de certo momento⁽³⁹⁾.

Mas, então, que direito é este? Qual o seu objeto? Quais as suas fontes? Qual a sua natureza? São estas questões que de seguida nos ocuparão.

⁽³⁸⁾ Cf. ALEIXO, NUNO, ROCHA, PEDRO e DEUS, RICARDO DE, *op. cit.*, anotação ao artigo 1º, p. 20.

⁽³⁹⁾ Cf., Polis Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado, BIGOTTE CHORÃO, MÁRIO, p. 920 a 924.

1.1 Do seu objeto

Circunscrevendo a presente análise ao direito da União – pois como certamente observam DAVID WIDDOWSON⁽⁴⁰⁾ e HANS-MICHAEL WOLFFGANG⁽⁴¹⁾, o papel das diversas administrações aduaneiras varia de país para país⁽⁴²⁾ –, poder-se-á afirmar que o objeto do direito aduaneiro europeu são as relações jurídicas decorrentes da prática de actos de comércio internacional, sempre que estes impliquem a entrada ou saída de mercadorias do território aduaneiro da comunidade. Dito de outro modo, o direito aduaneiro comunitário terá como “*principal objecto o controlo da circulação internacional de mercadorias*”⁽⁴³⁾, sempre que estas atravessem as fronteiras do território aduaneiro da União.

Ora, em face do que antecede, são duas as conclusões essenciais a reter: por um lado a conexão com o ordenamento jurídico da União assenta, em sede aduaneira, num elemento invariavelmente real e, por outro, a legislação aduaneira visa apenas disciplinar trocas de mercadorias.

Assim, relativamente ao primeiro aspeto salientado, deveremos ter presente que o princípio da territorialidade⁽⁴⁴⁾ fundamenta, de modo amplo e suficiente, a competência tributária aduaneira da União. Aliás, como relembra BRIGAS AFONSO⁽⁴⁵⁾, a constituição da obrigação fiscal aduaneira carece da verificação de dois elementos; um subjetivo – por regra a

⁽⁴⁰⁾ WIDDOWSON, DAVID, *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007, p. 31: “*the responsibilities of customs administrations vary from country to country, and are often the subject of regular review and modification to ensure their ongoing relevance in a constantly changing world*” (...) “*what may represent core business for one administration may fall outside the sphere of responsibility of another.*”

⁽⁴¹⁾ WOLFFGANG, HANS MICHAEL, *Customs Union in Europe: Quo Vadis?* (coord) TEIXEIRA, GLORIA e CARVALHO, ANA SOFIA, *Os 10 Anos de Investigação do CIJE*, Almedina, 2010, p. 333 e seguintes.

⁽⁴²⁾ Vide, no mesmo sentido, BRAGA DA CRUZ SILVA, CARLOS, *O Controlo Aduaneiro na Era da Globalização – Uma Dicotomia Necessária*, (coord) TEIXEIRA, GLORIA e CARVALHO, ANA SOFIA, *Os 10 Anos de Investigação do CIJE*, Almedina, 2010, página 123.

⁽⁴³⁾ Cf. BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*, p. 46.

⁽⁴⁴⁾ Conforme assinala XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993, p. 23 e seguintes, “*de harmonia com o entendimento comum e tradicional deste princípio, as leis tributárias apenas se aplicariam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que eventualmente pudessem concorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo.*”

⁽⁴⁵⁾ BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*, p. 53.

aceitação da declaração de introdução em livre prática pelas autoridades aduaneiras⁽⁴⁶⁾⁽⁴⁷⁾, como resulta expressamente do artigo 67º do CAC – e outro objetivo, materializando-se este na entrada (ou, em certas situações, na saída) das mercadorias no território aduaneiro da comunidade. Acresce, como pertinentemente ensina TYMOTHY LYONS⁽⁴⁸⁾, que os impostos aduaneiros são aplicados pelos Estados pelo facto de as mercadorias atravessarem a fronteira, conseqüentemente se assumindo como obstáculos à livre circulação daquelas.

Por outro lado, no que tange ao segundo aspeto identificado e tal como igualmente assinalado por BRIGAS AFONSO⁽⁴⁹⁾, resulta expressamente do artigo 1º do CAC que o mesmo se aplicará unicamente à circulação de mercadorias, exorbitando o seu âmbito de aplicação as prestações de serviços e a circulação de pessoas e capitais. No mesmo sentido se pronuncia HANS-MICHAEL WOLFFGANG⁽⁵⁰⁾, referindo que o escopo objetivo do CAC apenas abrange o comércio internacional de mercadorias.

Assim sendo, é com acrescida estranheza que se constata a ausência, no TFUE, no CAC, bem como nas DACAC, de uma definição de “mercadoria”, motivo pelo qual a jurisprudência comunitária tem vindo a desempenhar um papel fundamental na densificação do conceito. Assim, tem o Tribunal de Justiça vindo a entender dever considerar-se mercadoria os bens suscetíveis de serem avaliados em dinheiro e que, como tal, possam constituir o objeto de transações comerciais, independentemente da sua natureza, das suas características particulares, sejam produtos agrícolas ou industriais. A definição abarca, ainda, bens culturais e artísticos, meios de pagamento desde que não tenham curso legal, a eletricidade e bens sem

⁽⁴⁶⁾ Cujá data deve ser, nos termos do nº 1 do artigo 203º das DACAC, aposta na declaração aduaneira pelas próprias autoridades.

⁽⁴⁷⁾ Tenha-se aqui presente que sempre que a declaração aduaneira entregue não observe os requisitos estabelecidos nos artigos 62º e 63º do CAC, a data de aceitação não coincidirá, por regra, com a data de entrega da declaração.

⁽⁴⁸⁾ LYONS, TYMOTHY, *EC Customs Law*, Second Edition, Oxford EC Law Library, 2008, p. 72.

⁽⁴⁹⁾ BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*, p. 45.

⁽⁵⁰⁾ WOLFFGANG, HANS-MICHAEL, *op. cit.*, p. 7.

valor comercial intrínseco mas que podem ser objeto de transações comerciais, como os resíduos⁽⁵¹⁾.

Não obstante o que fica dito, deve sublinhar-se, como de resto o já fez o Tribunal de Justiça, que nem toda a realidade qualificada como mercadoria ficará sujeita a direitos aduaneiros. Assim, entendeu-se⁽⁵²⁾ que apenas ficarão sujeitos a tributação os produtos que possam ser objeto de utilização autorizada. Com efeito, os impostos aduaneiros não poderão aplicar-se a bens cuja natureza obste à sua colocação no circuito económico, antes impondo a sua apreensão pelas autoridades competentes (e.g., substâncias estupefacientes).

Por outro lado, e agora relativamente à circulação de mercadorias que o direito aduaneiro visa disciplinar, há que salientar a relação umbilical estabelecida entre a união aduaneira e a liberdade de circulação de mercadorias entre Estados membros. Na verdade, por diversas vezes o Tribunal de Justiça veio sustentar que a primeira necessariamente implica que se garanta a segunda⁽⁵³⁾. Aliás, recuando um pouco no tempo⁽⁵⁴⁾ é possível constatar que o Tribunal de Justiça inequivocamente entende que decorre do sistema, como um todo, e da natureza geral da proibição de direitos aduaneiros na circulação de mercadorias entre Estados membros, que aqueles são proibidos, independentemente do propósito da sua introdução ou do destino que a receita obtida viesse a ter. Com efeito, a razão de ser de tal proibição reside na própria natureza de tais encargos que, por residuais que sejam, sempre constituirão um obstáculo à livre circulação de mercadorias. Por outro lado, a relação fundamental entre união aduaneira e livre circulação de mercadorias era igualmente confirmada, à época, pela

⁽⁵¹⁾ Cf. Processo 7/68 *Comissão v Itália*; Processo 7/78 *A Rainha/Thompson, Johnston e Woodiwiss*; Processo 6/64 *Costa/ENEL* e Processo C-2/90 *Comissão v Bélgica*, todos do Tribunal de Justiça. Vide, ainda, BRIGAS AFONSO, *op. cit.*, p. 50 e WOLFFGANG, HANS-MICHAEL, *op. cit.*, p. 7.

⁽⁵²⁾ Cf. Processo nº 50/80 *Joszeff Horvath v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*.

⁽⁵³⁾ Cf., entre outros, processo C-293/02 *Jersey Produce Marketing Organisation Ltd*.

⁽⁵⁴⁾ Até ao processo 2/69 *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v SA Ch Brachfeld & Sons*.

própria estrutura do TCE⁽⁵⁵⁾, que as colocava em evidência no seu Título I da Parte III⁽⁵⁶⁾, o que de resto segue fazendo, com algumas adaptações, o TFUE.

Ante o exposto – e como igualmente resulta do estudo, entre outros, de GLÓRIA TEIXEIRA⁽⁵⁷⁾, DAVID WILIAMS e TIMOTHY LYONS –, dúvidas não subsistem sobre o objeto do direito aduaneiro europeu: este visa disciplinar a circulação internacional de mercadorias – e apenas destas – sempre que as mesmas atravessem as fronteiras do Território Aduaneiro da União.

⁽⁵⁵⁾ Cf., entre outros, processo 3/62 *Comissão v Luxemburgo*, no qual o Tribunal de Justiça veio sustentar que a posição dos artigos 23º e 25º TCE – hoje 28º e 30º do TFUE –, no início da parte do Tratado que dispõe sobre os “*fundamentos da Comunidade*” é suficiente para enfatizar a natureza essencial das proibições que impõem. Ora, não obstante o Tratado de Lisboa ter vindo alterar o TUE e o TCE, cremos que a doutrina propugnada pelo Tribunal de Justiça, atrás referida, mantém a sua razão de ser, não sobrevivendo motivos substanciais que a permitam infirmar.

⁽⁵⁶⁾ Cujas designação era, precisamente, “livre circulação de mercadorias”.

⁽⁵⁷⁾ Vide TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2010, p. 180 e seguintes.

1.2 Das suas fontes⁽⁵⁸⁾

Tal como nos ensina BAPTISTA MACHADO⁽⁵⁹⁾, o problema da determinação das fontes de direito é o problema da positivação de certos conteúdos normativos como normas jurídicas, isto é, como direito. A questão materializa-se, então, na necessidade de saber como nasce e se revela o direito positivado e com vigência numa concreta sociedade, num determinado hiato temporal⁽⁶⁰⁾. Posto isto, e com vista a facilitar a exposição que adiante se fará, seguiremos de perto a doutrina tradicional, que define fontes de direito como os modos de formação ou de revelação do direito.

1.2.1 Do Direito Internacional: Tratados, Convenções e Acordos⁽⁶¹⁾

O direito aduaneiro assume-se como principal disciplinador da circulação internacional de mercadorias, motivo pelo qual facilmente se compreenderá que tenha como referencial instrumentos e institutos de direito internacional. É pois natural que tratados, convenções e acordos – enquanto ferramentas jurídicas instituídas com vista à regulação de relações entre sujeitos de direito internacional –, concluídos entre Estados membros e entre a União e países terceiros⁽⁶²⁾, desempenhem um papel fundamental na construção e conformação do direito aduaneiro europeu. Com efeito, tal como referido por HANS-MICHAEL WOLFFGANG⁽⁶³⁾, bem como por TIMOTHY LYONS⁽⁶⁴⁾, as regras de direito comercial internacional, derivadas dos tratados e convenções, são, também em sede aduaneira, de extrema importância, *maxime* as instituídas no TFUE.

⁽⁵⁸⁾ Para uma compreensão alargada da questão das fontes do direito *vide*, entre outros, CASTANHEIRA NEVES, A., *Fontes de direito*, Volume 2º, Coimbra Editora, 1995.

⁽⁵⁹⁾ BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *op. cit.*, p. 153 e seguintes.

⁽⁶⁰⁾ *Vide*, em sentido semelhante, SANTOS JUSTO, A., *Introdução ao Estudo do Direito*, Coimbra Editora, 2004, p. 183.

⁽⁶¹⁾ Tal como assinalado por XAVIER, ALBERTO, *op. cit.*, p. 97, a Constituição portuguesa utiliza o termo genérico *convenções internacionais* para abranger tanto os tratados solenes quanto os acordos em forma simplificada.

⁽⁶²⁾ *Vide* BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*, p. 46.

⁽⁶³⁾ WOLFFGANG, HANS-MICHAEL, *op. cit.*, p. 4.

⁽⁶⁴⁾ TIMOTHY LYONS, *op. cit.*, p. 220 e seguintes.

O TFUE à imagem do seu predecessor – o TCE –, consagra importantes disposições aduaneiras que vinculam e são diretamente aplicáveis pelos Estados membros. Aliás, pela sua importância formadora nesta matéria, não podemos deixar de destacar o artigo 26^{o(65)}, relativo ao mercado interno; o já referido artigo 28^{o(66)}, relacionado com a livre circulação de mercadorias; o artigo 29^{o(67)}; o artigo 30^o, relativo à união aduaneira e que consequentemente consagra a proibição, entre Estados membros, de direitos aduaneiros de importação e de exportação ou os encargos de efeito equivalente⁽⁶⁸⁾; o artigo 31^{o(69)}, que alude à matriz essencial da união aduaneira: a

⁽⁶⁵⁾ Perante a constatação que o processo de construção europeia não avançava por ainda existirem muito obstáculos à livre circulação e à livre concorrência, o Comissário Cockfield foi encarregado de presidir a uma comissão mandatada para elaborar um Livro Branco do Mercado Único, que veio listar os regulamentos e diretivas aptos a permitir o afastamento dos obstáculos físicos, técnicos fiscais que impediam a existência de um mercado único, que se deveria materializar num espaço sem fronteiras interiores e no qual se assegura a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais. Cf. LOPES PORTO, MANUEL, *op. cit.*, p. 271.

⁽⁶⁶⁾ Tal como referido por RAPOSO DE MEDEIROS, EDUARDO, Tratado de Lisboa – Anotado e Comentado, Almedina 2012, p. 274, o artigo, ao fazer referência ao estabelecimento de uma união aduaneira, pretende realçar um dos pilares caracterizadores da União Europeia, elemento chave da regionalização económica. Como principais diplomas de direito derivado relacionados devem destacar-se, neste âmbito, o CAC, as DACAC e o Regulamento n^o 861/2010, da Comissão, que altera o anexo I do Regulamento n^o 2658/87, do Conselho, relativo à Nomenclatura Pautal e Estatística e à Pauta Aduaneira Comum.

⁽⁶⁷⁾ Que se refere ao processo administrativo de desembaraço aduaneiro através do qual as mercadorias são colocadas em regime de livre prática. Regime que, nos termos do primeiro § do artigo 79^o do CAC e do segundo travessão do artigo 4^o do mesmo diploma, confere o estatuto de mercadoria comunitária a mercadorias importadas de países ou territórios que não integrem o território aduaneiro da União. Por regra, e a menos que se realize nos termos do artigo 82^o do CAC, a introdução em livre prática acarreta o fim da fiscalização aduaneira – tal como definida pelo n^o 13 do artigo 4^o do CAC -, como resulta do n^o 2 do artigo 37^o do CAC.

⁽⁶⁸⁾ O Tribunal de Justiça veio estabelecer que se entende como encargo de efeito equivalente a direitos aduaneiros todos os encargos pecuniários, ainda que mínimos, unilateralmente impostos, seja qual for a sua designação e a sua técnica, exigidos por ocasião ou por motivo de importação ou de exportação, quando não seja um direito aduaneiro propriamente dito e que incidindo sobre o produto importado ou o destinado a exportação, com exclusão de produto nacional similar, têm por efeito, alterar-lhe o respetivo preço de custo, e causar sobre a livre circulação de mercadorias os mesmos efeitos restritivos de um direito aduaneiro, mesmo que tais encargos não sejam cobrados em benefício do Estado, que não exerçam qualquer efeito discriminatório ou protecionista e que o produto tributado não se encontre em concorrência com uma produção nacional.

⁽⁶⁹⁾ Tal como sublinha RAPOSO DE MEDEIROS, EDUARDO, *op. cit.*, p. 277, os elementos intrínsecos à Pauta Aduaneira Comum são representados por uma Nomenclatura – i.e., um conjunto de dizeres descritivos das mercadorias, reportados a artigos pautais com uma estrutura numérica de oito dígitos -, acompanhada pelas respetivas taxas dos direitos de importação.

Pauta Aduaneira Comum; o artigo 33º⁽⁷⁰⁾; o artigo 34º⁽⁷¹⁾; o artigo 35º⁽⁷²⁾ e, finalmente, o artigo 36º.

A par das disposições acima referidas, são também de umbilical importância, como fonte de direito aduaneiro, as regras contidas nos Anexos incorporados no Acordo que institui a OMC⁽⁷³⁾⁽⁷⁴⁾, em especial o Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994 (GATT)⁽⁷⁵⁾, inserido no Anexo 1 A, relativo aos Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Mercadorias.

Relembre-se que, tendo presente os princípios fundamentais consagrados no GATT⁽⁷⁶⁾, bem como o facto de a União Europeia, a título coletivo, e os

-
- (70) Tal como resulta da Convenção relativa à assistência mútua e à cooperação entre administrações aduaneiras de 18 de dezembro de 1997, a cooperação aduaneira será realizada através das diversas administrações aduaneiras e assenta primordialmente em três vetores: prestação de informações, vigilância acrescida de pessoas em relação as quais haja fundados motivos para crer que hajam cometido, ou que estejam na iminência de cometer, infrações aduaneiras e a realização de inquéritos, a pedido das autoridades de um concreto Estado membro, sobre operações que aparentem consubstanciar infrações.
- (71) Neste âmbito, e tal como resulta da doutrina do Tribunal de Justiça veiculada no Processo 2/73 *Riseria Luigi Geddo/Ente Nazionale Risi*, entende-se como restrição quantitativa qualquer medida que implique uma proibição total ou parcial da importação, da exportação ou do trânsito de mercadorias. Já no que concerne a medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa a definição não se revela tão simples. Vejamos: tal como refere MARQUES MENDES, MÁRIO, *op. cit.*, página 289, o conceito não se identifica com regras que se aplicam tão só por força da passagem das mercadorias pela fronteira, ou que pretendem discriminar contra a importação ou a exportação dos produtos. O âmbito é, por isso, mais vasto e abrange qualquer forma de intervenção do Estado não prevista noutras disposições do TFUE e que tenha por objeto, ou por efeito, restringir, direta ou indiretamente, concreta ou potencialmente, as trocas intra-EU (cf. Processo 8/74 *Dassonville*, cuja doutrina conheceu importantes desenvolvimentos recentemente, *maxime* através do Processo C-267/91 *Keck et Mithouard*).
- (72) A norma tem como escopo, apenas, as exportações para outros Estados membros e não para países terceiros, exigindo-se que haja discriminação para que se aplique a norma em apreço.
- (73) Assinado em Marrakesh em 15 de abril de 1994 e que nos termos do nº 1 do seu artigo II tem vindo a ser considerada como uma “*Organização Chapéu de Chuva*”. Vide, para uma análise exaustiva do sistema OMC, INFANTE MOTA, PEDRO, *op. cit.*, página 57 e seguintes.
- (74) WOLFFGANG, HANS-MICHAEL, *op. cit.*, p. 4, observa que a OMC veio transformar a base contratual do GATT de 1947 numa verdadeira organização internacional. Vide, ainda, INFANTE MOTA, PEDRO, *op. cit.*, e BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*
- (75) O GATT (*General Agreement On Tariffs And Trade*) visa promover os níveis de vida, alcançar o pleno emprego, aumentar o rendimento real, a produção, a procura efetiva e a troca de produtos. Tais objetivos são prosseguidos através da celebração de acordos recíprocos tendo como escopo (i) a redução progressiva dos impostos aduaneiros e demais entaves ao comércio e (ii) a erradicação de tratamentos discriminatórios no comércio internacional.
- (76) Entre os quais figura *primus inter pares* o princípio da não discriminação; princípio que se bifurca e vê o seu conteúdo consubstanciado na cláusula da nação mais favorecida, por um lado, e, por outro, na cláusula do tratamento nacional. Assim, podemos dizer que a cláusula da nação mais favorecida,

Estados membros, individualmente, serem membros da OMC, sempre se concluirá que daquele acordo fundamental resultam importantes condicionantes à liberdade de conformação dos sistemas fiscais dos membros da OMC. Note-se, como bem observa GLÓRIA TEIXEIRA⁽⁷⁷⁾, que a liberdade de conformação dos sistemas fiscais no âmbito da OMC deve também ser informada pelo estruturante princípio da transparência, daí resultando que os Estados devem: (i) descrever o tipo de medida fiscal adotada, (ii) a sua função e objetivos, (iii) o seu custo (ou benefício) em termos de receita fiscal e (iv) a sua avaliação económica em termos de eficácia na prossecução dos objetivos visados.

Aliás, segundo o disposto no n.º 2 do artigo 216.º do TFUE, e em consonância com o princípio *pacta sunt servanda*, as regras da OMC e, por

prevista no n.º 1 do Artigo I do GATT, se assume como pedra de toque do atual comércio internacional porquanto determina, *ipso iure*, a produção de efeitos multilaterais. Com efeito, aquela norma impõe que “(...) *any advantage, favour, privilege or immunity granted by any contracting party to any product originating in or destined for any other country shall be accorded immediately and unconditionally to the like product originating in or destined for the territories of all other contracting parties.*”, i.e., qualquer vantagem, favor, privilégio ou imunidade concedida por um membro a um produto originário de outro país ou a ele destinado será, imediata e incondicionalmente, extensiva a todos os produtos similares originários dos territórios de qualquer outro membro ou a eles destinados. Tal como referiu o Órgão de Recurso da OMC, *apud* INFANTE MOTA, PEDRO, *op. cit.*, no caso *Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry*, de 31 de maio de 2000, “*o objecto e fim do n.º 1 do artigo I consistem em proibir a discriminação entre produtos similares originários ou com destino a países diferentes. A proibição de discriminação (...) serve também como um incentivo para a extensão a qualquer membro, numa base de nação mais favorecida, das concessões negociadas reciprocamente*” Segundo VASQUES, SERGIO, *op. cit.*, p. 85, a cláusula tem servido para “*nivelar por baixo os entraves ao comércio internacional de mercadorias*”. Por outro lado, a cláusula do tratamento nacional, prevista no n.º 1 do Artigo III do GATT, visa primordialmente evitar que sendo suportado imposto aduaneiro – sempre que o mesmo se incida sobre o produto importado – e observadas a formalidades alfandegárias necessárias, se aplique aos produtos importados tributação interna que determine um conseqüente favorecimento da produção nacional. A norma visa assim garantir a igualdade das condições de concorrência entre produtos importados e produtos nacionais. Pode então concluir-se que enquanto a cláusula da nação mais favorecida encontra o seu âmbito de aplicação no campo da tributação aduaneira, a do tratamento nacional visa obstar que os entraves ao comércio internacional se desloquem dali para a tributação interna. Aliás, como certamente observa SERGIO VASQUES, *op. cit.*, páginas 85 a 90, a cláusula do tratamento nacional encerra um princípio “*com grande alcance na disciplina do comércio internacional, estando na base de incontáveis decisões do órgão de resolução de litígios, e que mostra paralelo evidente com a proibição da tributação discriminatória que figura no artigo 110.º do TFUE*”, onde claramente se dispõe que nenhum Estado membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

⁽⁷⁷⁾ Cf. TEIXEIRA, GLÓRIA, *op. cit.*, p. 65.

inerência, do GATT, impor-se-ão sobre o direito derivado da União⁽⁷⁸⁾⁽⁷⁹⁾. Não obstante, e como nota LUÍS PEDRO CUNHA⁽⁸⁰⁾, aquela norma não esclarece questões relevantes, como a da receção do direito internacional no direito da União ou a do tipo de relacionamento entre o ordenamento jurídico da União e o dos vários Estados membros. Sobre ambas as temáticas o Tribunal de Justiça teve já oportunidade de se pronunciar.

Assim, e relativamente à primeira daquelas problemáticas, o Tribunal entendeu⁽⁸¹⁾ que tal receção poderia resultar de um acto indeterminado ou inominado do Conselho, “*que consubstanciaria a entrada de certas normas no direito da Comunidade mas não prejudicaria a posição hierárquica própria da regra internacional no seio dessa ordem jurídica*”. Já no que concerne à segunda questão, o Tribunal de Justiça veio veicular o entendimento⁽⁸²⁾ segundo o qual, sendo as regras constantes de acordos internacionais claras, precisas e incondicionais, as mesmas serão passíveis de ser invocadas em juízo pelos particulares eventualmente lesados, o que poderá implicar a sua direta aplicabilidade nos Estados membros.

Detenhamo-nos, por momentos, na questão particular da (in)existência de efeito direito do GATT. É bem sabido – como ademais nota TIMOTHY LYONS⁽⁸³⁾ – que os particulares têm sido relutantes em abrir mão da possibilidade de invocar direitos diretamente decorrentes do GATT, materializando-se tal relutância na paulatina propositura de ações visando

⁽⁷⁸⁾ Vide VASQUES, SÉRGIO, *op. cit.*, p. 84.

⁽⁷⁹⁾ Não obstante o elemento literal, do qual resulta expressamente que os “*acordos celebrados pela União vinculam as instituições da União e os Estados-Membros*”, o artigo 216º TFUE deixa em aberto questões relevantes, nomeadamente a da relação entre direito internacional e direito da união. Relativamente a este aspecto tem vindo a ser maioritariamente entendido que as normas constantes de acordos internacionais prevalecem sobre o direito derivado da união. Por outro lado, e relativamente à relação com o direito originário, seguimos na esteira de PEDRO CUNHA, LUÍS, *Tratado de Lisboa Anotado e Comentado*, Almedina, 2012, p. 830, pois os acordos internacionais deverão entender-se como meios de realização dos tratados constitutivos, motivo pelo qual estes tratados ocuparão posição hierárquica superior, ficando os acordos internacionais subordinados ao direito originário.

⁽⁸⁰⁾ CUNHA, LUÍS PEDRO, *op. cit.*, p. 830.

⁽⁸¹⁾ Vide Acórdão *Haegeman*, 1974.

⁽⁸²⁾ Vide, *inter alia*, Acórdão *Bresciani*, 1976.

⁽⁸³⁾ LYONS, TIMOTHY, *op. cit.*, p. 22.

aquele fim⁽⁸⁴⁾. Contudo, a determinação dos litigantes ao longo dos últimos anos tem conhecido um denominador comum: o insucesso da pretensão.

Na verdade, o Tribunal de Justiça tem-se mantido coerente e segue sustentando que o Acordo OMC, bem como os acordos integrados nos seus Anexos – entre os quais se encontra o GATT – são insuscetíveis de criar, para os particulares, quaisquer direitos que por estes possam ser invocados em juízo⁽⁸⁵⁾. Esta doutrina, que tem vindo a ser sistematicamente veiculada, estriba-se essencialmente na natureza e estrutura daqueles acordos. O Tribunal considerou então, relativamente ao GATT, ⁽⁸⁶⁾ que este se baseia num princípio de reciprocidade⁽⁸⁷⁾ e de vantagens mútuas, permitindo as suas normas uma flexibilidade considerável aquando da sua aplicação, motivo pelo qual negou o seu efeito direto.

Por tudo quanto se referiu, MICHAEL LUX⁽⁸⁸⁾ assinala que as formas através das quais o direito aduaneiro internacional se incorpora no sistema jurídico da União são muitas e variadas, alternando situações nas quais não é necessária qualquer transposição⁽⁸⁹⁾ com outras em que a aplicabilidade de normas internacionais fica dependente da adoção de um Regulamento ou Diretiva. Esta última posição foi adotada, por exemplo, relativamente aos acordos resultantes do Ciclo do Uruguai⁽⁹⁰⁾ que, em consonância com a

⁽⁸⁴⁾ Cf., entre outros, Processo C-307/99 *OGT Fruchthandelsgesellschaft mbh v Hamburg-St. Annen*; processo T-19/01 *Chiquita Brands International Inc and ors v Commission* e processo C-377/02 *Leon Van Parys NV v Belgisch Interventie-en Restitutiebureau (BIRB)*.

⁽⁸⁵⁾ Cf. Process C-280/93 *Commission v Germany*.

⁽⁸⁶⁾ Cf. Process 21/71 *International Fruit Company v Produktschap voor Groenten en Fruit*.

⁽⁸⁷⁾ O princípio da reciprocidade, resultante do preâmbulo do GATT é o “motor do processo de negociações no âmbito da OMC”. Vide INFANTE MOTA, PEDRO, *op. cit.*, p. 101.

⁽⁸⁸⁾ LUX, MICHAEL, EU Customs Law and International Law, *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007, p. 19.

⁽⁸⁹⁾ Vide, Acórdão proferido no âmbito do processo 104/81, *Hauptzollamt Mainz vs C. A. Kupferberg & Cie*, relativo à interpretação do § 1 do artigo 21º do Acordo celebrado em 22 de julho de 1972, entre a CEE e Portugal, e o artigo 95º do Tratado CEE.

⁽⁹⁰⁾ Iniciado oficialmente em 20 de setembro de 1986, no Uruguai, o “Uruguay Round” visou colmatar a erosão sentida à data nos instrumentos jurídicos do GATT e dele resultaram dois compromissos basilares, consubstanciados nas chamadas *stand-still* e *roll-back clauses*. Através da primeira as partes participantes comprometeram-se a não adotar qualquer comportamento que restringisse ou falseasse as trocas comerciais que se revelasse incompatível com o disposto no GATT. Por outro lado, a *roll-back clause* impunha a eliminação progressiva, no limite até à conclusão das negociações, de todas as medidas que limitassem ou falseassem as trocas comerciais.

jurisprudência consolidada do Tribunal de Justiça, não gozam de eficácia direta no ordenamento comunitário, atenta a possibilidade do tribunal exercer algum tipo de controlo sobre a conformidade das normas comunitárias de política comercial com aquelas⁽⁹¹⁾.

Em face deste circunstancialismo, o Autor entende que a introdução do Código Aduaneiro Modernizado constitui uma excelente oportunidade para explorar, neste âmbito, um mecanismo uniforme de incorporação do direito internacional no direito da União.

Por seu turno, e ainda relativamente à relação mantida entre direito internacional e direito da União, TIMOTHY LYONS relembra⁽⁹²⁾ que, em certas situações, aqueles se complementam. Tal sucede, por exemplo, no que respeita à interpretação de tratados, que, de acordo com o n.º 1 do artigo 31.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, deve ser realizada de boa-fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos seus termos, no seu contexto e à luz dos respetivos objeto e fim. Ora, conquanto nem todos os Estados membros tenham subscrito a Convenção, é comumente aceite que esta encerra certas regras vinculativas e universais de direito internacional, que assim se aplicam à União. O Autor, após abordar processos paradigmáticos relativos à relação entre o direito internacional e o da União⁽⁹³⁾, conclui que o primeiro aporta força adicional ao princípio, de direito comunitário, de proteção das legítimas expectativas e, conseqüentemente, ao de certeza jurídica, bem como fortalece o princípio da aplicabilidade direta através da doutrina da boa-fé. O Autor conclui sustentando que, na maioria das situações, o papel do direito internacional consiste em potenciar direitos já existentes no ordenamento jurídico da União, ao invés de criar direitos novos. Cremos, salvo melhor opinião, que tal entendimento se afigura correto e desejável, desde logo à luz dos princípios da proteção das legítimas expectativas e da certeza jurídica.

⁽⁹¹⁾ Cf. ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 20.

⁽⁹²⁾ LYONS, TIMOTHY, *op. cit.*, p. 223.

⁽⁹³⁾ e.g., C-162/96 *A Racke GmbH & Co. v Hauptzollamt Mainz*.

Aqui chegados, afigura-se-nos pacífico qualificar como fontes internacionais de direito aduaneiro, não apenas mas também: o TFUE, o GATT e algumas convenções celebradas no seio da OMA⁽⁹⁴⁾. Na verdade, os instrumentos internacionais revelam-se, em sede aduaneira, de especial relevância, devendo ser considerados sempre que se pondere a validade e interpretação de normas de direito comunitário. Aliás, tal como assinala TIMOTH LYONS⁽⁹⁵⁾, a prevalência de acordos internacionais concluídos pela União sobre normas de direito derivado implica, necessariamente, que estas sejam sempre interpretadas em conformidade com o disposto naqueles instrumentos⁽⁹⁶⁾.

Ora, se é certo que o direito internacional constitui um relevante referencial em sede de direito aduaneiro, não nos parece, porém, que o mesmo se possa afirmar como contendo, de forma plena, uma disciplina esgotante de tais matérias. Não obstante, Autores há que consideram que aquele se assume como *“um ramo de direito sistematizado dentro de uma tripla faceta: supra-comunitária, comunitária e nacional”*⁽⁹⁷⁾.

Vejamos: assente fica, tal como acima demonstrado, que o direito aduaneiro europeu é um ramo de direito sistematizado, mas poderá, em bom rigor, sê-lo de forma *“supra-comunitária”*? Não nos parece.

O GATT continua a ser o arquétipo dos acordos multilaterais celebrados no âmbito da OMC, mantendo-se firme na prossecução dos seus objectivos⁽⁹⁸⁾. Para os alcançar o GATT conta, é certo, com alguns institutos fundamentais, como sejam a proibição de tratamentos discriminatórios e a redução dos

⁽⁹⁴⁾ A OMA foi fundada em 1952, então sob a designação de Conselho de Cooperação Aduaneira, visando maximizar a cooperação técnica entre administrações aduaneiras e a promoção da simplificação das normas aduaneiras internacionais e a sua aplicação harmonizada. Entre as várias convenções celebradas no seu âmbito destaca-se a Convenção sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias. Cf BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*, p. 47.

⁽⁹⁵⁾ LYONS, TIMOTHY, *op. cit.*, p. 18.

⁽⁹⁶⁾ Cf., entre outros, Processo C-280/93 *Commission v Germany*.

⁽⁹⁷⁾ ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, anotação ao artigo 1º, p. 19.

⁽⁹⁸⁾ Que, tal como resulta do seu preâmbulo, são a promoção dos níveis de vida, a realização do pleno emprego e de um nível de vida elevado e cada vez maior do rendimento real e da procura efetiva, a plena utilização dos recursos mundiais e o acréscimo da produção e da troca de produtos.

impostos aduaneiros; no entanto o GATT dispõe igualmente sobre matérias que, sendo essenciais no âmbito da redução de entraves ao comércio internacional, não se reconduzem ao direito aduaneiro *stricto sensu* de que ora se cuida. Aliás, a este propósito, TIMOTY LYONS certamente observa que não obstante muitos institutos do GATT 94 se assumirem como alicerces de várias normas de direito da União, os mesmos estendem a sua influência muito além do âmbito aduaneiro⁽⁹⁹⁾. É o caso, por exemplo, das medidas de defesa comercial, *maxime* dos direitos *anti-dumping* e de compensação, cuja disciplina se encontra no artigo VI daquele acordo.

A *latere*, refira-se que os direitos *anti-dumping*, sendo medidas de política comercial, são utilizados para mitigar o prejuízo importante ou ameaça de prejuízo causado pelas práticas de *dumping* que, como se sabe, se materializam na introdução de produtos, no mercado de outro Estado, a um preço inferior ao seu valor normal⁽¹⁰⁰⁾⁽¹⁰¹⁾⁽¹⁰²⁾⁽¹⁰³⁾.

Os direitos *anti-dumping* visam, pois, o nivelamento do preço de um determinado produto segundo um valor de mercado considerado normal.

⁽⁹⁹⁾ LYONS, TIMOTHY, *op. cit.*, p. 17, “*It will be apparent that those elements of the multilateral agreements dealing with goods, particularly GATT 94, are the foundations of much EC law and not just that of relevance to customs matters*”; negrito nosso.

⁽¹⁰⁰⁾ Vide, para um estudo aprofundado sobre o presente tema, GLÓRIA TEIXEIRA e ANA SOFIA CARVALHO, Direitos anti-dumping e direitos compensadores, in CAMPOS AMORIM, JOSÉ (coord.), *Planeamento e Evasão Fiscal*, Vida Económica, 2010.

⁽¹⁰¹⁾ Como resulta do n.º 1 do artigo 2.º do Acordo sobre a Aplicação do Artigo VI do GATT de 1994, “*um produto está a ser objecto de dumping, isto é, introduzido no mercado de outro país a um preço inferior ao seu valor normal, se o preço de exportação do produto exportado de um país para outro for inferior ao preço comparável do produto similar destinado ao consumo no país de exportação, no decurso de operações comerciais normais.*”

⁽¹⁰²⁾ “*Um produto é objecto de dumping se o seu preço de exportação para a Comunidade for inferior ao preço comparável de um produto similar, no decurso de operações comerciais normais, estabelecido para o país de exportação*”, tal como resulta do n.º 2 do artigo 1.º do Regulamento n.º 384/96, do Conselho, de 22 de Dezembro de 1995, relativo à defesa contra as importações objeto de *dumping* dos países não membros da Comunidade Europeia. Vide, ainda, o Manual sobre os Direitos Anti-dumping e de Compensação, in <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt>, p. 4.

⁽¹⁰³⁾ INFANTE MOTA, PEDRO, *op. cit.*, p. 297, relembra que “*uma empresa pratica dumping se vender no mercado de exportação um produto a um preço inferior ao preço cobrado no mercado de origem ou ao seu custo de produção*”. O Autor sublinha ainda que “*a venda no mercado de exportação de um produto a um preço inferior ao seu custo de produção permite encontrar dumping mesmo quando o preço no mercado de exportação está acima do preço praticado no mercado nacional do produtor*”.

Ora, lançando mão da feliz expressão de TIMOTHY LYONS⁽¹⁰⁴⁾, dir-se-a: “*A custom duty is imposed because goods cross a border (...) but antidumping duty is not imposed because goods cross a border*”. Leia-se, também, a conclusão nº 155 do Acórdão do Tribunal de Justiça⁽¹⁰⁵⁾ de 4 de março de 2010⁽¹⁰⁶⁾, na qual se dispõe que o estabelecimento de direitos *anti-dumping* não constitui uma sanção por um comportamento anterior, antes uma medida de defesa e proteção contra a concorrência desleal resultante de práticas de *dumping*.

Pelo exposto, e não obstante o GATT se revelar um repositório conformador de questões fundamentais no que tange ao comércio internacional, cremos que não esgota a disciplina do direito aduaneiro ao ponto de se poder afirmar como um referencial sistematizado, bem como o não pode qualquer outro acordo internacional multilateral, pelo que se nos afigura erróneo o entendimento acima exposto, segundo o qual o direito aduaneiro se assume como sistematizado dentro de uma faceta supra comunitária. Mais, o que ora se deixa dito não poderá ser ilustrado pela inexistência de um “Código Aduaneiro Internacional”? Cremos que sim. Na verdade, atendendo ao conceito de sistematização atrás explanado, seremos levados a concluir pela inexistência de uma sistematização internacional do direito aduaneiro. Aliás, tal tarefa – de sistematização normativa – sempre coube aos diversos Estados (ou uniões aduaneiras destes), que assim materializam, a cada momento, as suas opções de política fiscal, de segurança e saúde pública e comercial externa, em diplomas legais. Cremos, ainda, que o facto de a legislação aduaneira da União compreender os acordos com países terceiros ou organizações internacionais, *maxime* no âmbito pautal, comercial, de

⁽¹⁰⁴⁾ “*EU customs – national courts and administrations – a mission for duty and trade*”, LYONS, TIMOTHY, Seminar at the University of Porto, Faculty of Law, January 2011.

⁽¹⁰⁵⁾ Instituição judiciária que, nos termos do nº 1 do artigo 19º do TUE – Lisboa, se encontra compreendida no Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Com efeito, pode ler-se naquela norma que O Tribunal de Justiça da União Europeia inclui o Tribunal de Justiça, o Tribunal Geral e tribunais especializados. O Tribunal de Justiça da União Europeia garante o respeito do direito na interpretação e aplicação dos Tratados. *Vide*, para uma análise crítica da norma em questão, GORJÃO-HENRIQUES, *op. cit.*, p. 224.

⁽¹⁰⁶⁾ Proferido no âmbito do processo T 408/06.

associação ou a nível de assistência mútua na repressão e prevenção da fraude, não será suficiente para infirmar o que se deixa dito quanto à inexistência de sistematização internacional do direito aduaneiro. Com efeito, tais acordos têm por regra um âmbito de aplicação restrito (e.g., acordos de origem preferencial), não tendo a pretensão de disciplinar em pleno as questões jurídico aduaneiras que em concreto se coloquem.

Assente que fica o lugar do direito internacional no âmbito das fontes de direito aduaneiro europeu, bem como a relação entre estes estabelecida, cumpre agora analisar outros diplomas que, pela sua dimensão e importância, invariavelmente se assumem como elementos fundamentais na análise da presente matéria.

1.2.2 Do Código Aduaneiro Comunitário

Como vimos *supra*, a base normativa essencial da união aduaneira⁽¹⁰⁷⁾ encontra-se nos artigos 28º a 37º do TFUE⁽¹⁰⁸⁾, dos quais fundamentalmente resulta:

- i. A proibição, entre os Estados membros, de aplicação de impostos aduaneiros de importação e de exportação e de quaisquer encargos de efeito equivalente, bem como a adoção de uma pauta aduaneira comum nas suas relações com países terceiros; e
- ii. O reforço da cooperação aduaneira entre os Estados membros e entre estes e a Comissão.

Ora, tal como antes afluído, é comum fazer-se, na doutrina e na jurisprudência que se dedica ao estudo do direito da União⁽¹⁰⁹⁾, a distinção

⁽¹⁰⁷⁾ Que implica não apenas a liberdade de circulação de mercadorias, mas também uma política comercial comum consubstanciada, por exemplo, na adoção de pauta aduaneira única face todos os Estados externos à união, i.e., na instituição de uma fronteira externa una.

⁽¹⁰⁸⁾ Que, como se sabe, resulta das alterações introduzidas ao Tratado que institui a Comunidade Europeia (TCE) pelo Tratado de Lisboa, assinado em 13 de Dezembro de 2007.

⁽¹⁰⁹⁾ *Vide, inter alia*, MOTA DE CAMPOS, JOÃO e MOTA DE CAMPOS, JOÃO LUIZ, *Manual de Direito Comunitário*, 4ª ed, Serviços de Educação e Bolsas, Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 295 e seguintes; GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, *op. cit.*, p. 307 e seguintes.

entre direito originário ou primário, por um lado, e direito derivado ou secundário, por outro. Através do primeiro cria-se e conforma-se a União Europeia e os seus órgãos, resultando o segundo da atividade daqueles órgãos e destinando-se a materializar os objetivos definidos no direito originário⁽¹¹⁰⁾. Assim, será direito originário todo aquele que seja produto exclusivo da vontade soberana dos Estados contratantes⁽¹¹¹⁾, consubstanciado nos tratados internacionais que contêm as normas que compõem o núcleo essencial da União Europeia relativas às suas atribuições, organização e funcionamento internos⁽¹¹²⁾. Por outro lado, qualificar-se-á como direito derivado todo aquele que seja criado pelos órgãos, instituições e outras entidades da União Europeia, em execução das competências para tanto atribuídas pelos Tratados.

Ora, precisamente tendo em conta o TCE, mais concretamente os seus artigos 28º, 100º A e 113º, o Conselho das Comunidades Europeias, no desenvolvimento das competências que o Tratado lhe conferia e com vista a materializar os objetivos ali definidos, aprovou o Código Aduaneiro Comunitário: direito derivado da União.

Tal como atrás referido, o CAC foi aprovado através do Regulamento nº 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992⁽¹¹³⁾. Ora, tal como resulta do § 2 do artigo 288º TFUE, são três as particularidades essenciais

⁽¹¹⁰⁾ Note-se que a individualização do direito originário se faz, por regra, com recurso a um critério formal, cf. GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, *op. cit.*, p. 307.

⁽¹¹¹⁾ MOTA DE CAMPOS, JOÃO e MOTA DE CAMPOS, JOÃO LUIZ, *op. cit.*, p. 295.

⁽¹¹²⁾ Tal como nos ensina MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *op. cit.*, p. 307 e 308, “a ideia de um direito originário desempenha ainda outras funções fundamentais (...). Em primeiro lugar, devido ao princípio da atribuição, na sua designação actual, a União só pode intervir para realizar os objectivos e atribuições que para elas resultam dos tratados. Em segundo lugar, nenhum acto dos órgãos da União Europeia pode deixar de encontrar a sua base jurídica numa norma de direito originário, sob pena de invalidade. Em terceiro lugar, por consequência, o direito originário afirma-se explicitamente como parâmetro de validade normativa de todo o direito derivado: o direito criado pelos órgãos da União Europeia”.

⁽¹¹³⁾ Alterado através da Decisão do Conselho da União Europeia de 1 de janeiro de 1995; do Regulamento (CE) nº 87/97, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de dezembro de 1996; do Regulamento (CE) nº 955/99, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 1999; do Regulamento (CE) nº 2700/2000, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de novembro de 2000; do Ato relativo às condições de adesão, *inter alia*, da República Checa, da República da Estónia, etc., e às adaptações dos Tratados nos quais se funda a União Europeia e pelo Regulamento (CE) nº 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005.

apresentadas pelo ato jurídico vinculativo “Regulamento”, a saber: o seu carácter geral, a sua aplicabilidade direta em todos os Estados membros e a obrigatoriedade de todos os seus elementos.

O Regulamento tem, pois, uma generalidade de destinatários, ficando pessoas (singulares ou coletivas) e Estados, que se encontrem no seu âmbito de aplicação, por ele vinculadas. É também diretamente aplicável, dispensando, por isso, todo e qualquer mecanismo de transposição para a ordem jurídica dos Estados membros. Não obstante, dever-se-á ter em conta que a aplicabilidade direta se encontra dependente da observância de determinadas condições de validade e vigência, resultantes, é certo, de normas da União. Para tanto o Regulamento deverá: ser adotado pelo(s) órgão(s) competentes, seguir o processo legislativo em concreto aplicável e ser devidamente fundamentado e publicitado, como resulta das disposições conjugadas do § 1 do artigo 288º, do artigo 296º e do artigo 297º, todos do TFUE.

ALBERTO XAVIER⁽¹¹⁴⁾ recorda que a eficácia direta se traduz no facto de as normas - o efeito direto é isso mesmo: uma característica de normas e não de categorias de atos⁽¹¹⁵⁾ - integradas nos Regulamentos serem fontes imediatas de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser diretamente invocadas pelos particulares ante os órgãos judiciais dos Estados membros.

O Regulamento é ainda obrigatório em todos os seus elementos, donde resulta uma total subtração, aos seus destinatários, de liberdade de conformação do seu conteúdo. Não podem assim, os Estados membros, adaptar a substância, alcance e sentido das disposições do Regulamento à sua concreta realidade nacional⁽¹¹⁶⁾, de tal modo que GORJÃO-

⁽¹¹⁴⁾ XAVIER, ALBERTO, *op. cit.*, p. 208.

⁽¹¹⁵⁾ *Vide*, GORJÃO HENRIQUES, MIGUEL, *op. cit.*, p. 1029.

⁽¹¹⁶⁾ Cf. Processo 74/69 *Krohn*, no qual o Tribunal de Justiça determinou que os Regulamentos, sendo diretamente aplicáveis em todos os Estados membros, excluem, salvo disposição em contrário, que estes possam, em vista a assegurar a sua aplicação, adotar medidas que tenham por objeto modificar o seu alcance ou de aditar algo às suas disposições.

HENRIQUES fala mesmo “*de uma presunção de autosuficiência normativa*”. Note-se, porém, que o caráter obrigatório não implica que todo e qualquer Regulamento seja em si mesmo preciso e suficiente, ao ponto de dispensar qualquer atuação normativa por parte da União ou dos Estados membros⁽¹¹⁷⁾.

Em face do exposto, pode então dizer-se que o Regulamento é o ato jurídico no qual se consubstancia a primazia normativa do direito da União; primazia por diversas vezes sustentada pelo Tribunal de Justiça⁽¹¹⁸⁾. Por outro lado, são ainda de especial relevância, nesta sede, as normas dos nº 3 e 4 do artigo 8º da CRP. Com efeito, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA⁽¹¹⁹⁾ sublinham que a redação legal do nº 3 do artigo 8º não deixa dúvidas que tais normas vigoram diretamente na ordem jurídica interna, “*como normas «legislativas» internacionais, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos, independentemente de qualquer acto de mediação*”. ALBERTO XAVIER entende mesmo que o nº 4 do artigo 8º configura uma cláusula de incorporação automática através da qual determinadas normas passam a vigorar na ordem jurídica interna do Estado, sem que este intervenha seja a que título for, não tendo sequer que proceder à sua publicação⁽¹²⁰⁾.

⁽¹¹⁷⁾ Cf. GORJÃO HENRIQUES, MIGUEL, *op. cit.*, p. 339 e 340.

⁽¹¹⁸⁾ Entre os arestos mais paradigmáticos do Tribunal de Justiça, através dos quais se foi cimentando o chamado princípio do primado, cumpre enunciar, pela sua importância formadora, os Acórdãos *Flaminio Costa c. E.N.E.L.* e *Simmenthal*. Na primeira decisão o tribunal entendeu que “*diversamente dos tratados internacionais ordinários, o Tratado CEE institui uma ordem jurídica própria que é integrada no sistema jurídico dos Estados membros a partir da entrada em vigor do Tratado e que se impõe aos seus órgãos jurisdicionais nacionais (...) Esta integração, no direito de cada Estado membro, de disposições provenientes de fonte da União e, mais geralmente, os termos e o espírito do Tratado têm por corolário a impossibilidade, para os Estados, de fazerem prevalecer, sobre uma ordem jurídica por eles aceite numa base de reciprocidade, uma medida unilateral posterior que não se lhe pode opor. (...) Resulta do conjunto destes elementos que ao direito emergente do Tratado, emanado de uma fonte autónoma, em virtude da sua natureza originária específica, não pode ser oposto em juízo um texto interno, qualquer que seja, sem que perca a sua natureza comunitária e sem que sejam postos em causa os fundamentos jurídicos da própria Comunidade*”. Posteriormente, através do segundo Acórdão, o tribunal veio declarar o primado como uma “*exigência existencial*” do direito comunitário.

⁽¹¹⁹⁾ GOMES CANOTILHO, J.J. e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4ª ed. Coimbra Editora, 2007, p. 251 a 273.

⁽¹²⁰⁾ Vide, XAVIER, ALBERTO, *op. cit.*, p. 209.

Em face do que antecede podemos então afirmar que o direito aduaneiro europeu consagrado no CAC, i.e., num Regulamento, se assume como uniforme e obrigatório para os vinte e sete Estados membros⁽¹²¹⁾, aos quais assiste uma reduzida liberdade de conformação do seu conteúdo, nomeadamente refletida ao nível da liberdade de fixação de penas, coimas, regras procedimentais e processuais.

É pois ao CAC que dedicaremos as próximas linhas.

Começando pelo fim – ou quase –, uma simples leitura do artigo 251º, enquadrado no Capítulo 3 do Título IX, relativo às Disposições Finais, pode levar-nos a pensar que o CAC visou a “simples” consolidação do direito aduaneiro europeu num único diploma. Com efeito, com a sua entrada em vigor, o CAC revogou 26 Regulamentos e 2 Diretivas.

Porém, não obstante o intenso esforço de codificação materializado no CAC⁽¹²²⁾, este é muito mais do que uma “simples” agregação sistemática de matérias, o que desde logo ressalta do preâmbulo do diploma, onde se pode ler que apesar de o Código dever retomar a legislação comunitária, deve também introduzir modificações nessa legislação de modo a torná-la mais coerente, simplificá-la e preencher algumas lacunas existentes, a fim de adotar uma legislação comunitária completa neste domínio⁽¹²³⁾. Assim, e com vista a dar resposta às necessidades sentidas, foi então adotado o CAC, diploma composto por 253º artigos dispersos por nove Títulos.

Vejamos: previsivelmente o Título I compreende as Disposições Gerais entre as quais se encontra consagrado, no nº 1 do artigo 2º, o importante

⁽¹²¹⁾ Cf. LYONS, TIMOTHY, *op. cit.*, p.100.

⁽¹²²⁾ Cf. BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *op. cit.*, p. 50 e LYONS, TIMOTHY, *op. cit.*, p. 97. Este último nota que não surpreende que o consenso, em torno do CAC, apenas tenha sido alcançado após décadas de esforços nesse sentido, pois que no processo tiveram de ser levados em consideração, entre outros aspetos essenciais, 12 sistemas jurídicos dispares. Por isso mesmo a Comissão, no sumário da sua proposta de regulamento de 3 de Junho de 1998, entendeu que “*the Community Customs Code has brought about much more transparency than there was before it was established. It has been taken as a model by many third countries in Europe, and even beyond. Its role is to underpin several Community policies and provide a common framework for the operations of national customs administrations*”.

⁽¹²³⁾ Vide, no mesmo sentido, LYONS, TIMOTHY, *op. cit.*, p. 98.

princípio de aplicação uniforme do direito da União⁽¹²⁴⁾. Exemplo claro da preocupação da aplicação uniforme do direito aduaneiro da união é o facto de as informações pautais vinculativas (IPV) ou as informações vinculativas em matéria de origem (IVO), uma vez observados os requisitos necessários à sua obtenção, previstos no artigo 6º n.º 3 A) e B) das DACAC, respetivamente, obrigarem as administrações aduaneiras de todos os Estados membros, como resulta do artigo 5º, n.º 1, e do artigo 11º, das DACAC.

A propósito deste princípio de vinculação foi sustentado pelo Advogado-geral⁽¹²⁵⁾, em 11 de Setembro de 2003, que *“as autoridades competentes do Estado membro no qual as formalidades aduaneiras são cumpridas no que diz respeito a determinadas mercadorias não têm o direito de se afastar dos termos da PIV emitida pelas autoridades aduaneiras competentes doutro Estado membro em relação às mesmas mercadorias (...). Este princípio significa também que a classificação pautal de mercadorias equivalentes não deve variar de um Estado membro para outro, em função de apreciações divergentes das autoridades aduaneiras de cada um dos Estados membros, sob pena de não respeitar o objectivo de aplicação uniforme da nomenclatura aduaneira no seio da Comunidade, que se destina nomeadamente a evitar tratamentos discriminatórios entre os operadores económicos em causa”*.

Por outro lado, o n.º 2 do artigo 2º do CAC permite que as regras aduaneiras da União sejam aplicadas fora do Território Aduaneiro da Comunidade, o que poderá ser efetuado no âmbito de legislações específicas ou convenções internacionais⁽¹²⁶⁾. No que tange à possibilidade de aplicação da legislação aduaneira da União fora do TAC, deve ser levado em linha de conta o

⁽¹²⁴⁾ Como referem ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, na sua formulação típica, o princípio da aplicação uniforme do direito comunitário afirma-se através do mecanismo do reenvio prejudicial, consagrado no artigo 267º do TFUE.

⁽¹²⁵⁾ No âmbito dos processos C-133/02 e C-134/02.

⁽¹²⁶⁾ Veja-se, exemplificativamente, o Acordo de Cooperação e de União Aduaneira entre a CEE e a República de São Marino, nos termos do qual a última aplica a países não membros a Pauta Aduaneira da Comunidade e as disposições legislativas, regulamentares e administrativas aplicáveis na Comunidade em matéria aduaneira. Cf. ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 30.

Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a Proposta de CAM - mais concretamente na parte relativa ao novo nº 2 do artigo 1º -, no qual é sustentado que *“a segurança jurídica não permite que numa lei se possa falar de «determinadas disposições» sem precisar, no próprio texto ou num anexo, de que disposições se trata”*. E segue dizendo que, *“por razões jurídicas – e também por exigência de transparência – é necessário indicar de forma explícita e pormenorizada a que territórios e a que legislações é feita referência. Demasiadas são as vezes em que escapam ao cidadão – bem como aos peritos – isenções e derrogações concedidas em diversas ocasiões e de diversas formas: frequentemente, tais isenções e derrogações constituem uma verdadeira distorção da concorrência (...)”*. Ante os motivos invocados, não podemos senão concordar com o entendimento expresso pelo Comité.

Também integrada no Título I, mais concretamente no artigo 3º, encontramos a composição do TAC. A este respeito devemos ter presente que a identificação dos territórios que integram o TAC é de primacial importância porquanto compreendendo a União Europeia uma união aduaneira⁽¹²⁷⁾, a concretização desta sempre dependerá da realização de uma efetiva circunscrição na qual se considere aplicável. Note-se que a ponderação das várias definições de Território da Comunidade é de extrema importância, nomeadamente a definição de território aduaneiro e fiscal (para efeitos de IVA). Com efeito, as trocas comerciais entre partes do território aduaneiro da Comunidade que não integrem o território fiscal ficarão sujeitas a formalidades aduaneiras⁽¹²⁸⁾.

De especial relevância, atendendo desde logo às necessidades de celeridade impostas pelas relações comerciais internacionais hodiernas, é o regime da representação aduaneira estabelecido no artigo 5º do CAC. Note-se que ao

⁽¹²⁷⁾ Cf. artigo 28º do TFUE.

⁽¹²⁸⁾ Vide, no mesmo sentido, ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 49.

invés do Regulamento n.º 3632/85⁽¹²⁹⁾, do Conselho, o instituto previsto no artigo 5.º do Código regula o direito de representação perante quaisquer autoridades aduaneiras com vista à adoção de atos jurídicos, materiais e demais formalidades previstas na legislação aduaneira. Contudo, como resulta do n.º 1 do artigo 5.º, o direito de representação⁽¹³⁰⁾ tem de ser exercido em observância das condições estabelecidas no n.º 2 do artigo 64.º do mesmo diploma. Não obstante a norma exorbitar o Título I do CAC, impõe-se precisar que, sempre que o ato a praticar seja uma declaração aduaneira – i.e., a manifestação de vontade conducente à atribuição, a determinada mercadoria, de um destino aduaneiro, nos termos do n.º 17 do artigo 4.º do CAC –, da qual resultem obrigações especiais para determinada pessoa, tal declaração deverá ser feita diretamente por essa pessoa ou por alguém agindo por sua conta⁽¹³¹⁾.

Igualmente relevante é o relativamente recente regime dos operadores económicos autorizados, consagrado no artigo 5.º-A do CAC⁽¹³²⁾. O regime, que tem como escopo reconhecer a fiabilidade e segurança de determinados

⁽¹²⁹⁾ Revogado nos termos do n.º 1 do artigo 251.º do CAC, o Regulamento n.º 3632/85, do Conselho, apenas instituía o direito de representação perante autoridades aduaneiras com vista à apresentação de declarações aduaneiras.

⁽¹³⁰⁾ A propósito do n.º 2 do artigo 5.º, no qual se esclarece que a representação pode ser direta – quando o representante aduaneiro atua em nome e por conta de outrem – ou indireta – caso em que o representante atua em nome próprio mas por conta de outrem –, deve ter-se presente que, ao agir em nome próprio, a pessoa que atua verá os efeitos de tal atuação produzirem-se na sua esfera jurídica. Inversamente, quando age em nome de outrem os efeitos da sua atuação projetar-se-ão diretamente na esfera jurídica da pessoa representada. Note-se, ainda, que a representação consagrada no artigo 5.º do CAC apresenta uma amplitude alargada, porquanto abarca aquelas situações habitualmente designadas, pela doutrina, como representação imprópria (nas quais alguém age por conta de outrem mas em nome próprio).

⁽¹³¹⁾ Como notam ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 409, a norma abrange tanto o proprietário das mercadorias como qualquer outra pessoa que as detenha e esteja em condições de as apresentar ou mandar apresentar às autoridades aduaneiras, assim como os respetivos documentos de suporte. Não será então necessário qualquer tipo de habilitação prévia que permita à pessoa em questão realizar a declaração aduaneira. Com efeito, tal como observam os Autores, a expressão “*habilitada*”, utilizada no n.º 1 do artigo 64.º, afigura-se pouco precisa, pois uma análise das versões inglesa e espanhola permite concluir que a expressão preferível seria “em condições”. Na verdade, a escolha das expressões “*person who is able*” e “*persona que se encuentre en condiciones*” revela que o legislador do CAC não pretendeu estabelecer exigências de identificação acrescidas em relação à pessoa que apresenta a declaração aduaneira.

⁽¹³²⁾ Introduzido através do Regulamento CE n.º 648/2005, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Abril de 2005, o artigo 5.º-A do CAC, bem como algumas das disposições das DACAC que o regulamentam, são aplicáveis desde 1 de Janeiro de 2008. *Vide* para uma compreensão da presente questão, ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 87.

players económicos perante a observância de formalidades aduaneiras, assume-se como corresponsável do incremento de algumas medidas de segurança introduzidas no CAC. Nos termos do nº 12 do artigo 1º das DACAC, considera-se “operador económico” a pessoa que, no âmbito da sua atividade profissional, exerce atividades abrangidas pela legislação aduaneira, podendo beneficiar, nos termos do § 2 do nº 1 do artigo 5º-A do CAC, por um lado, de facilidades relativas aos controlos aduaneiros relacionados com a segurança e proteção e/ou, por outro, de simplificações estabelecidas na legislação aduaneira. Tal como veiculado pela Comissão, o operador económico, aquando da apresentação do pedido, deverá manifestar de imediato se pretende beneficiar de facilidades ao nível da segurança e proteção, de simplificações previstas na legislação aduaneira ou de ambos os benefícios. Note-se, ainda a este propósito, que o artigo 14º-A das DACAC regulamenta três modalidades distintas do estatuto de operador económico autorizado cuja atribuição, como se compreenderá, ficará dependente da observância de requisitos distintos.

Por outro lado, não podemos deixar de concordar com NUNO ALEIXO⁽¹³³⁾ quando escreve que a utilização do vocábulo “*incluem*”, no nº 2 do artigo 5º-A, parece sugerir que a enumeração dos requisitos a observar para a concessão do estatuto de operador económico autorizado, apresentada na norma, não é taxativa, podendo conseqüentemente instituir-se outras condições em normas distintas. Ora, não obstante se não poder falar de uma correspondência exata, nesta sede, entre o CAC e as DACAC – que regulamentam a atribuição do estatuto nos seus artigos 14º-A a 14º-X –, constata-se, igualmente, que estas não instituem, de facto, critérios díspares dos fixados naquele.

A atribuição do estatuto de operador económico autorizado – i.e., de uma das modalidades do estatuto, fixadas no artigo 14º-A das DACAC – fica então dependente da observância das condições estabelecidas nos quatro

⁽¹³³⁾ ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 93.

travessões do nº 2 do artigo 5º-A, a saber: (i) registo adequado do cumprimento das obrigações aduaneiras⁽¹³⁴⁾, (ii) sistema satisfatório de gestão dos registos comerciais e, sendo caso disso, de transportes, que permita controlos aduaneiros⁽¹³⁵⁾⁽¹³⁶⁾ adequados, (iii) solvabilidade financeira comprovada⁽¹³⁷⁾ e (iv) normas adequadas em matéria de segurança e proteção. O artigo 14º-I das DACAC enumera condições cumulativas que o requerente do estatuto deve observar para que possa ser determinado se aquele dispõe de um sistema satisfatório de gestão dos registos comerciais e, se for caso disso, dos registos de transporte⁽¹³⁸⁾.

⁽¹³⁴⁾ O registo do cumprimento das obrigações aduaneiras será considerado adequado nos termos do artigo 14º-H das DACAC.

⁽¹³⁵⁾ Cf. nº 14 do artigo 4º do CAC, nos termos do qual se definem controlos aduaneiros como “*os actos específicos praticados pelas autoridades aduaneiras a fim de assegurar a correcta aplicação da legislação aduaneira ou de outra legislação que regule a introdução, a saída, o trânsito, a transferência e a utilização final de mercadorias que circulem entre o território aduaneiro da Comunidade e países terceiros bem como a presença de mercadorias que não disponham de estatuto comunitário; esses actos podem incluir a verificação das mercadorias, o controlo dos dados da declaração e da existência e autenticidade dos documentos escritos em suporte papel e electrónicos, a análise da contabilidade das empresas e de outros registos, a inspeção de bagagens e outras mercadorias transportadas por ou em pessoas e a realização de inquéritos administrativos e outros actos análogos.*”

⁽¹³⁶⁾ Como notam ALEIXO NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 95, não decorre de nenhuma norma do CAC ou das suas Disposições de Aplicação em que situações deverá ser exigido um sistema satisfatório de gestão dos riscos de transporte, não existindo, assim, materialização legal da expressão “se for caso disso”. Seguimos os Autores quando defendem não se tratar da solução mais correta. Com efeito, não apenas a sua introdução no CAC pugnava pela sua concretização em sede das DACAC, como tal é igualmente imposto pelo princípio da segurança e certeza jurídicas, mais a mais quando estamos perante um semento normativo uniformizado no seio da União.

⁽¹³⁷⁾ Nos termos do § 2 do nº 1 do artigo 14º-J das DACAC, considera-se que um determinado operador económico tem solvabilidade quando apresente uma situação financeira sólida, suficiente para permitir o cumprimento dos compromissos assumidos, tendo em devida conta as características do tipo de atividade comercial. De acordo com o nº 1 da referida norma a situação de solvabilidade deverá poder ser demonstrada em relação aos últimos três anos antecedentes ao do requerimento do estatuto. Também aqui se deverá fazer o seguinte reparo: de acordo com a redação do artigo 14º-J das DACAC, a solvabilidade do operador deverá ser sempre exigida e aferida, mesmo quando aquele esteja estabelecido há menos de três anos. Ora, face à inexistência de materialização normativa da expressão “*se for caso disso*”, contida no terceiro travessão do nº 2 do artigo 5º-A do CAC, parece-nos que o regime do artigo 14º-J das DACAC viola o disposto no CAC, pois como notam ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 97, ao utilizar aquela expressão, o legislador do CAC pretendeu acautelar situações nas quais possa não ser exigido o requisito da solvabilidade. Note-se, ademais, que as DACAC são instituídas através de um regulamento de execução, cujas normas não poderão coartar o sentido e alcance do diploma que visam regular.

⁽¹³⁸⁾ O artigo 14º-K das DACAC fixa um leque de requisitos que deverão ser observados pelo requerente de Certificado AEO – Segurança e Proteção ou de Certificado AEO – Simplificações Aduaneiras/Segurança e Proteção.

No Título I encontramos ainda o princípio da imediata executoriedade das decisões das autoridades aduaneiras, que podem assim ser executadas coativamente sem que haja necessidade de qualquer decisão judicial prévia. De sublinhar que, tal como resulta da conjugação dos artigos 7º e 244º do CAC, a interposição de recurso de decisão das autoridades aduaneiras não tem, por regra, efeito suspensivo da decisão contra a qual se reage. Por outro lado, esclarece-se agora, através do nº 3 do artigo 16º do CAM, que as decisões das autoridades aduaneiras são executórias a partir da data em que produzem efeitos, isto é, da data em que são recebidas, ou assim se considerem, pelo requerente.

Seguidamente cumpre referir o Título II do CAC. É nele que se encontra o “sistema nervoso central” do direito aduaneiro da união. Com efeito é aqui que está consagrada a disciplina dos elementos com base nos quais são aplicados os direitos de importação ou de exportação. Dito de outro modo: é no Título II do CAC que encontramos as normas relativas aos três elementos essenciais do direito aduaneiro e que lhe conferem uma identidade e especialidade próprias; falamos da Pauta Aduaneira da União, da origem das mercadorias e do valor aduaneiro, respetivamente previstos nos artigos 20º a 21º, 22º a 27º e 28º a 36º.

Ora, conquanto o presente excuro se não destine a abarcar, em pormenor, os elementos acima referidos, não podemos deixar de tecer algumas considerações que, por motivos sistemáticos, se farão *infra*, em capítulos próprios.

Por seu turno, o Título III do CAC disciplina a introdução de mercadorias no TAC até que lhes seja atribuído um destino aduaneiro. Assim, e de acordo com o disposto no nº 1 do artigo 36º-A do CAC, todas as mercadorias introduzidas no TAC deverão ser cobertas por uma declaração sumária de entrada, como igualmente resulta do artigo 181º-B das DACAC. Tal declaração deve, por regra, ser apresentada na estância aduaneira de entrada, em momento anterior ao da introdução das mercadorias no TAC.

Note-se, porém, que a obrigatoriedade de declaração aduaneira de entrada nem sempre se verifica. Assim, as mercadorias transportadas em meio de transporte que apenas atravessem o TAC, sem nele fazer escala, podem não estar cobertas por aquela declaração. O mesmo sucedendo nas situações previstas no artigo 181º-C das DACAC. Note-se que estas situações configuram apenas uma derrogação à obrigatoriedade das mercadorias já estarem cobertas por uma declaração sumária aquando da sua introdução no TAC e não uma derrogação à obrigatoriedade de apresentação de declaração sumária *tout court*.

No Título III encontramos, ainda, a disciplina da apresentação das mercadorias à Alfândega. O artigo 40º do CAC consagra, assim, uma obrigação inerente à introdução das mercadorias no TAC, que é a obrigação de as apresentar à Alfândega. Esta apresentação consubstancia-se na comunicação às autoridades aduaneiras, segundo as modalidades estipuladas, da chega de mercadorias à estância aduaneira ou a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras, como resulta do nº 19 do artigo 4º.

Resulta ainda do presente Título (cf. artigo 48º) a obrigação de atribuir um destino aduaneiro às mercadorias não comunitárias apresentadas à alfândega; destino que pode ser um dos previstos no nº15 do artigo 4º do CAC. Note-se, contudo, entre os regimes aduaneiros (que pode ser um dos destinos aduaneiros atribuído as mercadorias) previstos no nº16 do artigo 4º, apenas os referidos nas alíneas a), b), c), d), e) e f) serão aplicáveis a mercadorias não comunitárias.

Por outro lado, o artigo 50º regula o estatuto de depósito temporário que, como resulta do elemento literal, é um estádio temporário, ao invés do destino ou regime aduaneiro. As mercadorias adquirem este estatuto quando, após a sua introdução no TAC, sejam apresentadas à alfândega. Trata-se, como bem assinala a doutrina, de uma qualificação jurídica das mercadorias, e não dos locais nas quais estas sejam armazenadas. Relembre-

se que o estatuto de depósito temporário implica que as mercadorias sejam sujeitas a formalidades conducentes à atribuição de um destino aduaneiro nos prazos fixados de acordo com o artigo 49º.

No Título III encontramos também a disciplina a que ficam sujeitas as mercadorias não comunitárias que circulam em regime de trânsito, bem como a matéria concernente à destruição de mercadorias apresentadas à alfândega e à introdução irregular de mercadorias no TAC. Assim, determina o artigo 54º do CAC que os artigos 38º a 53º se não apliquem aos casos de introdução, no território aduaneiro da comunidade, de mercadorias que já estejam sujeitas a regime de trânsito. Não obstante o que se deixa dito, resulta igualmente do artigo 54º que as mercadorias introduzidas no TAC devem ser conduzidas, no mais curto prazo, pela pessoa que tenha realizado aquela introdução, à estância aduaneira designada pelas autoridades aduaneiras.

Relativamente à destruição de mercadorias apresentadas à alfândega – que poderá ser determinada, nomeadamente, por motivos de saúde pública – e a que alude o artigo 56º do CAC, há que salientar, em primeiro lugar, que aquela mais não é que o destino aduaneiro “inutilização”, referido na alínea d) do nº15 do artigo 4º e, seguidamente, que se não deve confundir com a destruição estabelecida no artigo 182º do CAC, porquanto a de que ora se cuida configura uma decisão unilateral das autoridades aduaneiras⁽¹³⁹⁾.

Para além dos que temos vindo a enunciar, o CAC integra ainda mais seis Títulos, que respetivamente se debruçam sobre os destinos aduaneiros, as mercadorias que saem do TAC, as operações privilegiadas, as dívidas aduaneiras e os direitos de recurso. O último título integra, como habitualmente, as disposições finais.

⁽¹³⁹⁾ *Idem*, p. 368.

Ora, uma vez que o presente ensaio não visa um exame exaustivo do CAC, mas antes lograr o apuramento da natureza e objeto do direito aduaneiro da União, devemos, pois, seguir analisando as suas fontes.

1.2.3 Das Disposições de Aplicação do CAC

Atenta a especial importância que desempenham no presente âmbito, cumpre destacar as Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário. É o que sumariamente faremos de seguida.

À imagem do CAC, também as DACAC visaram aglutinar, num único instrumento, a regulamentação aduaneira de aplicação que se encontrava dispersa por um extenso número de diplomas, intenção aliás expressa no 2º Considerando do Regulamento (CEE) nº2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993. Contudo, também aqui o legislador comunitário aproveitou para introduzir as alterações julgadas necessárias por forma a aproximar o Código da sua regulamentação, aproveitando igualmente para alargar o âmbito de certas disposições a determinados regimes aduaneiros e precisar determinadas regras com vista à promoção da certeza e segurança jurídicas.

Ao longo do presente excursus tivemos já oportunidade de salientar as consequências decorrentes do facto de, tanto CAC como DACAC revestirem a natureza jurídica de Regulamento, contudo, deve ser salientado, como ademais o faz TIMOTHY LYONS⁽¹⁴⁰⁾, que ao passo que o CAC se trata de um Regulamento do Conselho, as DACAC materializam-se num Regulamento da Comissão. Aliás, nota o Autor que o procedimento de disciplinar determinada matéria através de um Regulamento do Conselho, subsequentemente implementado por um da Comissão, é normal. No entanto, a forma como as DACAC promovem a aplicação do Código foi já sindicada pelo Tribunal de Justiça⁽¹⁴¹⁾, tendo-se concluído que a Comissão se encontra autorizada a adotar todas as medidas necessárias ou apropriadas à

⁽¹⁴⁰⁾ LYONS, TIMOTHY, *Op. cit.*, p. 117.

⁽¹⁴¹⁾ Cf. *Söhl & Söhlke v. Hauptzollamt Bremen*

implementação do CAC, desde que tais medidas o não contrariem ou a legislação de implementação adotada pelo Conselho.

Paralelamente, e atendendo agora a uma visão de complementaridade legislativa, serão ainda aplicáveis, no âmbito jurídico aduaneiro interno, as disposições constantes da Lei Geral Tributária, do Código do Procedimento e de Processo Tributário, do Regime Geral das Infrações Tributárias, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, do Código dos Impostos Especiais do Consumo, bem como uma panóplia de outros diplomas avulsos⁽¹⁴²⁾. Contudo, não será de somenos salientar a prevalência das normas do CAC e das DACAC sobre as disposições tributárias nacionais⁽¹⁴³⁾. Note-se que a primazia do CAC e das DACAC sobre o direito interno resulta não apenas do princípio do primado do direito comunitário⁽¹⁴⁴⁾ – que determina a não aplicação de qualquer norma de direito interno que contrarie o previsto pelo ordenamento jurídico da União – e da CRP, como também, de forma expressa, do nº 1 do artigo 1º da LGT⁽¹⁴⁵⁾.

⁽¹⁴²⁾ Vide ALEIXO, NUNO *et alii*, *op. cit.*, p. 21 e 22.

⁽¹⁴³⁾ *Idem*, p. 22.

⁽¹⁴⁴⁾ Cf. Acórdão *Simmenthal*, proferido no âmbito do processo nº 106/77, do qual decorre o dever do juiz nacional de, no âmbito das suas competências, “*aplicar integralmente o direito comunitário e proteger os direitos que este confere aos particulares, considerando inaplicável qualquer disposição eventualmente contrária de direito interno, quer seja esta anterior ou posterior à norma comunitária*”.

⁽¹⁴⁵⁾ De onde expressamente resulta que a LGT regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário.

1.3 Da Interpretação do Código Aduaneiro Comunitário

As considerações acima expendidas, relacionadas com as fontes do direito aduaneiro da União, revestem aqui especial importância. Assim, deve o aplicador do CAC ter presente que a sua interpretação se deve fazer à luz do GATT 94, atendendo igualmente às determinações que o Tribunal de Justiça faça a este respeito. Por outro lado, sendo um Regulamento do Conselho, o CAC está ainda sujeito às demais regras de interpretação dos atos legislativos dessa natureza.

Devem também ser tidas em conta, como nota TIMOTHY LYONS⁽¹⁴⁶⁾, outras obrigações internacionais decorrentes de Acordos a cujo cumprimento a União se tenha vinculado (e.g., Convenção de Kyoto), bem como as decisões judiciais tomadas ao abrigo da legislação aduaneira que o CAC veio substituir, o que se compreende pelo facto – acima explicitado – de o Código ter vindo, não apenas mas também, consolidar a legislação até então dispersa.

Finalmente, tal como afirmado por diversas vezes pelo Tribunal de Justiça⁽¹⁴⁷⁾, a necessidade de uma interpretação uniforme da legislação comunitária e, em particular, dos Regulamentos, determina a impossibilidade de uma concreta norma ser isoladamente interpretada. Assim, e ao invés, as normas comunitárias devem ser interpretadas e aplicadas à luz do sentido resultante da consideração das versões escritas nos diversos idiomas oficiais da União. A este respeito, o Tribunal de Justiça entende que em caso de divergência entre diferentes versões linguísticas, a norma em questão deve ser interpretada tendo presente o seu escopo e o esquema geral de regras do qual é parte integrante⁽¹⁴⁸⁾.

⁽¹⁴⁶⁾ LYONS, TIMOTHY, *Op. cit.*, p. 113.

⁽¹⁴⁷⁾ *Vide, inter alia, Firma Söhl & Söhlke v. Hauptzollamt Bremen.*

⁽¹⁴⁸⁾ Cf. processo C-56/06 *Euro Tex Textilverwertung GmbH v. Hauptzollamt Duisburg*

1.4 Da sua natureza

Por tudo o que até aqui ficou dito, cremos poder sustentar que o direito aduaneiro comunitário se afirma como o sistema de normas jurídicas que visa disciplinar, de forma ampla e coativa, as transações internacionais de mercadorias que circulem do ou para o território aduaneiro da união.

O direito aduaneiro da união permite assim, com finalidades públicas, o controlo e limitação do intercâmbio internacional de mercadorias, de tal modo que SUSANA GALERA RODRIGO⁽¹⁴⁹⁾ o qualifica como um conjunto de normas de direito público, de finalidade protetora, cujo cumprimento é exigível sempre que se verifique uma operação de comércio internacional de mercadorias, integrando, ainda, outras normas imprescindíveis para a sua aplicação efetiva.

Ora, sem prejuízo do que acima se disse e à imagem do “tradicional” direito fiscal, também o direito aduaneiro da união se insere no campo do direito público. Com efeito qualquer um dos critérios comumente utilizados⁽¹⁵⁰⁾ permite concluir estarmos perante normas que disciplinam relações estabelecidas entre Estado(s) e particulares e que têm por finalidade a satisfação de necessidades coletivas dos Estados da União, apresentando-se este munido de poderes de autoridade (i.e., de *ius imperium*). Mas, afinal, que necessidades são estas que o direito aduaneiro da União visa satisfazer? De política comercial e de facilitação das trocas de mercadorias? De segurança dos cidadãos e de saúde pública? De natureza fiscal?

É positiva, inquestionavelmente, a resposta que se impõe relativamente às duas primeiras hipóteses, mas, ao invés do sustentado por alguns Autores, o direito aduaneiro da União tem ainda como escopo a satisfação de necessidades fiscais.

⁽¹⁴⁹⁾ GALERA RODRIGO, SUSANA, Derecho Aduanero Español y Comunitario, *La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Madrid, 1995.

⁽¹⁵⁰⁾ Cf. CASALTA NABAIS, JOSÉ, Direito Fiscal, Almedina 2000, p.71 alude ao critério da natureza dos interesses, ao critério da posição dos sujeitos na respetiva relação jurídica e ao da qualidade dos sujeitos.

Vejamos:

É hoje pacificamente aceite que o direito aduaneiro da União deve permitir às diversas administrações aduaneiras uma intervenção musculada no controlo da cadeia logística, através da qual se possa promover a boa execução das políticas da União relativas ao comércio internacional. Aliás, como nota BRAGA DA CRUZ SILVA⁽¹⁵¹⁾, a declaração aduaneira é o suporte que permite colher os dados estatísticos relativos ao comércio da União com países terceiros e com base nos quais muitas decisões de política comercial, de cooperação, económica e de desenvolvimento são tomadas.

Não obstante, o direito aduaneiro da União, através da fiscalização das transações internacionais de mercadorias, pretende igualmente detetar, circunscrever e barrar a circulação de mercadorias proibidas, objeto de contrafação e de pirataria, bem como todas aquelas que sejam perigosas para a saúde pública e para o ambiente⁽¹⁵²⁾. Ora, se é certo que o leque de finalidades referidas é já vasto, não é menos verdade que aquelas não esgotam o escopo do direito aduaneiro. Na verdade, como relembra BRIGAS AFONSO, o direito aduaneiro da União visa ainda assegurar a correta cobrança dos impostos aduaneiros propriamente ditos e de outros impostos, tais como o IVA e os IEC⁽¹⁵³⁾.

Mas, então, como qualificar este ramo do direito cujo objeto, finalidades e regimes são tão amplos e, aparentemente, tão díspares do tradicional direito tributário? Mais, poderá o direito aduaneiro, em face do que fica dito, qualificar-se como direito fiscal?

Atente-se no seguinte: como se sabe, o objeto do direito fiscal é, por excelência, o imposto⁽¹⁵⁴⁾; imposto que, por sua vez, consiste numa prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida por uma

⁽¹⁵¹⁾ Vide BRAGA DA CRUZ SILVA, CARLOS, *Op. cit.*, p. 123.

⁽¹⁵²⁾ *Idem.* Vide, ainda, BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p.45 e BRÁS CARLOS, AMÉRICO, *Op. cit.*, p. 38.

⁽¹⁵³⁾ *Idem.*, p. 45.

⁽¹⁵⁴⁾ Vide, por todos, CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Op. cit.*, p. 4 e VASQUES, SÉRGIO, *Op. cit.*, p. 54.

entidade pública com o escopo de angariar receita⁽¹⁵⁵⁾. O imposto entende-se como uma prestação pois mais não é que o objeto primacial da relação de natureza obrigacional por virtude da qual o sujeito passivo fica adstrito à realização de um comportamento.

Contudo, a obrigação que impende sobre o sujeito passivo, sendo uma obrigação de *facere* é ainda uma obrigação de *dare pecunia*, pois deve ser cumprida através da entrega de dinheiro ou outro meio equivalente, como resulta do nº1 do artigo 40º da LGT⁽¹⁵⁶⁾. É também uma prestação coativa, pois inexistente qualquer tipo de consensualidade entre os sujeitos da relação jurídica; bem ao invés, a obrigação de imposto constitui-se *ex lege*, espoletada pela simples ocorrência do pressuposto de facto, ao qual a lei atribui a natureza de facto tributário.

O imposto é também uma prestação unilateral. Com efeito, o pressuposto de facto que origina a obrigação tributária é constituído por um comportamento do sujeito passivo e não por uma determinada atividade da administração tributária⁽¹⁵⁷⁾. Por outro lado, o imposto não configura uma reacção a uma qualquer violação de normas jurídicas, não tendo por isso qualquer carácter sancionatório.

Relativamente ao elemento teleológico ou finalístico, BRÁS CARLOS⁽¹⁵⁸⁾ alude ao abastecimento do erário das entidades públicas, com vista à possibilitação de satisfação de necessidades coletivas. Mas, se tudo quanto se disse se revela incontestável relativamente aos tradicionais impostos (e.g., IRS, IRC, IVA, etc.), que dizer dos direitos aduaneiros? Que dizer, em face do atrás exposto, da prestação pecuniária que será exigida pelas

⁽¹⁵⁵⁾ Cf. TEIXEIRA RIBEIRO, JOSÉ, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição Refundida e Atualizada, Coimbra Editora 1997, p. 258; CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Op. cit.*, p. 11; BRÁS CARLOS, AMÉRICO, *Op. cit.*, p. 40; VASQUES, SÉRGIO, *Op. cit.*, p. 181. *Vide*, para um entendimento crítico da presente temática, TEIXEIRA, GLÓRIA, *Op. cit.*, p. 34.

⁽¹⁵⁶⁾ Tenha-se presente que, nos termos do nº2 do artigo 40º da Lei Geral Tributária, a dação em cumprimento e a compensação podem, nos termos da lei, ser admitidas como forma extinção da obrigação de imposto.

⁽¹⁵⁷⁾ Cf. VASQUES, SÉRGIO, *Op. cit.*, p. 184.

⁽¹⁵⁸⁾ BRÁS CARLOS, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 47.

autoridades aduaneiras aquando da importação, na União, de mercadoria oriunda de país com o qual não exista um Acordo de Comércio Preferencial?

CASALTA NABAIS, apesar de contraditoriamente os apelidar de “*impostos aduaneiros*”, entende que, “*atentas, porém, as características que tais impostos presentemente assumem no contexto de economias abertas ou de forte integração económica regional, que nos revela impostos de natureza marcadamente extrafiscal, concretizados em medidas de política económica protetoras e inseridas na política comercial externa, (...) eles já não integram o direito fiscal, mas antes o direito económico (fiscal)*”⁽¹⁵⁹⁾. Ora, salvo o devido respeito pelo ilustre jurista – que muito e sincero é – não podemos, nesta questão, partilhar do seu entendimento.

Na verdade, como certa e corretamente observa SÉRGIO VASQUES a propósito do elemento finalístico do imposto⁽¹⁶⁰⁾ – que, segundo cremos, é precisamente o enfoque da argumentação de CASALTA NABAIS –, este deve ser encarado com alguma cautela, na medida em que, para lá da tradicional finalidade fiscal de angariação de receita intrínseca ao imposto, este pode ainda ser funcionalizado a finalidades extra-sistemáticas, alheias à obtenção de receita e ditas, por isso, extra-fiscais.

O Autor, no seu excursão, alude ao caminho trilhado pela doutrina fiscal alemã, desde a recusa absoluta de presença de objetivos de ordenação social e de orientação de comportamentos, até aos dias de hoje, em que pacificamente se admite que o imposto não perde a sua natureza mesmo quando a angariação de receita revista a finalidade secundária, chegando à chamada teoria da finalidade secundária invertida (*umgekehrte Nebenzweck Theorie*)⁽¹⁶¹⁾.

⁽¹⁵⁹⁾ Cf. CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Op. cit.*, p. 77 e 78.

⁽¹⁶⁰⁾ VASQUES, SÉRGIO, *Op. cit.*, p. 186 e 187.

⁽¹⁶¹⁾ Também HOMBURG, STEFAN e JUAN MARTÍN QUERALT/CARMELO LOZANO SERRANO/JOSE TEJERIZO LÓPEZ e GABRIEL CASADO OLLERO, *apud* VASQUES,

SÉRGIO VASQUES sublinha que a doutrina se encaminhou no sentido de admitir que a extrafiscalidade só descaracteriza um imposto quando revista tal intensidade que o objetivo fiscal da angariação de receita lhe seja absolutamente estranho, sendo esse o caso dos impostos proibitórios ou de estrangulamento, que apenas têm como escopo obstar à prática de certos consumos ou comportamentos e nos quais o objetivo fiscal – de obtenção de receita – aparece, *a latere*, como mera consequência⁽¹⁶²⁾. Não é este, porém, o caso dos impostos aduaneiros.

Com efeito, é tema absolutamente pacífico na doutrina fiscal aduaneira que estes impostos podem ter finalidades diversas⁽¹⁶³⁾. Assim, sempre que incidam sobre mercadorias que se não produzam no território aduaneiro da União, estes impostos têm uma impressiva natureza fiscal, visando, em primeira linha a obtenção de receita. Inversamente, sempre que se destinem a proteger a produção da União, serão marcadamente impostos de natureza económica. Aliás, tal como tivemos oportunidade de referir *supra*, a *ratio* da imposição de impostos aduaneiros deve estar presente a todo o momento no espírito do legislador, do aplicador e, porque não, daquele que apenas encontre nestas matérias um interesse meramente académico.

Assim, e convocando uma vez mais os ensinamentos de LOPES PORTO⁽¹⁶⁴⁾, facilmente se compreende que, ao invés do sustentado por CASALTA NABAIS, os impostos aduaneiros não têm sempre um escopo extrafiscal nem são sempre medidas de política económica inseridas na política comercial externa. Como bem explicita LOPES PORTO, a proteção de fatores próprios e a obtenção de receitas são, na verdade, objetivos alternativos, pois certo é que impostos altamente eficientes do ponto de vista da proteção da produção nacional, i.e., muito elevados, podem redundar num muito baixo nível de receita. Por outro lado, se se pretende alcançar um

SÉRGIO, *Op. cit.*, admitem a compatibilidade das finalidades extrafiscais com o conceito de imposto, mesmo quando estas estejam em posição dominante.

⁽¹⁶²⁾ VASQUES, SÉRGIO, *Op. cit.*, p. 187.

⁽¹⁶³⁾ ALEIXO, NUNO *et alli.*, *Op. cit.*, p. 162.

⁽¹⁶⁴⁾ LOPES PORTO, MANUEL CARLOS, *Op. cit.*, p.116.

nível confortável de receita fiscal deverá, em teoria, optar-se por um nível de tributação reduzido, que não sufoque as importações das mercadorias oneradas.

Mais, mesmo recorrendo à teorização de SOUSA PEREIRA⁽¹⁶⁵⁾ – que conta já com mais de cem anos – é idêntica a solução que parece impor-se. À época o Autor aludia já a direitos aduaneiros “proibitivos”, “protetores”, “compensadores” e “fiscais”. Assim, os primeiros destinam-se, como a própria designação indica, a barrar determinadas importações; os segundos visavam auxiliar e proteger a indústria nacional nascente ou em apuros; os terceiros destinam-se a defender a produção nacional da concorrência da estrangeira sempre que esta, à sombra das suas próprias vantagens comparativas, produzisse a baixo do preço e, por fim, seriam fiscais todos aqueles direitos aduaneiros que tivessem por fim angariar receita para sustentar as necessidades correntes do Estado⁽¹⁶⁶⁾.

Ora, olhando a formulação de SOUSA PEREIRA à luz da teoria da finalidade secundária invertida – acima referida e que perfilhamos – facilmente se poderá intuir que a extrafiscalidade presente nos direitos aduaneiros “proibitivos”, “protetores” e “compensadores” apenas permite negar a qualificação como imposto aos primeiros, sendo discutível a bondade da qualificação no caso dos direitos “protetores” e “compensadores” e, parece-nos, indubitável a qualificação como impostos dos direitos aduaneiros “fiscais”.

Em face do que antecede, e sem prejuízo de opinião mais avisada, cremos poder sustentar que, sendo certo que o direito aduaneiro da União se não esgota na disciplina dos impostos aduaneiros *tout court*, ao menos em parte se assume como direito fiscal especial, pois, se é certo que a prestação exigida aquando da importação de mercadorias na União é numa prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida por uma

⁽¹⁶⁵⁾ DE SOUSA PEREIRA, JOSÉ PAULINO, *As Alfandegas*, Lisboa 1906, *apud* VASQUES, SÉRGIO, *Op. cit.*, p. 59.

⁽¹⁶⁶⁾ *Idem*, p.59.

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS
Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto

entidade pública com o escopo de angariar receita, não é menos correto que em função dos seus caracteres específicos, nomeadamente refletidos ao nível da origem das mercadorias, da classificação pautal destas e da sua valoração, o direito aduaneiro apresenta especificidades próprias que o dotam de uma lógica e de uma sistemática próprias e que obstam a que este se reconduza, sem mais, ao tradicional direito fiscal. É destes aspetos particulares que seguidamente nos ocuparemos.

2. CLASSIFICAÇÃO PAUTAL

A Pauta Aduaneira Comum assume-se como pilar essencial da união aduaneira, tendo como premissa a imposição de um encargo pecuniário a cada mercadoria importada na união, independentemente do Estado membro no qual ocorra, em concreto, a importação. A união aduaneira implica, pois, o estabelecimento de uma “frente comum” face a países terceiros.

Assim, como pertinentemente observa GLÓRIA TEIXEIRA⁽¹⁶⁷⁾, a adoção da PAC permite assegurar o tratamento unificado, na União, das trocas de mercadorias com países terceiros. Ora, nesta sede e para além das disposições do CAC, é também fundamental a disciplina contida no Regulamento (CEE) nº2658/87, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à Pauta Aduaneira Comum. Note-se que tanto a nomenclatura como a tabela dos impostos da Pauta Aduaneira Comum, integrados no Anexo I daquele Regulamento são alteradas anualmente.

É, precisamente, na Pauta Aduaneira que encontramos os impostos devidos em caso de constituição de uma dívida aduaneira, motivo pelo qual, para proceder à acertada tributação das mercadorias, será necessário efetuar uma correta classificação destas na Pauta, que é composta pelos sete elementos elencados no nº 3 do artigo 20º do CAC. Note-se, porém, que a incorreta ou inadequada classificação pautal das mercadorias pode redundar, como sublinha GLÓRIA TEIXEIRA⁽¹⁶⁸⁾, numa tributação agravada das mercadorias, conseqüentemente originando entraves ao comércio internacional e, eventualmente, tratamentos fiscais discriminatórios entre países e sujeitos passivos.

Em face do que antecede, aquando da classificação pautal das mercadorias e sem prejuízo dos demais elementos elencados no nº3 do artigo 20º do CAC, deve ser atribuída especial importância à Nomenclatura Combinada das mercadorias, que mais não é que um conjunto padronizado de “*dizeres descritivos das mercadorias*,

⁽¹⁶⁷⁾ TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2010, p. 182.

⁽¹⁶⁸⁾ TEIXEIRA, GLÓRIA, How To Classify Goods Under The Eu’s Common Customs Tariff, *Tax Notes International*, Volume 56, number 10, 2009, in TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2010, p.503.

reportados a artigos pautais com uma estrutura numérica de oito dígitos”, estribando-se no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias⁽¹⁶⁹⁾⁽¹⁷⁰⁾, com o qual partilha as posições e subposições correspondentes aos seis primeiros algarismos⁽¹⁷¹⁾⁽¹⁷²⁾.

Não será despidendo referir, como de resto o faz GLÓRIA TEIXEIRA⁽¹⁷³⁾, que uma exata classificação pautal de uma qualquer mercadoria pode implicar o recurso às Regras Gerais para a Interpretação da Nomenclatura Combinada, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, publicadas pela OMA, os regulamentos de classificação, as Informações Pautais Vinculativas emitidas no âmbito do artigo 12º do CAC, as decisões do Tribunal de Justiça de 1ª instância em matéria de classificação pautal, os Pareceres de Classificação da OMA, bem como as decisões do Conselho Técnico Aduaneiro relativas à classificação pautal⁽¹⁷⁴⁾.

Deve salientar-se que, nas interpretações que tem realizado da NC, o Tribunal de Justiça, tem vindo a socorrer-se de dois testes principais e, mais recentemente, de um terceiro, mais eclético e utilizado aquando da classificação de mercadoria multifuncionais⁽¹⁷⁵⁾.

⁽¹⁶⁹⁾ Como refere BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 56, o “*Sistema Harmonizado é uma nomenclatura aduaneira, utilizada internacionalmente como sistema padronizado de codificação e classificação de produtos importados ou exportados, desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Alfândegas (...), que contém uma descrição exaustiva das mercadorias objeto do comércio internacional, divididas por 97 capítulos.*”

⁽¹⁷⁰⁾ Vide, para uma análise exaustiva sobre a Pauta Aduaneira da Comum e a Nomenclatura Combinada, LYONS. TIMOTHY, *Op. cit.*, p. 131 e ss.

⁽¹⁷¹⁾ Não obstante a Nomenclatura Combinada se basear no Sistema Harmonizado, ela cria, contudo, uma maior desagregação, que visa acautelar as específicas necessidades de tributação de mercadorias no seio da União.

⁽¹⁷²⁾ O processo de classificação mercadorias no âmbito aduaneiro da União é ainda facilitado pela acrescida desagregação dos códigos pautais instituída através da *Tarif Intègré Communautaire* (TARIC) cujos códigos pautais, como observa BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 56, devem ser utilizados no preenchimento das declarações aduaneiras, não obstante tratar-se de um elemento que não possui força legal. O que aliás igualmente sucede com a Pauta de Serviço.

⁽¹⁷³⁾ TEIXEIRA, GLÓRIA, How To Classify Goods Under The Eu’s Common Customs Tariff, *Tax Notes International*, Volume 56, number 10, 2009, in TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2010, p. 505.

⁽¹⁷⁴⁾ BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p.57.

⁽¹⁷⁵⁾ TEIXEIRA, GLÓRIA, How To Classify Goods Under The Eu’s Common Customs Tariff, *Tax Notes International*, Volume 56, number 10, 2009, in TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2010, p. 506.

Os dois primeiros são habitualmente designados por teste de características e teste de utilidade, respetivamente. O Tribunal tem igualmente dado primazia à função principal da mercadoria, em detrimento das acessórias ou complementares.

Por seu turno, o terceiro teste, tendencialmente utilizado nas situações acima referidas, consiste numa mescla dos dois primeiros critérios, através da qual o Tribunal atende a características e funções das mercadorias em questão⁽¹⁷⁶⁾.

Posto isto, e numa nota prospetiva, seguimos de perto GLÓRIA TEIXEIRA⁽¹⁷⁷⁾, quando refere que a simplificação da classificação pautal, nomeadamente através da eliminação de itens da PAC, revela-se desejável e poderá prevenir gastos adicionais, relacionados com a necessidade de estabelecer tribunais crescentemente especializados em questões de classificação pautal. Aquela simplificação poderá ser alcançada, por exemplo, através da substituição de listas de mercadorias exaustivas (que nunca o são!) por listas de categorias de mercadorias.

⁽¹⁷⁶⁾ Cf. *Kip Europe SA* (Processo C-362/07) e *Hewlett Packard* (Processo C-363/07) v. *Administration des douanes – Direction générale des douanes et droits indirects*, no qual o Tribunal sustentou que “*Se a função de fotocopiadora que executam os aparelhos em causa nos processos principais for secundária em relação às funções de impressão e de digitalização, devem ser considerados como unidades de máquinas automáticas para processamento de dados na acepção da nota 5 B do capítulo 84 da Nomenclatura Combinada que constitui o Anexo I do Regulamento n.º 2658/87, conforme alterada pelo Regulamento n.º 1719/2005, unidades que, por aplicação da nota 5 C desse capítulo, se forem apresentadas isoladamente, são classificadas na posição 8471 dessa nomenclatura. Em tal caso, a subposição pertinente deve ser determinada em aplicação da nota 3 da secção XVI da referida nomenclatura. Em contrapartida, se a importância dessa função de fotocopiadora for equivalente à das duas outras funções, esses aparelhos deverão ser classificados, em aplicação do ponto 3, alínea b), das regras gerais para a interpretação dessa mesma nomenclatura, na posição correspondente ao módulo que confere aos referidos aparelhos a sua característica essencial. Se essa determinação se mostrar impossível, deverão ser classificados na posição 9009 em aplicação do ponto 3, alínea c), das referidas regras gerais.*”

⁽¹⁷⁷⁾ TEIXEIRA, GLÓRIA, *How To Classify Goods Under The Eu’s Common Customs Tariff, Tax Notes International*, Volume 56, number 10, 2009, in TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2010, p. 507.

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS
Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto

Referida que fica a Pauta Aduaneira, ainda que de forma breve, cumpre agora dar conta de outro elemento essencial que deve ser considerado no momento de fixar o imposto aduaneiro: a origem das mercadorias.

3. ORIGEM DAS MERCADORIAS

Cumpra desde já salientar que, aquando da sua importação na União, as mercadorias provenientes de países terceiros poderão ser sujeitas não apenas aos impostos aduaneiros aplicáveis, como também a medidas de proteção, tais como direitos *anti-dumping*, restrições quantitativas e medidas de vigilância. Inversamente podem aquelas mercadorias beneficiar de regimes preferenciais de importação, motivo pelo qual necessário se torna aferir da concreta procedência das mercadorias provenientes de países terceiros, operação que as autoridades aduaneiras realizam lançando mão das regras de origem.

A origem pode ser não preferencial ou preferencial. A primeira, também conhecida por regime geral de origem, encontra a sua disciplina consagrada nos artigos 22º a 26º do CAC e nos artigos 35º a 65º das DACAC, disciplinando a segunda o artigo 27º do CAC e os artigos 66º a 123º das DACAC.

A preferência, aferida em função da origem das mercadorias, consubstancia-se na isenção ou redução dos impostos aduaneiros aplicáveis na importação, tendo como referência o nível de direitos que resulta da aplicação da cláusula da nação mais favorecida instituída no quadro da OMC. Deste modo, atribuir-se-á tratamento preferencial a determinados países que cumpram os critérios e condições que se encontram fixados nos Acordos de Cooperação/Associação com estes celebrados, ou nos instrumentos de direito comunitário que estabelecem regimes autónomos, consistindo esta preferência na possibilidade de beneficiar de uma taxa reduzida ou nula na importação das mercadorias tidas como originárias dos países em questão⁽¹⁷⁸⁾.

Note-se que as regras de origem não preferencial se aplicam para efeitos da determinação da origem de mercadorias produzidas no TAC, mas também de mercadorias produzidas em país terceiro e subsequentemente exportadas para a União, como resulta do segundo parágrafo do artigo 35º das DACAC. Estas regras

⁽¹⁷⁸⁾ Vide, Manual da Origem das Mercadorias, Ministério das Finanças – Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo – Direcção de Serviços de Tributação Aduaneira, Parte II Origem Preferencial, p. 2.

são ainda aplicáveis a mercadorias oriundas de países com os quais a União tem relações comerciais preferenciais (e.g., Israel) para efeitos de uma eventual aplicação de medidas não preferenciais, como cláusulas de salvaguarda ou direitos *anti-dumping*.

Tal como resulta da alínea c) do artigo 22º do CAC, as regras de origem não preferencial são também relevantes para efeitos de emissão e processamento de certificados de origem, que atestam, por regra, que as mercadorias têm origem comunitária, como resulta do nº3 do artigo 45º das DACAC.

Deverá sublinhar-se, na esteira de TIMOTHY LYONS⁽¹⁷⁹⁾, que a origem das mercadorias se não deve confundir com a identidade do seu vendedor, a localização da sede daquele ou o local no qual é celebrado o respetivo contrato.

Com efeito, não obstante aqueles fatores serem de primacial importância para efeitos de tributação em sede de IVA e IRC, por exemplo, o mesmo se não poderá dizer no que concerne ao âmbito aduaneiro. Aliás, o Tribunal de Justiça, pronunciando-se sobre a presente temática, enfatizou que uma simples operação comercial, como uma re-faturação de mercadorias que estejam sob controlo aduaneiro das autoridades do país de trânsito não é suscetível de produzir quaisquer efeitos no que tange ao destino ou à origem dessas mesmas mercadorias⁽¹⁸⁰⁾. Porém, tal como refere o mesmo Autor, apesar da origem das mercadorias não poder ser alterada por fatores exógenos, nomeadamente relacionados com a identidade do vendedor, poderá sofrer alterações motivadas por fatores conexos com a sua produção ou transformação.

Deve ainda ser notado que sempre que as mercadorias se possam considerar como inteiramente obtidas num certo país, a determinação da sua origem não preferencial deverá fazer-se nos termos do artigo 23º do CAC, que esclarece que a mercadoria se poderá considerar como inteiramente obtida no território daquele país quando se trate de produtos extraídos ou colhidos, animais vivos ou produtos da caça e da pesca.

⁽¹⁷⁹⁾ LYONS, TIMOTHY, *Op. cit.*, p. 228.

⁽¹⁸⁰⁾ Processo nº156/85 *Procureur de la République v Perles Eurotool*.

Inversamente, sempre que haja intervenção de dois ou mais países na produção de uma qualquer mercadoria, a determinação da sua origem far-se-á de acordo com o disposto no artigo 24º, que implica que o produto seja considerado originário do país onde se tenha realizado a última transformação ou operação de complemento de fabrico substancial que: (i) seja economicamente justificada, (ii) tenha sido efetuada numa empresa equipada para o efeito e (iii) tenha sido obtido um produto novo ou represente uma fase de fabrico importante. Relembre-se, como sustenta o Tribunal de Justiça, que a transformação só será substancial quando o produto obtido apresente propriedades e uma composição próprias que não possuía antes da transformação⁽¹⁸¹⁾.

Por outro lado, e sem prejuízo do disposto no CAC e nas DACAC, as regras de origens preferenciais podem ser encontradas nos vários acordos celebrados entre a União e países ou grupos de países terceiros, sendo que também aqui se considera originário o produto inteiramente obtido no país a cuja preferência tenha sido concedida. Quando a mercadoria se não possa haver como inteiramente obtida num único país, deve ser analisada a possível existência de transformação suficiente, apta a provocar a alteração da origem.

Como nota BRIGAS AFONSO⁽¹⁸²⁾, são três os critérios que permitem afirmar a ocorrência de transformação suficiente, a saber: a mudança de posição pautal (a transformação sofrida pela mercadoria é suficiente quando esta seja subsumida a posição pautal diversa das matérias primas utilizadas); a identificação da operação (a transformação é suficiente quando seja realizada a operação prevista no Acordo) e a fixação de uma percentagem de valor acrescentado incluído no total do valor do produto considerando o seu valor à saída da fábrica (a transformação será suficiente se o valor das matérias-primas utilizadas não ultrapassar determinada percentagem do preço da mercadoria à saída da fábrica).

⁽¹⁸¹⁾ Cf. *Zentralgenossenschaft des Fleischergewerbes eG (Zentrag) v. Hauptzollamt Bochum* (Processo C- 93/83).

⁽¹⁸²⁾ BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 61.

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS
Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto

Isto posto, impõe-se agora dar conta do último dos três pilares acima referidos e que também no CAC é referido em terceiro lugar, nos artigos 28º a 36º: o valor aduaneiro.

4. VALOR ADUANEIRO

As taxas dos impostos previstos na Pauta Aduaneira da União são, na esmagadora maioria, *ad valorem*. Assim, e ao invés do que sucede com as taxas *ad rem*, que incidem sobre uma unidade física da mercadoria (e.g., metro, peso, etc.), aquelas incidem sobre uma determinada percentagem do valor da mercadoria, motivo pelo qual se torna essencial a determinação do correto valor aduaneiro. Aliás, que segundo a OMA – cujo esforço de harmonização dos procedimentos aduaneiros tem revestido indelével relevância –, “*the customs value of imported goods is determined mainly for the purposes of applying ad valorem rates of customs duties. It constitutes the taxable basis for customs duties. It is also an essential element for compiling trade statistics, monitoring quantitative restrictions, applying tariff preferences, and collecting national taxes.*”⁽¹⁸³⁾.

O valor aduaneiro das mercadorias importadas é, nos termos do nº 1 do artigo 29º do CAC, o valor transacional, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efetuado nos termos dos artigos 32º e 33º. Ora, de acordo com a presente norma, o VA é assimilado ao valor transacional, assimilando-se este, por sua vez, ao preço efetivamente pago ou a pagar, que nos termos da alínea a) do nº3 do artigo 29º daquele diploma é o pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste, pelas mercadorias importadas e compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição da venda das mercadorias importadas, pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a uma terceira pessoa para satisfazer uma obrigação do vendedor.

Da definição de preço efetivamente pago ou a pagar resulta, nomeadamente, que: (i) A faturação deve ser efetuada quer pelo vendedor ao comprador, quer por uma terceira pessoa ao comprador em benefício do vendedor; (ii) o pagamento deve ser efetuado quer pelo comprador ao vendedor, quer pelo comprador a uma terceira pessoa para satisfazer uma obrigação do vendedor. Assim, se o vendedor de uma

⁽¹⁸³⁾ In http://www.wcoomd.org/home_valoverviewboxes_valoverview.htm

mercadoria obriga o comprador a constituir uma garantia relativamente a essa mercadoria junto de uma terceira pessoa, por ele designada, o comprador é obrigado a efetuar um pagamento ao vendedor pela mercadoria e um pagamento a essa terceira pessoa para satisfazer uma obrigação imposta pelo vendedor. As duas quantias devem ser somadas e (iii) o momento do pagamento não tem incidência: quando uma parte do pagamento é efetuada por conta, antes da entrega das mercadorias, e o restante é efetuado após a entrega, as duas quantias devem ser somadas⁽¹⁸⁴⁾.

Note-se, ainda, que sendo o preço a contrapartida financeira da mercadoria, o pagamento deve revestir um carácter sinalagmático por forma a poder ser computado no VA. Deste modo, entregas de dividendos ou outros pagamentos, efetuados pelo comprador ao vendedor, que não sejam correspondentes das mercadorias importadas, não integram o VA.

Contudo, partindo da redação do nº1 do artigo 29º do CAC pode desde logo realizar-se uma delimitação negativa dos seus casos de aplicação, para além, evidentemente, dos contemplados nas alíneas a), b), c) e d), do seu nº1.

Com efeito, resulta da letra do nº1 do artigo 29º do CAC que o preço efetivamente pago ou a pagar apenas poderá ser considerado o VA das mercadorias quando estas constituam o objeto⁽¹⁸⁵⁾ de um contrato de compra e venda, pois apenas neste caso existirá a transação⁽¹⁸⁶⁾ a que a norma alude. Porém, tendo presente que inexistente uma definição internacional de venda e que alcançá-la se poderia revelar um trabalho de Sísifo, houve pois necessidade de recorrer à delimitação do conceito pela negativa, identificando-se um conjunto de situações insuscetíveis de serem consideradas vendas, conjunto que, entre outras, engloba mercadorias:

⁽¹⁸⁴⁾ *Manual do Valor Aduaneiro*, in <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt>, p. 34.

⁽¹⁸⁵⁾ Entendendo-se este [objecto], no caso do direito de propriedade, como a coisa apropriada, pois como relembra MOTA PINTO, CARLOS DA, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra Editora, 4ª Edição, p. 332, “o conteúdo dos direitos de propriedade são os poderes conferidos pelo ordenamento jurídico ao proprietário (poderes de usar, fruir, dispor)”

⁽¹⁸⁶⁾ Vide, no mesmo sentido, BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 64, onde o Autor defende que “a utilização do valor transaccional implica que só podem ser avaliadas por este método as mercadorias que tenham sido objecto de venda, porque só estas são transaccionadas”.

- i) Remetidas gratuitamente⁽¹⁸⁷⁾;
- ii) Objeto de contrato de venda em consignação;
- iii) Importadas por intermediários para venda após importação;
- iv) Importadas por sucursais;
- v) Importadas no âmbito de um contrato de locação financeira;
- vi) Cedidas a título de empréstimo;
- vii) Importadas para serem destruídas no Estado de importação; ou
- viii) Objeto de troca ou de compensação pelo equivalente⁽¹⁸⁸⁾.

Debruçar-nos-emos, agora, sobre duas das situações acima referenciadas e que entendemos particularmente relevantes: as referidas em iv) e em v).

4.1.1 Importação de mercadorias por sucursais

Tal como nos ensina ANTUNES VARELA⁽¹⁸⁹⁾ “*dos contratos bilaterais, como a compra e venda (...), não só nascem obrigações para ambas as partes, como essas obrigações se encontram unidas uma à outra por um vínculo de reciprocidade.*”. Ora, tendo presente que uma sucursal é uma forma de representação permanente de uma sociedade, sendo desprovida de personalidade jurídica (não obstante ser dotada de personalidade tributaria), tem a doutrina entendido que nunca a mesma se poderia subsumir ao conceito de “parte” a que o Autor alude. Com efeito, para aqueles que propugnam por tal teoria, a entrega à sucursal mais não é que uma simples transferência de mercadorias realizada dentro da mesma entidade jurídica.

A este propósito pode ler-se, no já referido *Manual do Valor Aduaneiro*⁽¹⁹⁰⁾, que a determinação do valor aduaneiro de uma mercadoria importada por uma sucursal só pode ser efetuada com base no valor transacional, se a importação for feita na sequência de uma venda pela empresa exportadora a uma pessoa distinta da sucursal, ou seja o cliente final. Por outro lado, não sendo as mercadorias importadas pela sucursal objeto de venda, deverá o VA ser determinado – na ausência de valor

⁽¹⁸⁷⁾ Cf. BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 64.

⁽¹⁸⁸⁾ Cf. *Manual do Valor Aduaneiro*, in <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt>, páginas 18 a 22.

⁽¹⁸⁹⁾ Cf. ANTUNES VARELA, JOÃO DE MATOS, *Das Obrigações em Geral*, Almedina Editora, 10^o Edição, p. 396

⁽¹⁹⁰⁾ In <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt>, p. 19.

transacional – em conformidade com os métodos previstos no CAC, respeitando-se a ordem estabelecida no artigo 30º.

Ao invés, e porquanto dotada de personalidade jurídica distinta da sociedade que nela participa, e que pode inclusivamente detê-la a 100%, a importação de mercadorias realizada por filial poderá – desde que a existência de eventual coligação não inquine o preço efetivamente pago ou a pagar – ser avaliada para efeitos de determinação do VA através do método do valor transacional.

4.1.2 Importação de mercadorias no âmbito de um contrato de aluguer ou de locação financeira⁽¹⁹¹⁾

Na presente situação dúvidas se poderiam oferecer nos casos em que algum dos contratos acima referidos contemplasse uma cláusula de opção de venda. Contudo, nem por isso existe, no momento do desalfandegamento, uma transmissão da propriedade das mercadorias, inexistindo, portanto, venda e, conseqüentemente, valor transacional que possa assumir-se como VA⁽¹⁹²⁾.

Em resumo, e no que à necessidade de existência de transação respeita, diremos que se afigura essencial: i) a existência de entidades com personalidades jurídicas distintas – ainda que relacionadas –, entre as quais se possa transmitir o conjunto de obrigações inerentes à compra e venda e ii) a verificação do efeito translativo, i.e., a transferência da propriedade das mercadorias importadas, ocorrendo esta, no nosso ordenamento jurídico, por mero efeito do contrato⁽¹⁹³⁾.

⁽¹⁹¹⁾ Nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 149/95, de 24 de Janeiro, “*locação financeira é o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados.*”

⁽¹⁹²⁾ Vide, no mesmo sentido, BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 64

⁽¹⁹³⁾ Cf. nº 1 do artigo 408º do Código Civil, onde se encontra plasmado o principio da transferência consensual: *consensus parit proprietatem.*

Não obstante o que se deixa dito, cumpre assinalar que a OMA não avança uma definição do termo “venda”, conceito ademais interpretado diferentemente pelas legislações dos vários ordenamentos jurídicos envolvidos. Porém, *“a fim de obter uma maior uniformização de procedimentos na aplicação do Acordo da Organização Mundial do Comércio, considera-se que o termo “venda” deve ser interpretado em sentido lato”*⁽¹⁹⁴⁾.

Contudo, o simples facto de determinada mercadoria ter sido objeto de compra e venda não é, *per si*, suficiente para que o valor transacional, i.e., o preço efetivamente pago, seja aceite, sob reserva de eventuais ajustamentos, como VA. Na verdade, para que tal se verifique, a venda não deverá ser subsumível a alguma das alíneas do nº1 do artigo 29º do CAC. É sobre as condições de aceitação do valor transacional que de seguida se disporá.

4.1.3 Da aceitação do valor transacional

Dedicamos agora, ainda que de forma necessariamente breve, algumas linhas à aceitação do valor transacional como VA. Como se já disse, a simples existência de venda não é suficiente para permitir que o valor efetivamente pago seja aceite como VA. Com efeito, será também necessário que a venda em concreto analisada não encontre acolhimento nas alíneas a) a d) do nº1 do artigo 29º do CAC. Não obstante, deverá ressalvar-se a possibilidade de, sendo a situação concreta subsumível à alínea d) do nº1 do artigo 29º, a existência de coligação entre vendedor e comprador não ser suficiente para inquinar o VT e, conseqüentemente, determinar a sua desconsideração como VA.

Note-se, *a latere*, que *“os outros métodos de determinação do valor aduaneiro, para além do valor transaccional, só podem ser utilizados (...) na ausência do valor transaccional (...), no caso de rejeição do valor*

⁽¹⁹⁴⁾ Vide *Manual do Valor Aduaneiro*, in <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt>, p. 5.

transaccional, que só poderá ter lugar em determinadas condições e no caso em que o vendedor e o comprador estejam ligados”⁽¹⁹⁵⁾. Feita esta ressalva, assinalam-se de seguida as quatro situações cuja verificação pode impor a rejeição do VT pelas autoridades aduaneira, respetivamente previstas nas alíneas a) a d) do n° 1 do artigo 29° do CAC. Assim, para que o VT seja aceite como VA:

- i) Não deverão existir restrições no que respeita à cessão ou utilização das mercadorias pelo comprador;
- ii) Não deverão existir condições ou prestações, que subordinem a venda, cujo valor se não possa determinar;
- iii) Não deverá reverter direta ou indiretamente, para o vendedor, qualquer produto de eventual revenda, cessão ou utilização posterior das mercadorias pelo comprador, a menos que se possa realizar o necessário ajustamento nos termos da alínea d) do n° 1 do artigo 32° do CAC;
- iv) Não deverá existir coligação entre vendedor e comprador suscetível de inquinar o VT.

Pela importância que entendemos ter nas transações atuais, bem como pela exiguidade de tempo e espaço que sobre nós impende, cuidar-se-á, apenas, da hipótese referida em iv).

4.1.4 Da relevância da (in)existência de coligação entre comprador e vendedor

Estabelecendo um paralelismo extra-sistemático, entendemos que o escopo da alínea d) do n° 1 do artigo 29° do CAC é sustar eventuais distorções, ao nível do preço das mercadorias, decorrentes de situações de coligação entre comprador e vendedor, finalidade igualmente prosseguida pelo regime dos preços de transferência, que visa garantir um “*arm’s length price*”⁽¹⁹⁶⁾. Contudo, também em sede aduaneira a simples existência de coligação entre comprador e vendedor não permitirá, sem mais, inferir a distorção do VT.

⁽¹⁹⁵⁾ BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, *Op. cit.*, p. 65.

⁽¹⁹⁶⁾ Vide IBÁÑEZ MARSILLA, SANTIAGO, Towards Customs Valuation Compliance Through Corporate Income Tax, in *World Customs Journal*, Volume 5, Number 1, 2007, p. 74.

Com efeito, como ostensivamente resulta da alínea a) do nº 2 do artigo 29º do CAC, “(...) *o facto de o comprador e o vendedor estarem coligados não constitui, em si mesmo, motivo suficiente para considerar o valor transaccional como inaceitável*”; para tanto será ainda necessário que a administração aduaneira disponha de elementos que lhe permitam considerar que a coligação em causa influenciou o preço.

Em face do que antecede, e quando através da aplicação do artigo 143º das DACAC se conclua pela existência de coligação entre comprador e vendedor, *maxime* pelo facto do primeiro fazer parte da direção ou do conselho de administração do segundo, dois testes poderão ser realizados, sendo estes, nas palavras de IBÁÑEZ MARSILLA⁽¹⁹⁷⁾ o “*circumstances of sale test*” e o “*value test*”, respetivamente previstos na alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 29º do CAC.

4.1.5 O “*circumstances of sale test*”

A título prévio, deverá ter-se em conta que nas situações subsumíveis à alínea a) do nº2 do artigo 29º do CAC a administração aduaneira dispõe, efetivamente, de elementos que lhe permitam considerar que a coligação influenciou o preço. A administração aduaneira deverá comunicar tal facto ao comprador e, quando solicitado, fazê-lo por escrito. Observada tal formalidade, o comprador poderá sustentar, não obstante a coligação, que o VT é aceitável como base determinação do VA.

Assim, no âmbito do “*circumstances of sale test*”, o VT será aceite desde que a relação de coligação não tenha influenciado o preço. Deve, por isso, analisar-se a natureza da relação transaccional entre comprador e vendedor, bem como o modo como estes organizam as suas relações comerciais e os documentos que acompanham as transações. Relembre-se, contudo, que o exame das circunstâncias próprias da venda apenas deverá ocorrer quando

⁽¹⁹⁷⁾ *Idem*, p. 75.

existam dúvidas sobre o preço praticado, ao invés de ocorrer de forma sistemática perante situações de coligação.

Também aqui seguimos de perto SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA⁽¹⁹⁸⁾, que pugna pela aceitação do VT quando: i) o preço estabelecido esteja em consonância com as práticas de preços observadas na indústria em questão, ii) o preço estabelecido seja consistente com a forma e os preços fixados, pelo vendedor, a compradores não coligados, ou iii) o preço, garantindo o reembolso dos custos de produção, permita ainda obter um lucro correspondente à totalidade de lucro realizado pelo vendedor ao longo de um período de tempo representativo de vendas de mercadorias do mesmo tipo ou género.

A este propósito e em sentido semelhante, a administração aduaneira entende que a existência de coligação não é suficiente para desconsiderar o VT quando, nomeadamente, *“o preço foi fixado de forma compatível com as práticas normais de fixação dos preços no sector considerado ou com a forma como o vendedor fixa geralmente os preços para vender a compradores não coligados, ou que o preço é suficiente para cobrir os custos e assegurar um lucro proporcional ao lucro total obtido num determinado período para a venda de mercadorias da mesma natureza ou da mesma espécie”*⁽¹⁹⁹⁾.

Deste modo, verificada que seja qualquer uma das condições atrás elencadas, deverá admitir-se que a existência de coligação não teve impacto no preço praticado, podendo o VT ser aceite como base de determinação do VA.

⁽¹⁹⁸⁾ *Idem*, p. 75

⁽¹⁹⁹⁾ *Vide Manual do Valor Aduaneiro*, in <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt>, p. 29.

4.1.6 O “value test”

Ao invés, nas situações enquadráveis na alínea b) do nº2 do artigo 29º do CAC, é o declarante⁽²⁰⁰⁾⁽²⁰¹⁾ que, *motu proprio*, apresenta provas de que a coligação nada influenciou na fixação do preço praticado, demonstrando que este se encontra muito próximo dos valores referenciais previstos nas subalíneas i), ii) ou iii) da alínea b) do nº 2 do artigo 29º do CAC, sendo, por isso, aceitável para efeitos de determinação do VA.

Sublinhe-se que os valores referenciais são utilizados por iniciativa do declarante e apenas para efeitos de comparação, não podendo constituir base de cálculo para a determinação do VA, como expressamente resulta da alínea c) do nº 2 do artigo 29º do CAC.

Não obstante, a administração aduaneira entende que para que os valores referenciais sejam considerados devem satisfazer duas condições, a saber:

1. *“Devem corresponder a uma transacção efectuada no mesmo momento ou em momento muito aproximado da transacção relativa às mercadorias cujo valor aduaneiro se pretende determinar. Todavia, quando se aplica o método dedutivo⁽²⁰²⁾ ou o método do valor calculado⁽²⁰³⁾, devem ter-se em conta apenas considerações de facto”;*
2. *“Devem ter sido anteriormente aceites pelos serviços aduaneiros. O importador deve ter conhecimento de uma operação relativa a mercadorias idênticas ou similares já aceite pela administração aduaneira, no mesmo momento ou em momento muito aproximado da operação relativa às mercadorias cujo valor aduaneiro se pretende*

⁽²⁰⁰⁾ Sendo este, nos termos do nº 18 do artigo 4º do CAC, a pessoa que faz a declaração aduaneira em seu nome ou a pessoa em nome de quem a declaração é feita.

⁽²⁰¹⁾ Relembre-se que a declaração aduaneira é o ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro, *maxime* a introdução em livre prática que, nos termos do artigo 79º do CAC, confere o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária.

⁽²⁰²⁾ Através da remissão expressa prevista na subalínea ii) da alínea b) do nº 2 do artigo 29º do CAC para alínea c) do nº 2 do artigo 30º do mesmo diploma.

⁽²⁰³⁾ Através da remissão expressa prevista na subalínea iii) da alínea b) do nº 2 do artigo 29º do CAC para alínea d) do nº 2 do artigo 30º do mesmo diploma.

determinar. Está excluída a hipótese de o operador económico tomar em consideração apenas catálogos, listas de preços, etc., que não corresponderiam a operações de importação aceites pela administração aduaneira”⁽²⁰⁴⁾.

Acrescente-se que uma vez reunidas as condições que temos vindo a enunciar, será ainda necessário determinar se se está perante operações efetivamente comparáveis àquela cuja determinação do VA está em causa, devendo para isso ponderarem-se elementos objetivos e subjetivos.

Por outro lado, não podendo o VA ser assimilado ao VT, deverão observar-se, sucessivamente os seguintes métodos: valor transacional de mercadorias idênticas; valor transacional de mercadorias similares, método dedutivo, método do valor calculado e, por fim, o método do último recurso⁽²⁰⁵⁾.

⁽²⁰⁴⁾ Vide, *Manual do Valor Aduaneiro*, in <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt>, p. 30.

⁽²⁰⁵⁾ BRIGAS AFONSO, ANTONIO, O valor tributável dos direitos aduaneiros e do IVA na importação de bens, *Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal*.

5. CONCLUSÕES

O excuro que ora se conclui visou permitir uma compreensão do direito aduaneiro da União Europeia, motivo pelo qual se dedicou especial atenção ao estudo e conhecimento da sua natureza e objeto.

Como se viu, um dos pilares da União Europeia é, precisamente, a união aduaneira naquela compreendida e que se assume como elemento determinante da integração económica. Vimos, igualmente, que a união aduaneira postula, como não poderia deixar de ser, a livre circulação de mercadorias no seu interior, bem como uma fronteira externa comum, postulado este materializado na Pauta Aduaneira da União.

Relativamente ao grau de vinculação e modo de aplicabilidade, foi possível apurar que, em virtude da sua disciplina fundamental se encontrar consagrada no Regulamento nº 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, o direito aduaneiro da União impõe a sua aplicação de forma uniforme e obrigatória na totalidade dos Estados-membros.

Por outro lado, e agora no que concerne ao seu objeto, poderá dizer-se que este consiste na circulação internacional de mercadorias – e apenas destas, como vimos *supra* – sempre que as mesmas atravessem as fronteiras do Território Aduaneiro da União.

Entendemos o direito aduaneiro da União como o sistema de normas jurídicas que visa disciplinar, de forma coativa, as transações internacionais de mercadorias que circulem do ou para o território aduaneiro da união, permitindo então, com finalidades públicas – diversas, como se viu –, o controlo e limitação do intercâmbio internacional de mercadorias.

Trata-se, também, de um conjunto de normas de direito público, de finalidade protetora, cujo cumprimento é exigível sempre que se verifique uma operação de comércio internacional de mercadorias, integrando, de igual modo, outras normas imprescindíveis para a sua aplicação efetiva. Contudo, e à imagem do tradicional

direito tributário, o direito aduaneiro da união também se insere no campo do direito público. Com efeito, é possível concluir estarmos perante normas que disciplinam relações estabelecidas entre Estado(s) e particulares e que têm por finalidade a satisfação de necessidades coletivas dos Estados da União, apresentando-se estes munidos de poderes de autoridade.

Entre as necessidades que o direito aduaneiro visa satisfazer encontram-se, como pacificamente aceite pela doutrina, as de obtenção de receitas com vista à promoção de necessidades públicas da União. Aliás, conforme demonstrado, a prestação exigida aquando da constituição de uma dívida aduaneira é pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida por uma entidade pública com o escopo de angariar receita, motivo pelo qual dúvidas não subsistem quanto à possibilidade de qualificar tais prestações como verdadeiro impostos.

Ora, sendo certo que o direito aduaneiro da União se não esgota na disciplina dos impostos aduaneiros *tout court*, ao menos em parte ele assume-se, claramente e sem prejuízo da sua especialidade, como direito fiscal.

A especialidade do direito aduaneiro da União decorre não apenas da multiplicidade de objetivos que prossegue e, conseqüentemente, das diferentes realidades a que tem de atender, como também dos seus caracteres específicos, nomeadamente refletidos ao nível da origem das mercadorias, da classificação pautal destas e da sua valoração, caracteres que o dotam de uma lógica e de uma sistemática próprias e que obstam a que este se reconduza, sem mais, ao tradicional direito tributário.

No que concerne à classificação pautal das mercadorias, deve lembrar-se que uma incorreta ou inadequada classificação pode redundar numa tributação agravada das mercadorias, originando entraves ao comércio internacional e tratamentos fiscais discriminatórios entre países e sujeitos passivos. Assim, devem os elementos que compõem a PAC ser cuidadosamente ponderados, recomendando-se particular afinamento na interpretação e aplicação da

Nomenclatura Combinada das mercadorias que, como vimos, se baseia no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias:

Uma exata classificação pautal das mercadorias deve implicar o recurso às Regras Gerais para a Interpretação da Nomenclatura Combinada, às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, publicadas pela OMA, aos regulamentos de classificação, às Informações Pautais Vinculativas emitidas no âmbito do artigo 12º do CAC, e às decisões do Tribunal de Justiça.

Quanto à origem das mercadorias, vimos que esta pode ser não preferencial ou preferencial, tendo ambas acolhimento no CAC e nas DACAC e sendo essenciais, no âmbito da primeira, os Acordos de comércio que a União celebre.

A preferência, aferida em função da origem das mercadorias, consubstancia-se na isenção ou redução dos impostos aduaneiros aplicáveis na importação, tendo como referência o nível de direitos que resulta da aplicação da cláusula da nação mais favorecida instituída no quadro da OMC.

Por último analisámos o valor aduaneiro e vimos que as taxas dos impostos previstos na Pauta Aduaneira da União são, na esmagadora maioria, *ad valorem*, incidindo, por isso, sobre uma determinada percentagem do valor da mercadoria, tornando-se essencial a determinação do correto valor aduaneiro que, por regra, é o valor transacional, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efetuado nos termos estabelecidos no CAC.

BIBLIOGRAFIA

- ALEIXO, NUNO, ROCHA, PEDRO e DEUS, RICARDO DE, *Código Aduaneiro Comunitário - Anotado e Comentado*, Editora Rei dos Livros, 2007;
- ANTUNES VARELA, JOÃO DE MATOS, *Das Obrigações em Geral*, Almedina Editora, 10º Edição;
- ANASTÁCIO, GONÇALO e LOPES PORTO, MANUEL, *Tratado de Lisboa – Anotado e Comentado*, Almedina 2012:
 - CUNHA, LUÍS PEDRO, *Tratado de Lisboa – Anotado e Comentado*, Almedina 2012, p. 830;
 - MARQUES MENDES, MÁRIO, *Tratado de Lisboa – Anotado e Comentado*, Almedina 2012, p. 289;
 - RAPOSO DE MEDEIROS, EDUARDO, *Tratado de Lisboa – Anotado e Comentado*, Almedina 2012, p. 274.
- BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 12ª Reimpressão, Almedina, 1982;
- BRÁS CARLOS, AMÉRICO, *Impostos Teoria Geral*, 2ª ed., Almedina, 2008;
- BRAGA DA CRUZ SILVA, CARLOS, O Controlo Aduaneiro na Era da Globalização – Uma Dicotomia Necessária, (coord) TEIXEIRA, GLORIA e CARVALHO, ANA SOFIA, *Os 10 Anos de Investigação do CIJE*, Almedina, 2010;
- BIGOTTE CHORÃO, MÁRIO, Polis Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado;
- BRIGAS AFONSO, ANTÓNIO, Noções Gerais de Direito Aduaneiro, *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 422;
- BRIGAS AFONSO, ANTONIO, O valor tributável dos direitos aduaneiros e do IVA na importação de bens, *Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal*;

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS
Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto

- CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2003;
- CASTANHEIRA NEVES, A., *Fontes de Direito*, Volume 2º, Coimbra Editora, 1995;
- ENGISCH, KARL, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 9ª ed., Serviços de Educação e Bolsas, Fundação Calouste Gulbenkian;
- GALERA RODRIGO, SUSANA, *Derecho Aduanero Español y Comunitario, La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Madrid, 1995;
- GOMES CANOTILHO, J.J. e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora, 2007;
- GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, *Direito da União*, Almedina, 2010;
- IBÁÑEZ MARSILLA, SANTIAGO, *World Customs Journal*, Volume 5, Number 1, 2007;
- LOPES PORTO, MANUEL CARLOS, *Teoria de Integração e Políticas Comunitárias*, Almedina, 2009;
- LUX, MICHAEL, *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007;
- LYONS, TYMOTHY, *EC Customs Law*, Second Edition, Oxford EC Law Library, 2008;
- MOTA DE CAMPOS, JOÃO e MOTA DE CAMPOS, JOÃO LUIZ, *Manual de Direito Comunitário*, Serviços de Educação e Bolsas, Fundação Calouste Gulbenkian, 2004;
- MOTA, PEDRO, *O Sistema GATT/OMC Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Almedina, 2005;
- MOTA PINTO, CARLOS DA, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra Editora, 2002;

- SANTOS JUSTO, A., *Introdução ao Estudo do Direito*, Coimbra Editora, 2004;
- SMITH, ADAM, *Inquérito Sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*, 6ª ed., Serviços de Educação e Bolsas, Fundação Calouste Gulbenkian;
- SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 16ª ed., Mc Graw Hill;
- *The Economist*, And now, protectionism, October 15th – 21st 2011;
- TEIXEIRA, GLÓRIA, How To Classify Goods Under The Eu's Common Customs Tariff, *Tax Notes International*, Volume 56, number 10, 2009;
- TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2010;
- TEIXEIRA RIBEIRO, JOSÉ, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição Refundida e Atualizada, Coimbra Editora 1997;
- VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011;
- WIDDOWSON, DAVID, *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007;
- WOLFFGANG, HANS-MICHAEL, *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007;
- WOLFFGANG, HANS MICHAEL, Customs Union in Europe: Quo Vadis? (coord) TEIXEIRA, GLORIA e CARVALHO, ANA SOFIA, *Os 10 Anos de Investigação do CIJE*, Almedina, 2010;
- XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993.