

TEMAS DE DIREITO ADUANEIRO

COORDENAÇÃO

Tânia Carvalhais Pereira

Alexandra Martins

Álvaro Caneira

Ana Paula Caliço Raposo

Ana Pinelas Pinto

Ana Roldão

António Brigas Afonso

Clara Dithmer

Deolinda Reis Simões

Filipa Duarte Gonçalves

Frederico Velasco Amaral

Garcia Afonso

João Taborda da Gama

José António de Jesus dos Anjos

José Rijo

Lília Tomé de Azevedo

Manuel Teixeira Fernandes

Pedro Moreira

Ricardo de Deus

Rogério M. Fernandes Ferreira

Sérgio Brigas Afonso

Susana Claro

A Arbitragem nos Direitos Aduaneiros e nos Impostos Especiais sobre o Consumo: um ponto final ou um ponto de passagem?

MANUEL TEIXEIRA FERNANDES*

RESUMO: 1. Introdução; 2. A vinculação da ex-DGAIEC à arbitragem tributária; 3. Os impostos especiais sobre o consumo; 3.1. Características; 3.2. Exclusões; 4. A exclusão da importação da jurisdição arbitral; Os direitos aduaneiros e os impostos indirectos aplicáveis na importação; 4.2. O Conselho Técnico Aduaneiro; 5. Conclusões

1. Introdução

Na presente comunicação é feita uma abordagem introdutória da arbitragem tributária no domínio das atribuições da antiga Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo que, como é do conhecimento geral, está hoje integrada na grande estrutura estatal designada por Administração Tributária e Aduaneira (AT).

* Ex-Director de Serviços dos Impostos Sobre os Óleos Minerais e os Veículos Automóveis na ex-DGAIEC, presidiu ao Grupo Interministerial que, em 1997, implantou em Portugal o “gasóleo verde”, foi conselheiro do presidente do Grupo “Abolição das Fronteiras

Procurar-se-á, assim, problematizar o papel da arbitragem tributária na esfera do que se pode designar por “sector do comércio externo”, segmento económico este que se apresenta como altamente sensível para a economia nacional, especialmente na presente conjuntura de crise que levou à intervenção no país do triunvirato constituído pelo Fundo Monetário Internacional, pelo Banco Central Europeu e pela Comissão Europeia.

Como ponto de partida e tendo como pano de fundo aspectos quantitativos e de especialização das matérias versadas, proceder-se-á à análise do universo de contingências geradas neste sector que, na actualidade, estão na disponibilidade da arbitragem tributária procedendo-se, de seguida, a uma primeira reflexão sobre o seu possível alargamento.

A terminar procurar-se-á responder à pergunta que constitui o título da presente comunicação sem olvidar, como é natural, que a abordagem do futuro da arbitragem tributária no “sector do comércio externo” não se presta a respostas simples, apresentando, pelo contrário, contornos muito matizados decorrentes da complexidade, quer das matérias, quer das estruturas que caracterizam o sector.

2. A vinculação da ex-DGAIEC à arbitragem tributária

A arbitragem em matéria tributária foi introduzida no ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro¹, que teve como norma habilitante a Autorização Legislativa constante no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE/2010).

Por sua vez a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, estabeleceu quais os serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública que se vincularam à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários bem como o objecto e os termos da vinculação.

Quanto ao objecto e na área das atribuições da ex-Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) foram expressamente excluídas da jurisdição arbitral:

- (i) as “pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação”;
- (ii) as “pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”

E, tal como acontece na área das atribuições da ex-Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, a vinculação relativa aos impostos cuja liquidação está a cargo do próprio contribuinte (autoliquidação) só opera se, previamente, tiver tido lugar o recurso à via administrativa (v.g. alínea a) do artigo 2.º da Portaria).

A exclusão da jurisdição arbitral da matéria relativa aos direitos de importação reduz, grandemente, o alcance que a arbitragem tributária poderia ter no domínio de intervenção da ex-DGAIEC, dado que grande parte dos litígios se situa no campo dos direitos aduaneiros de importação, dos encargos de efeito equivalente a estes direitos e dos impostos indirectos incidentes sobre as mercadorias sujeitas a direitos aduaneiros na importação.

O âmbito da exclusão abrange, assim, os litígios com origem, quer na “declaração para livre prática”² – através da qual as mercadorias importadas depois de pagarem os direitos aduaneiros passam a deter o estatuto aduaneiro de mercadorias comunitárias -, quer na simultânea declaração para livre prática e para “introdução no consumo”, através da qual são, também cobrados, os impostos internos que recaem sobre as referidas mercadorias importadas que passam a poder ser transaccionadas livremente no mercado nacional³.

² Prevista nos artigos 79.º a 83.º do Código Aduaneiro Comunitário e nos artigos 290.º a 308-D.º das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário.

³ Vide, por exemplo, o n.º 2 do artigo 11.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC) que dispõe que os IEC devidos na importação são liquidados e cobrados em conjunto com as dívidas aduaneiras.

Acresce que o conceito de direitos de importação constante na redacção da alínea c) do artigo 2.º da referida Portaria abrange, de acordo com o n.º 10 do artigo 4.º do CAC, quer os direitos aduaneiros e os encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros previstos na importação de mercadorias, quer as imposições à importação instituídas no âmbito da Política Agrícola Comum, quer as instituídas no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas.

A alínea c) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não exclui da jurisdição arbitral as pretensões relativas à liquidação de impostos devidos pelas mercadorias na exportação⁴ – prevista nos artigos 161.º e 162.º do Código Aduaneiro Comunitário e nos artigos 786.º a 798.º das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário -, mas tal facto não tem efeitos práticos no sentido do alargamento do âmbito material da arbitragem dado que, por regra, na exportação, as mercadorias não estão sujeitas a direitos aduaneiros⁵, nem a encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros.

Ao invés, a exportação dá lugar ao reembolso dos impostos internos que tenham onerado as mercadorias, como sejam os impostos especiais sobre o consumo⁶, havendo ainda lugar à isenção⁷ completa⁸ do IVA, dado o direito à dedução da totalidade do imposto suportado a montante pelas mercadorias a exportar. Ora, o eventual despacho de indeferimento do reembolso dos Impostos Especiais sobre o Consumo na exportação dará lugar ao meio processual corporizado na Acção Administrativa Especial, não podendo tal indeferimento ser apreciado na jurisdição da arbitragem tributária.

O campo de acção da arbitragem tributária no domínio das atribuições da ex-DGAIEC situa-se, assim, por excelência, nos Impostos Especiais sobre o Consumo.

⁴ O conceito de exportação deve, aqui, ser entendido na acepção jurídico – aduaneira, isto é, excluindo as transacções intracomunitárias que, contudo, são exportações em sentido económico.

⁵ Em termos práticos, só no âmbito da exportação de certas mercadorias sujeitas à Política Agrícola Comum pode, conjunturalmente, ter lugar a cobrança de direitos aduaneiros na exportação.

⁶ Vide artigo 18.º do CIEC.

⁷ Vide artigo 14.º do CIVA.

3. Os impostos especiais sobre o consumo

3.1. Características

Os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) constituem um relevante instrumento financeiro do Estado tendo representado, em 2010, cerca de 17% da receita fiscal estadual⁹.

Mas, apesar da sua relevância financeira, a real dimensão do universo de contribuintes com acesso à nova jurisdição tributária traduz-se num campo de incidência subjectiva que não ultrapassa as 4.000 empresas¹⁰.

No âmbito material, isto é, no domínio da incidência objectiva dos IEC também não está em causa mais do que uma centena de produtos¹¹, pelo que, também aqui, se não verificam as condições objectivas que conduzem a uma *litigância de massa*, o que não quer dizer que a nova jurisdição não tenha trazido benefícios em termos de celeridade na resolução das contingências registadas.

Por outro lado, a simplicidade da estrutura que o Estado criou para a liquidação e a cobrança dos IEC¹² – que faz apelo a um relacionamento institucional muito estreito entre a parte pública e as entidades privadas que operam no sector e que tem por base a ligação diária, funcionando “on line” através de processos informáticos, entre os operadores económicos e os Serviços da ex-DGAIEC – poderá, também, ajudar a explicar a reduzidíssima litigância registada desde que estes impostos foram criados há cerca de vinte anos.

⁹ Este indicador tem por base a informação constante no Relatório de Actividades de 2010 da ex-DGAIEC, páginas 160 a 163 e no Boletim de Execução Orçamental, de Janeiro de 2011, da DGO. Foram consideradas receitas fiscais as importâncias cobradas a título do Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) que constituem a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e as consignadas ao Fundo Português de Carbono (FPC) e ao Fundo Florestal Permanente (FFP).

¹⁰ Vide relatório de actividades de 2010 da ex-DGAIEC, páginas 132 e 140. Por se tratar de movimentos conjunturais, não foram consideradas as liquidações de ISV promovidas por particulares e relativas a viaturas usadas adquiridas nos outros Estados Membros da União Europeia.

¹¹ Vide artigos 66.º, 88.º e 101.º do CIEC.

Apesar de historicamente nunca se ter registado uma litigância significativa no domínio dos IEC, tal não significa que não seja de grande valia o aparecimento de uma jurisdição alternativa para a resolução das respectivas contingências, uma vez que estes impostos se caracterizam, além do mais, por incidirem sobre produtos de grande consumo e aos quais são aplicáveis taxas de imposto de elevado valor pelo que os contribuintes carecem de uma via processual que lhes permita uma resolução célere dos conflitos que os opõem à AT.

E o interesse na celeridade do processo é ainda maior pelo facto de que, enquanto não estiverem pagas ou garantidas as importâncias em litígio, os contribuintes litigantes não podem “*declarar produtos para consumo*”¹³, ficando, assim, impossibilitados de desenvolverem com normalidade a sua actividade empresarial.

Mas não é só a celeridade que deve motivar os operadores do sector dos IEC a submeterem as suas pretensões à jurisdição arbitral tributária. Indo mais longe, esta jurisdição, que já conta com um significativo elenco de juízes-árbitros inscritos no Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (CAAD), parece reunir condições para constituir um meio especializado de resolução de conflitos entre os sujeitos passivos do sector dos IEC e a AT.

3.2. Exclusões

Embora na fase actual se compreendam os receios do legislador em atribuir à nova jurisdição a resolução de pretensões que exigem conhecimentos específicos na esfera do direito aduaneiro, deve questionar-se, mesmo assim, se, no futuro próximo, fará sentido que estejam excluídas da arbitragem tributária as matérias previstas na alínea d) do n.º 2 da Portaria, isto é, as pretensões relativas: (i) à classificação pautal, (ii) à origem, (iii) ao valor aduaneiro, (iv) aos contingentes pautais, (v) a matérias cuja resolução dependa de análise laboratorial e (vi) a matérias que dependam de diligências a efectuar por outro Estado-Membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

Analisando mais de perto a matéria, constata-se que as exclusões relativas à origem, ao valor aduaneiro e aos contingentes pautais não têm, no âmbito dos IEC, qualquer relevância uma vez que a tributação é feita aquando da declaração para consumo e, nesta fase, os produtos já se encontram em “livre prática”, isto é, já detêm o estatuto de mercadorias comunitárias. Com efeito, por regra, os produtos sujeitos a IEC têm o estatuto de mercadorias comunitárias, ou porque são de produção nacional (produzidas em Entrepasto Fiscal de Produção ou de Transformação), ou porque são importadas mas já foram declarados para *livre prática*, adquirindo assim o estatuto de mercadorias comunitárias (encontrando-se, por exemplo, em entrepostos fiscais de armazenagem), ou porque são provenientes de outro Estado membro da União Europeia, tendo circulado a coberto do respectivo regime (suspensivo) de circulação intracomunitário¹⁴ que permite a suspensão dos IEC e do IVA até à sua declaração para consumo.

No que se refere à matéria da classificação pautal – ao contrário do que lei especial¹⁵ prevê para a importação –, para os produtos sujeitos a IEC não está prevista a figura do “*processo técnico de contestação*” que corre, em fase administrativa, junto da AT através da intervenção do Conselho Técnico Aduaneiro (CTA), a que adiante nos referiremos, pelo que os litígios suscitados neste domínio quando implicarem uma liquidação (adicional) do imposto podem ser objecto de Reclamação Graciosa (e posterior Impugnação Judicial) ou de Impugnação Judicial, mas somente para os tribunais judiciais.

Também as matérias cuja resolução dependa de análise laboratorial ou da cooperação administrativa de outro Estado-Membro da União Europeia, uma vez concluída a instrução e decisão dos referidos processos, podem ser objecto de Reclamação Graciosa (e posterior Impugnação Judicial) ou de Impugnação Judicial, mas, também aqui, somente para os Tribunais Tributários.

Ora, face à inexistência de intervenção do CTA¹⁶, não se descortinam razões válidas para que a Impugnação Judicial das decisões dos processos

¹⁴ Vide Directiva 2008/118/CE, transposta para o direito nacional pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho.

relativos às matérias versadas na alínea d) do artigo 2.º da Portaria não possa ser submetida, alternativamente, aos tribunais arbitrais.

Indo um pouco mais longe parece, isso sim, que os tribunais arbitrais se apresentam em melhor posição para se ocuparem destes casos, face às possibilidades de recrutamento pelo CAAD de juízes-árbitros especializados nestas matérias.

4. A exclusão da importação da jurisdição arbitral

4.1. Os direitos aduaneiros e os impostos indirectos aplicáveis na importação

A tributação das mercadorias importadas opera-se através da aplicação às mesmas de direitos aduaneiros e de impostos internos, com destaque para o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

A aplicação de direitos aduaneiros está directamente dependente da classificação pautal das mercadorias, pois há códigos pautais em que as taxas dos direitos aduaneiros são elevadas, enquanto noutros as taxas são menores ou mesmo nulas. Assim, uma correcta classificação pautal é condição *sine qua non* para que a tributação das mercadorias importadas seja feita com exactidão.

Dado que as taxas dos direitos aduaneiros e do IVA são, em regra, *ad valorem*, a exactidão da tributação das mercadorias importadas está também dependente do facto de lhes ser atribuído um correcto valor aduaneiro.

E o mesmo acontece com a origem atribuída às mercadorias importadas, pois a União Europeia tem regimes de taxas de direitos aduaneiros muito diferentes consoante se trate, ou não, de importações de países com os quais celebrou acordos comerciais ou a quem concedeu, de forma autónoma, regimes de tributação mais favoráveis.

Ora, dado que as matérias da classificação pautal, do valor e da origem das mercadorias apresentam uma elevada complexidade, em princípio só

acedível por especialistas, foi criado no âmbito da ex-DGAIEC, em 1991, o Conselho Técnico Aduaneiro (CTA) ao qual – na linha dos Tribunais Técnicos que o antecederam – são necessariamente submetidos os casos em que os importadores não concordam com a posição da AT naqueles três domínios, surgindo, assim, o meio processual administrativo designado por “*processo técnico de contestação*”.

Com efeito, tem sido entendido que a submissão daquelas matérias ao CTA é condição necessária para que posteriormente possa ser seguida a via judicial, neste caso através do meio processual consistente na Acção Administrativa Especial assumindo-se, assim, que o Decreto-Lei n.º 281/91, que criou o CTA e regula o *processo técnico de contestação*, constitui lei especial nestes domínios¹⁷.

4.2. O Conselho Técnico Aduaneiro

Embora composto maioritariamente por elementos pertencentes à Administração Pública e tendo como relatores obrigatórios os vogais permanentes indicados pela ex-DGAIEC, o CTA tem uma composição diversificada dele fazendo parte, também, especialistas provenientes de instituições privadas. As suas decisões são tomadas por maioria dos vogais presentes exigindo-se, contudo, um quórum mínimo de sete elementos para que as deliberações sejam válidas¹⁸.

A instrução do *processo técnico de contestação* no âmbito do CTA é feita em prazos muito exigentes, sendo comum que a instrução e decisão do processo não ultrapassem os 5 meses. Os importadores ou os seus representantes, para além da apresentação escrita da sua posição na fase em que surge a divergência com a AT que dá origem ao *processo técnico de*

¹⁷ Vide acórdão do STA, de 23-06-2010, no Processo n.º 11953, SA2201006230107, no qual se admite a impugnação judicial do acto da liquidação, mesmo que não tenha sido atacada judicialmente a decisão do CTA, se estiver em causa a sindicância de outras ilegalidades (que não as relativas à classificação pautal, origem e valor das mercadorias) de que

contestação participam, ainda, na formação da própria decisão expondo, oralmente, as suas razões no início da sessão em que o processo é decidido.

Embora não existam estatísticas publicadas relativamente às decisões do CTA é, porém, um dado assente que as decisões dos *processos técnicos de contestação* apresentam um grande equilíbrio, ora favorecendo a AT, ora beneficiando o importador.

Por sua vez, nas decisões que lhes são desfavoráveis (cerca de 50% do total) os importadores só em cerca de 10% dos casos é que accionam a via judicial na tentativa de obterem ganho de causa para as suas pretensões.

Em síntese, o CTA é um órgão técnico especializado, que funciona no âmbito da AT mas que tem por objecto dirimir conflitos técnicos entre aquela e os importadores, apresentando como balanço da sua actuação, desde há mais de 20 anos, a resolução célere e definitiva de mais de 95% das questões (técnicas) que lhe são submetidas, de tal sorte que só uma ínfima parte das referidas questões vem a ser sindicada nos tribunais judiciais.

Assim, não parece questionável a existência do CTA, não só pela componente técnica especializada que empresta à decisão de matérias muito complexas, mas também pelo facto de nele residir um conjunto de técnicos especializados em matérias sensíveis do comércio externo, como convém a um pequeno país como Portugal, acrescentando, ainda, que tal tem lugar quase sem custos para o erário público.

Por isso, é com surpresa que se constata que nesta data se colocam dúvidas sobre a composição do CTA, dada a revogação do Decreto-Lei 82/2007 onde constava a última versão da constituição deste órgão. Tal revogação não parece, aliás, ter sido querida pelo legislador que, em norma posterior (Portaria 320-A/2011), veio, de algum modo, disciplinar certos aspectos relativos à instrução dos processos do contencioso técnico-aduaneiro, processos esses, cuja existência constitui a razão de ser do mencionado CTA, integrando, conseqüentemente, as suas competências essenciais.

Mas mais incompreensível parece ser, ainda, o facto de estarem por nomear todos os vogais do CTA, o que estará a acarretar graves prejuízos aos importadores que são parte nos vários *processos técnicos de contestação* já instruídos e que aguardam decisão.

à tributação das importações, dado que o meio processual próprio para atacar as decisões do CTA é a Acção Administrativa Especial e esta não está na disponibilidade dos tribunais arbitrais.

Mas se, contra o que parece defensável, o poder político vier a decidir-se pela extinção do CTA¹⁹, então deverá questionar-se se os tribunais arbitrais tributários não poderão, com vantagem, vir a constituir uma alternativa aos tribunais judiciais na apreciação das futuras Impugnações Judiciais que vierem a ser suscitadas no âmbito da importação, tendo presente o elenco conhecido de juizes-arbitrais inscritos no CAAD.

Neste caso, por agora hipotético, poderá justificar-se a instituição da Reclamação Graciosa como meio processual necessário e prévio à Impugnação Judicial, tendo em vista um maior saneamento do processo na fase administrativa e potenciando a celeridade da decisão judicial.

5. Conclusões

A arbitragem tributária no âmbito das atribuições da ex-DGAIEC está circunscrita ao domínio dos IEC e, mesmo assim, com a restrição de que não estejam em discussão “*pretensões relativas à classificação pautal ... ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira*, pois, nestes casos, as respectivas Impugnações Judiciais só podem ser submetidas aos tribunais judiciais.

As matérias acabadas de referir – tal como as restantes no âmbito dos IEC – começam por ser dirimidas na audição prévia que antecede a liquidação (adicional) do imposto da qual cabe Reclamação Graciosa (e posterior Impugnação Judicial) ou imediata Impugnação Judicial para os Tribunais Trinutários. Face a este mecanismo processual, não se vislumbram razões válidas para que nestes casos a Impugnação Judicial não possa, também, ser submetida aos tribunais arbitrais tributários, em alternativa aos tribunais judiciais.

A jurisdição arbitral tributária também está arredada da resolução dos litígios relativos à importação que, por norma, dizem respeito à classificação pautal, à origem ou ao valor aduaneiro das mercadorias, matérias estas cuja apreciação foi cometida ao CTA (Decreto-Lei 281/91) e a que se pode reagir através de Acção Administrativa Especial que corre os seus termos nos tribunais judiciais.

Dada a elevada complexidade técnica das matérias que lhe são submetidas e a especialização que é reconhecida aos seus membros, o CTA parece ser a melhor alternativa para dirimir, ainda em fase administrativa, as pendências relativas à importação.

Mas se se admitir – embora, apenas, como hipótese académica – a extinção do CTA, então a jurisdição arbitral tributária poderá ter um papel a desempenhar no domínio dos litígios surgidos na importação, dadas as potencialidades de recrutamento pelo CAAD de juízes-árbitros especializados nesta matéria.

Finalmente, como resposta à pergunta que constitui o título desta apresentação, pode afirmar-se que a arbitragem tributária – que agora só abrange os IEC – poderá, a final, vir a revelar-se *um ponto de passagem*, na medida em que tem potencialidades para vir a constituir uma jurisdição alternativa com aplicação a todo o “sector do comércio externo”.

O Direito Aduaneiro da União – O novo Código Aduaneiro da União

Introdução aos Regimes Aduaneiros

A Competitividade e os Regimes Aduaneiros

A Exportação e a Importação de Mercadorias

Constituição da Dívida Aduaneira na Importação

O Critério da Transformação Substancial nos Processos Aquisitivos da Origem Não Preferencial

A Caução Global de Desalfandegamento

O IVA Aduaneiro e os Casos do “Roubo de Jóias” e das Vendas Sucessivas

Informação Pautal Vinculativa (IPV) e Informação Vinculativa em Matéria de Origem (IVO)

Contencioso Aduaneiro

O Contencioso Aduaneiro e o Papel do TJUE:

Algumas Questões Controversas

A Arbitragem nos Direitos Aduaneiros e nos IEC: Um Ponto Final ou um Ponto de Passagem?

Regime Aduaneiro e Preços de Transferência

Os Incoterms e o Direito Aduaneiro

A Articulação entre o Direito Aduaneiro Europeu e as Normas da OMA e da OMC

A Cooperação Aduaneira no Âmbito da CPLP: os “Novos” Códigos Aduaneiros da CPLP

O Direito Aduaneiro Angolano: Objecto, Fontes e Natureza