

TEMAS DE DIREITO ADUANEIRO

COORDENAÇÃO

Tânia Carvalhais Pereira

Alexandra Martins

Álvaro Caneira

Ana Paula Calição 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 Exportação e a Importação de Mercadorias

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA & SÉRGIO BRIGAS AFONSO*

ÍNDICE: 1. Introdução; 2. O regime aduaneiro de exportação; 3. A importação das mercadorias; 4. A introdução em livre prática; 5. Declaração aduaneira; 6. Classificação das mercadorias; 7. As taxas aduaneiras; 8. A origem das mercadorias; 9. O valor aduaneiro

1. Introdução

As mercadorias que saem ou entram no Território Aduaneiro da União Europeia devem ser submetidas às formalidades aduaneiras relativas à exportação e importação das mercadorias, previstas no Código Aduaneiro Comunitário (CAC), aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro e nas Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC), aprovadas pelo Regulamento (CEE) n.º 2454/93, da Comissão, de 2 de julho.

* Sócio e associado da Advogados na RFF Associados – Sociedade de Advogados, RL.

2. O regime aduaneiro de exportação

O regime aduaneiro de exportação encontra-se previsto nos artigos 161.º e 162.º do CAC e nos artigos 788.º a 798.º das DACAC. O regime de exportação permite a saída das mercadorias comunitárias do território aduaneiro comunitário, mediante o cumprimento das formalidades previstas para a referida saída e a observância das medidas de política fiscal e, se for o caso, do pagamento dos direitos de exportação.

Tradicionalmente, a exportação não é objeto de tratamento teórico aprofundado, nem está sujeita a controlos tão rigorosos como os da importação, dado que raramente se aplicam direitos de exportação, com exceção das imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes de transformação de produtos agrícolas. Acresce que, historicamente, a função protecionista dos direitos aduaneiros aplicados sobre as mercadorias importadas tem-se sobreposto a outras vertentes igualmente relevantes, como o nivelamento da tributação indireta que incide sobre as mercadorias que são objeto do comércio externo dos países, por ocasião da passagem das fronteiras.

Todavia, convém salientar que os produtos exportados beneficiam de isenção de IVA (neste caso à taxa zero), nos termos do artigo 14.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), sendo o direito à dedução conferido pela declaração de exportação, nos termos do n.º 1, alínea b), I), do artigo 20.º do CIVA. Situação idêntica ocorre com os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo (IEC), nos termos dos artigos 5.º, 17.º e 18.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) e com os veículos automóveis, nos termos do artigo 29.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), com a particularidade de, nestes casos, a isenção ser, em regra, concretizada através do reembolso destes impostos.

Deste modo, mesmo numa perspetiva puramente fiscal, há toda a conveniência em controlar o cumprimento das formalidades de exportação.

O documento comprovativo da exportação, é constituído pelo Exemplar 3 da declaração de exportação, desde que tenha averbado pelo funcionário aduaneiro interveniente na exportação a menção de que as mercadorias saíram, efetivamente, do território aduaneiro da União Europeia. Este pro-

cesso era anteriormente efetuado manualmente, ou seja, conferindo a informação que constava da declaração aduaneira de exportação, armazenada no sistema informático que processa as exportações – STADA Exportação, e os dados que constavam do Manifesto de Saída, disponíveis no sistema informático SDS – Sistema das Declarações Sumárias (SDS) – ligado ao sistema das administrações portuárias, designado Janela Única Portuária.

Este processo de confrontação podia prolongar-se até cerca de 2 meses, dado o elevadíssimo número de exportações que são processadas e a demora para efetuar a validação manual, levando a que as empresas não pudessem entretanto deduzir o IVA suportado pelas mercadorias exportadas ou, eventualmente, solicitar o respetivo reembolso. Para ultrapassar estas dificuldades, foram desenvolvidos aperfeiçoamentos nas aplicações informáticas, conhecidas pela designação SIMPLEX EXPORTAÇÃO, os quais, para além de um tratamento automático do manifesto da exportação, possibilitam a certificação automática de saída das declarações de exportação.

Por conseguinte, a concretização desta medida tornou possível que a confirmação da efetiva exportação da mercadoria passasse a ser automática, através da comunicação electrónica entre os dois sistemas (o STADA e o SDS), traduzindo-se numa maior rapidez da disponibilização do comprovativo de isenção do IVA, o Exemplar 3 da declaração de exportação. Deste modo, reduziram-se os custos financeiros para as empresas e mesmo a eventual entrega indevida de IVA e os posteriores acertos de conta.

O procedimento descrito aplica-se à generalidade das exportações. Todavia, quando são exportados produtos sujeitos a IEC, para além do referido procedimento de exportação, é também necessário controlar a circulação destes produtos em regime de suspensão que se processa ao abrigo de um regime comunitário específico suportado por uma aplicação informática designada por *Excise Movement and Control System* (EMCS).

A concretização deste sistema além da melhoria do serviço prestado, tem também impacto na melhoria dos controlos em sede de combate à fraude.

Os referidos aperfeiçoamentos contemplam também a interconexão do STADA-Exportação com o SIC-EU (Sistema de Impostos Especiais sobre o Consumo - União Europeia), permitindo a confrontação automática dos elementos do documento administrativo eletrónico (e-DA) com os indicados na declaração aduaneira de exportação, bem como o apuramento auto-

mático do e-DA, após ter sido inserida a certificação de saída no STADA-exportação.

O artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, prevê ainda a isenção do IVA nas vendas de mercadorias de valor superior a 1.000 euros, efetuadas em território nacional por um fornecedor a um exportador nacional. Este regime de isenção pressupõe a ocorrência de duas operações subsequentes dos mesmos bens: (i) uma venda em território nacional, em que o adquirente é um exportador, seguida de (ii) uma venda, efectuada pelo exportador, a um adquirente situado em país/território terceiro – exportação.

A última operação – exportação – é uma operação isenta de IVA, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 14.º, do Código do IVA. O benefício deste regime especial de isenção, ao abrigo do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, vem estender a possibilidade de isenção do IVA a uma operação realizada em território nacional a montante da exportação (venda do fornecedor ao exportador nacional), observadas as condições especificadas na lei.

A aplicação do regime de isenção ao fornecedor do exportador tem por base o funcionamento de um sistema de (i) emissão (ii) atestação pela alfândega e (iii) entrega ao fornecedor de certificados que comprovam a efectiva saída da mercadoria do território aduaneiro/exportação – os Certificados Comprobativos da Exportação (CCE). São estes CCE que, após visados pela alfândega, comprovam a isenção do IVA na venda do fornecedor ao exportador.

Na maioria das situações, estão em causa várias remessas que vão ser exportadas no mesmo contentor, pertencentes a diferentes empresas que as vendem a um exportador nacional que processa uma exportação global para as várias remessas. No entanto, para que esta isenção tenha lugar é necessário que o regime seja invocado na declaração de exportação, mediante a indicação dos elementos a constar no Certificado Comprobativo de Exportação (CCE) e verificadas as demais condições legalmente exigidas.

Quando a emissão do CCE era feita manualmente, o exportador procedia à emissão e entrega, num prazo máximo de 60 dias, contados a partir da data de aceitação da declaração aduaneira, do CCE em suporte papel na Alfândega, para que pudesse ser visado. Após a entrega do CCE em papel, o exportador tinha de voltar à Alfândega para levantar o CCE visado, de forma a ser entregue ao fornecedor dos bens, no prazo máximo de

90 dias, contados a partir da data de emissão da fatura de venda dos bens ao exportador. Deste modo, o CCE constituía a prova da saída efectiva da mercadoria do território aduaneiro da Comunidade, que justificou a não liquidação do IVA.

Atualmente, em resultado dos aperfeiçoamentos informáticos obtidos, a emissão do CCE passou a ser desmaterializada, para uma maior comodidade dos operadores, evitando-se, assim, deslocações às Alfândegas e os custos a estas associados.

De acordo com o disposto no artigo 788.º das DACAC considera-se exportador a pessoa por conta da qual é feita a declaração de exportação, devendo esta ser entregue na estância aduaneira competente para a fiscalização do local onde o exportador está estabelecido ou onde as mercadorias são embaladas ou carregadas para o transporte da exportação (cf. n.º 5 do artigo 161.º do CAC). A regra visa facilitar as ações de controlo das mercadorias exportadas, dado que, atualmente, as mercadorias são, em regra, acondicionadas em contentores, tornando difícil e dispendiosa a realização de controlos exaustivos no local de embarque. Esta questão, porém, tem originado alguma celeuma, dado que o artigo 791.º das DACAC permite que, em casos devidamente justificados, a declaração aduaneira possa ser entregue num local diferente do previsto no n.º 5 do artigo 161.º do CAC. No entanto, nestes casos, as operações de controlo relativas à aplicação de medidas de proibição e de restrição deverão ter em conta o carácter excepcional da situação.

3. A importação das mercadorias

A entrada das mercadorias no território aduaneiro da União Europeia encontra-se sujeita a complexas formalidades aduaneiras.

Em primeiro lugar, as mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União Europeia devem ser acompanhadas por uma declaração sumária nos termos do n.º 1, do artigo 36.º – A, do CAC. Essa declaração sumária designa-se, de acordo com o disposto no n.º 17, do artigo 1.º das DACAC, por declaração sumária de entrada (DSE). A DSE tem como principal função permitir a realização e uma análise de risco apropriada, principalmente

para fins de segurança e proteção, antes da chegada das mercadorias ao território aduaneiro da União Europeia.

Por outro lado, nos termos dos artigos 37.º e seguintes do CAC, as mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ficam sujeitas à fiscalização aduaneira (cf. artigo 37.º do CAC) e devem ser apresentadas, no mais curto prazo, às alfândegas (cf. artigo 38.º CAC), e ser objeto de uma declaração sumária para depósito temporário (cf. artigo 43.º e 50.º do CAC). Posteriormente, deve ser atribuído um “destino aduaneiro” às mercadorias no prazo de 45 ou 20 dias, consoante estas tenham chegado por via marítima ou por outra via (cf. artigo 49.º do CAC). O n.º 15 do artigo 4.º, do CAC esclarece que os destinos aduaneiros são: a sujeição de *uma mercadoria a um regime aduaneiro, a sua colocação numa zona franca ou num entreposto franco, a sua reexportação do território aduaneiro da Comunidade, a sua inutilização ou o seu abandono a favor da fazenda pública*. Por outro lado, nos termos do n.º 16 do mesmo artigo os regimes aduaneiros são *a introdução em livre prática, o trânsito, o entreposto aduaneiro, o aperfeiçoamento ativo, a transformação sobre controlo aduaneiro, a importação temporária, o aperfeiçoamento passivo e a exportação*.

Em regra, o importador é livre de escolher o *destino aduaneiro* ou o *regime aduaneiro* que pretende atribuir às mercadorias. No entanto, de acordo com o disposto no artigo 58.º, n.º 2, do CAC, podem existir proibições ou restrições que se justifiquem por razões de moralidade pública, ordem pública e segurança pública, de proteção da saúde e da vida das pessoas e animais ou de preservação das plantas, de proteção do património nacional de valor artístico, histórico ou arqueológico ou de proteção da propriedade industrial e comercial.

Em regra, os seis primeiros regimes aduaneiros referidos no n.º 16 do artigo 4.º do CAC aplicam-se a mercadorias não-comunitárias, enquanto os dois últimos (aperfeiçoamento passivo e exportação) a mercadorias comunitárias. De acordo com o disposto no n.º 7 do artigo 4.º do CAC, são consideradas mercadorias comunitárias, as mercadorias inteiramente obtidas no território aduaneiro da União Europeia e as importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da União Europeia e tenham sido introduzidas em livre prática, bem como as mercadorias obtidas no território aduaneiro da União Europeia a partir das mercadorias

anteriormente referidas. Por sua vez, o n.º 8, do artigo 4.º, do CAC, define mercadorias não-comunitárias supletivamente, ou seja, considerando abrangidas neste conceito todas as mercadorias não abrangidas no conceito de mercadorias comunitárias ao abrigo do n.º 7 do artigo 4.º, do CAC.

4. A introdução em livre prática

O regime aduaneiro de *introdução das mercadorias em livre prática*, previsto na alínea a) do n.º 16 do artigo 4.º, do CAC, é o regime aduaneiro por excelência, que se encontra regulado nos artigos 79.º a 83.º do CAC e nos artigos 290.º a 300.º das DACAC. Em regra, as mercadorias importadas destinam-se a ser introduzidas no circuito comercial, após o cumprimento das formalidades aduaneiras previstas para a importação de mercadorias, com o conseqüente pagamento dos direitos de importação previstos na pauta aduaneira comum de acordo com a classificação pautal, a origem e o valor das mercadorias, bem como o cumprimento de medidas de política comercial, tal como definidas no n.º 7, do artigo 1.º das DACAC.

5. Declaração aduaneira

A importação das mercadorias, com vista à sua introdução no circuito comercial designa-se na legislação aduaneira por *introdução em livre prática*, sendo objeto de uma *declaração aduaneira*, formalizada no documento administrativo único previsto no artigo 205.º das DACAC, quando deva ser elaborada por escrito¹.

Nos termos do n.º 18 do artigo 4.º do CAC a pessoa que faz a declaração designa-se declarante, quer o faça diretamente, quer através de mandatário nas condições estabelecidas nos artigos 5.º e 64.º e seguintes do CAC, podendo os Estados-Membros restringir o direito de representação,

¹ A legislação aduaneira nacional anterior à adesão à Comunidade Europeia utilizava a expressão “despacho aduaneiro”, não se vislumbrando justificação na alteração para “declaração aduaneira”.

quer na modalidade de representação direta quer de representação indireta. Esta matéria encontra-se regulada nos artigos 426.º e seguintes da Reforma Aduaneira, estando aquela reservada em exclusivo aos despachantes oficiais, por força do artigo 432.º da Reforma Aduaneira, na redação dada pelo D.L. n.º 73/2001, de 26 de fevereiro. Note-se que a representação direta, consubstanciando uma atuação *em nome e por conta de outrem*, nos termos do primeiro travessão do n.º 2 do artigo 5.º do CAC, envolve uma transferência total da responsabilidade tributária nos casos de constituição da dívida aduaneira que nasceu com base nas alíneas a) e b), do n.º 1, do artigo 201.º do CAC, conforme resulta do respetivo n.º 3, no qual se estabeleceu que o devedor é o declarante, bem como, no caso da representação indireta a pessoa por conta de quem a declaração aduaneira é feita.

Para efeitos do disposto no artigo 61.º, do CAC, a declaração aduaneira pode ser feita por escrito, processada informaticamente ou feita verbalmente, estando esta modalidade reservada a mercadorias desprovidas de valor comercial ou de reduzido valor, nos termos previstos nos artigos 225.º e seguintes das DACAC. Podem, ainda, ser adotados procedimentos simplificados, nos termos do artigo 76.º do CAC e 253.º e seguintes das DACAC. Estes procedimentos consistem, basicamente, na apresentação de uma declaração simplificada (fatura, por exemplo), com base na qual as mercadorias são libertas da ação aduaneira. Posteriormente, é apresentada uma declaração complementar, que completa os elementos da declaração simplificada.

6. Classificação das mercadorias

A importação de mercadorias implica, para efeitos da sua correta tributação, a classificação das mesmas através da Pauta Aduaneira das Comunidades Europeias prevista no artigo 20.º do CAC e no Regulamento (CEE) n.º 2658/87, cujo anexo é alterado anualmente, tendo a última atualização sido efetuada pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 698/2013, de 19 de julho de 2013. A Pauta Aduaneira assenta no denominado “Sistema Harmonizado de Designação e Classificação de Mercadorias”, abreviadamente, designado de “Sistema Harmonizado”, que é uma nomenclatura

aduaneira, utilizada internacionalmente como um sistema padronizado de codificação e classificação de produtos importados ou exportados, desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), aplicado pela generalidade dos países do mundo (atualmente 207), que contém uma descrição exaustiva das mercadorias objeto do comércio internacional, divididas por 99 capítulos (sendo os capítulos 98 e 99 destinados à utilização pelo próprio Estado), classificando-se, por exemplo, os animais vivos no Capítulo 01 e os objetos de arte, de coleção e antiguidade no Capítulo 97. Por sua vez, cada capítulo subdivide-se em posições e subposições, compostas por seis dígitos. A Nomenclatura Combinada, utilizada na pauta aduaneira comum prossegue este sistema, criando uma maior desagregação em função das necessidades de tributação da União Europeia (exemplo 0101 21 00 – Cavalos; 0301 00 00 – Peixes vivos). Este processo é ainda objeto de uma maior desagregação na denominada TARIC (*Tarif Intègré Communautaire*) e, a nível nacional, na *Pauta de Serviço* que contém medidas de política comercial comum, nomeadamente, restrições quantitativas, direitos aduaneiros, direitos *antidumping*, suspensões e contingentes pautais, bem como medidas de âmbito nacional, tais como as taxas do IVA e dos IEC, por código pautal, e informações complementares sobre as condições de desalfandegamento das mercadorias. A Pauta de Serviço, tal como a TARIC, não têm força legal, mas os seus códigos pautais têm de ser utilizados no preenchimento das declarações aduaneiras e estatísticas, conforme está previsto no artigo 5.º do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho.

Para a correta classificação devem ainda ser observadas as Regras Gerais para Interpretação da Nomenclatura Combinada as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, publicadas pela OMA, os regulamentos de classificação, as Informações Pautais Vinculativas (IPV's), emitidas nos termos do artigo 12.º do CAC, as decisões do Tribunal de Primeira Instância (TPI) em matéria de classificação pautal, os Pareceres de Classificação da OMA e, finalmente, as decisões do Conselho Técnico Aduaneiro sobre classificação pautal, emitidas nos termos do D.L. n.º 281/91, de 9 de agosto, que são, obrigatoriamente, aplicadas pelos serviços aduaneiros, a partir da data do despacho de homologação do Ministro das Finanças, nos termos previstos no artigo 21.º do referido diploma.

7. As taxas aduaneiras

A liquidação dos direitos aduaneiros de importação é efetuada com base nas taxas constantes da Pauta Aduaneira das Comunidades Europeias, na aceção que lhe é dada pelo n.º 3 do artigo 20.º do CAC, sendo, na sua esmagadora maioria, taxas *ad valorem*, que se aplicam a todas as mercadorias importadas, sem prejuízo de poderem beneficiar de *contingentes pautais*, *suspensões pautais* ou *medidas pautais preferenciais*.

Os *contingentes pautais* permitem a importação de mercadorias com taxas de direitos reduzidas ou nulas, até que as quantidades estabelecidas para um determinado contingente pautal se esgotem ou se atinja determinado valor. Por sua vez, os contingentes pautais podem ser classificados em: autónomos, convencionais ou resultantes dos acordos firmados entre a Comunidade Europeia e países terceiros (ACP, países mediterrâneos, etc.). Os contingentes pautais autónomos são criados unilateralmente pela União Europeia, através de regulamento do Conselho e são válidos para mercadorias de qualquer origem, sendo os restantes objeto de negociações comerciais da Comunidade Europeia.

A gestão dos contingentes pautais é hoje assegurada pela Comissão Europeia e em articulação com um serviço central das autoridades aduaneiras designado para o efeito em cada Estado-Membro, no caso de Portugal, a Direção de Serviços de Tributação Aduaneira da Autoridade Tributária e Aduaneira. A base jurídica da gestão dos contingentes são os artigos 308.º-A a 308.º-C das DACAC, sendo de salientar que o princípio básico dessa gestão consiste em assegurar que o acesso ao benefício é concedido por ordem cronológica da receção dos pedidos na Comissão.

As suspensões pautais são igualmente uma exceção à regra geral que constitui a Pauta Aduaneira Comum, na medida em que permitem a importação de mercadorias com direito aduaneiro nulo ou reduzido. No entanto, neste caso, e contrariamente ao que sucede com os contingentes pautais, sem limite de quantidades. As suspensões pautais são concedidas para matérias-primas ou produtos semi-acabados não existentes no interior da União Europeia, independentemente da sua origem. Embora tendo um limite temporal, as suspensões são reavaliadas semestralmente no âmbito do Comité do Código Aduaneiro Comunitário – Secção Economia Pautal,

podendo ser eliminadas ou alteradas. Em regra, as suspensões pautais não carecem de qualquer formalidade por parte do importador (excepto quando sejam concedidas apenas no âmbito dos *destinos especiais*).

O TJUE tem sido várias vezes chamado a pronunciar-se sobre questões de aplicação de taxas, nomeadamente, em casos em que está em causa o direito de acesso a contingentes pautais, o modo de cálculo, a utilização e a competência deixada aos Estados-Membros para assegurar a gestão desses contingentes. A título de exemplo, veja-se o Acórdão n.º 131/73, relativo à repartição de um contingente de carne de bovino e a questão de saber se, *in casu*, a República Italiana podia regulamentar o destino da carne importada em Itália, ao abrigo do contingente, tendo o TJUE decidido negativamente uma vez que tal possibilidade não estava prevista no regulamento que criava o contingente pautal. No mesmo sentido, pode ver-se também o Acórdão proferido contra o Reino Unido no Processo n.º 218/82.

8. A origem das mercadorias

A taxa dos direitos aduaneiros, bem como de outras medidas de política comercial, aplicáveis às mercadorias importadas, depende ainda da origem das mercadorias. As disposições relativas à origem não preferencial das mercadorias, também designado *regime geral de origem*, constam dos artigos 22.º a 26.º do CAC e 35.º a 65.º das DACAC. Por sua vez, as disposições relativas à origem preferencial constam do artigo 27.º do CAC e 66.º a 123.º das DACAC.

De acordo com o primeiro critério de determinação das origens não-preferenciais, são originárias de um país as mercadorias que aí *forem inteiramente obtidas*, isto é, os produtos extraídos ou colhidos, os animais vivos nascidos e criados, etc., num determinado país (cf. artigo 23.º do CAC). No caso de mercadorias em cuja produção intervieram dois ou mais países, são originárias “do país onde se realizou a última transformação ou operação de complemento de fabrico substancial, economicamente justificada, efetuada numa empresa equipada para esse efeito e que resulte na obtenção de um produto novo ou represente uma fase importante do fabrico” (cf. artigo 24.º do CAC). A amplitude desta definição é suscetível de gerar

algumas dificuldades práticas de identificação das “operações substanciais”. Sobre esta matéria já se pronunciou o TJUE, ao considerar que “a transformação só é substancial se o produto obtido apresentar propriedades e uma composição próprias que não possuía antes da transformação” (v. Acórdão de 23 de fevereiro de 1984, proferido no Processo n.º 93/83).

As regras de origem preferenciais constam de diversos acordos celebrados com determinados países ou grupos de países de diversas regiões, nos quais é estabelecido um tratamento pautal preferencial para os produtos considerados originários das partes contratantes desses Acordos (a título de exemplo, os países do ACP² – África, Caraíbas e Pacífico) ou das medidas pautais preferenciais, adotadas unilateralmente pela União Europeia (a título de exemplo, o Sistema de Preferências Generalizadas – SPG). Em face destas medidas consideram-se igualmente produtos originários os “produtos inteiramente obtidos”. Para além das disposições em matéria de conceitos e procedimentos, estas medidas incluem também as regras que cada produto tem que cumprir para ser considerado originário, quando não é inteiramente obtido num único país. Os três critérios principais para considerar que houve uma “transformação suficiente”, no âmbito dos regimes preferenciais, são a *mudança de posição pautal*, a *identificação da operação* ou a *fixação de uma percentagem de valor acrescentado* incluído no total do valor do produto considerando o seu preço à saída da fábrica. De acordo com o *critério da mudança de posição pautal*, a transformação do produto é suficiente se o produto obtido se classificar através de uma posição pautal diferente da posição pautal de qualquer uma das matérias-primas utilizadas. No caso de *identificação da operação*, a transformação só é suficiente se o produto for submetido à operação identificada no Acordo (por exemplo, o granito sofre uma transformação suficiente se for cortado em placas de determinada espessura). Na *fixação de uma percentagem de valor acrescentado*, incluído no total do valor do produto, considerando o seu preço à saída da fábrica, a transformação é considerada suficiente se o valor das matérias-primas utilizadas não exceder determinada percentagem do preço do produto à saída de fábrica. Estes acordos prevêm ainda que

² Moçambique, por exemplo, pertence ao grupo de países que subscreveu o Acordo ACP (vide anexo I do Regulamento (CE) n.º 1.528/2007, do Conselho, de 20-12-2007).

a transformação suficiente possa ser obtida em dois (acumulação bilateral) ou mais países que se encontrem ligados por acordos de comércio livre, contendo regras de origem idênticas e normas que permitam a acumulação (acumulação multilateral).

Para que as mercadorias importadas possam beneficiar das referidas medidas pautais preferenciais, torna-se necessário que o importador faça prova da respetiva origem, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 218.º das DACAC. No entanto, essa prova só pode ser feita no formulário e nos termos previstos para cada caso. Na grande maioria dos acordos preferenciais o formulário previsto é o EUR.1, cujo modelo consta do Anexo 21 das DACAC, estando igualmente previstos procedimentos simplificados que permitem aceitar a prova de origem mediante declaração feita por um “exportador autorizado” ou de qualquer exportador se o valor das mercadorias exportadas não exceder € 6.000, nos termos previstos no artigo 97.º – V das DACAC, ou € 5.110, no caso do acordo que a UE celebrou com Marrocos e Tunísia.

Em matéria de determinação da origem das mercadorias importadas foram já proferidos vários acórdãos do TJUE. Sobre esta matéria pode ler-se, a título de exemplo, o Acórdão proferido pelo TJUE no processo n.º 93/83, em que o Tribunal considerou que a última transformação só é “substancial” se o produto obtido apresenta propriedades e uma composição específica que não possuía antes da transformação a que foi submetida, não sendo esse o caso quando as mercadorias foram apenas “limpas e embaladas”. Já no Processo n.º 34/78, o TJUE decidiu que a “transformação substancial” exige uma distinção objetiva entre produtos de base e produtos transformados, tendo essencialmente em conta as qualidades materiais específicas de cada um dos referidos produtos. Por sua vez, no Processo n.º 41/76 estava em causa saber se os serviços aduaneiros podem exigir a indicação exata do país de origem exato das mercadorias, no caso de produtos originários de um país terceiro serem introduzidos em livre prática no Estado-Membro A e destinados ao Estado-Membro B, tendo o Tribunal considerado que essa exigência não constitui uma medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa.

9. O valor aduaneiro

Conforme já referido anteriormente, as taxas da Pauta Aduaneira Comum são, na sua esmagadora maioria, taxas *ad valorem*. Assim sendo, a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas mostra-se imprescindível para a sua correta tributação. No entanto, contrariamente à tendência atual de adoção de taxas *ad valorem*, durante muitos séculos e até meados do século passado, as taxas dos direitos aduaneiros constantes das pautas aduaneiras, eram taxas específicas ou *ad rem*, isto é, eram fixadas, entre outros critérios, em função da quantidade, do peso, do volume, da superfície das mercadorias importadas. Atualmente, no caso da União Europeia, as disposições em matéria de valor aduaneiro constam nos artigos 28.º a 36.º do CAC e nos artigos 141.º a 181.º-A das DACAC. Da análise das referidas disposições sobressai a importância do valor aduaneiro no contexto do comércio internacional, que poderá, indiretamente, aumentar ou diminuir os montantes dos direitos aduaneiros a pagar, se forem utilizados processos fraudulentos na sua determinação, contornando-se, assim, os compromissos assumidos pelos Estados em matéria pautal. Nesta matéria, o principal objetivo do CAC é fixar regras uniformes de determinação do valor aduaneiro, impedindo assim a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios que possam defraudar os compromissos assumidos pelos vários países, no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e pôr em causa a correta tributação das mercadorias que são objeto de comércio internacional e as correspondentes receitas aduaneiras.

Com vista a alcançar este desiderato, o CAC fornece diferentes métodos para determinação do valor aduaneiro, que devem ser utilizados pela ordem que se encontram enumerados, salvo no caso da aplicação do método do valor baseado no preço unitário (cf. alínea c), do n.º 2, do artigo 30.º do CAC) e do valor calculado (cf. alínea d), do n.º 2, do artigo 30.º, do CAC) em que a ordem de aplicação dos métodos pode ser invertida, a pedido do importador (cf. n.º 1, do artigo 30.º do CAC).

O principal método para o cálculo do valor aduaneiro é o valor transaccional. Encontra-se definido no artigo 29.º do CAC. De acordo com este método, o valor aduaneiro deve corresponder ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com

destino ao país de importação. Esta definição encontra-se em total oposição com o conceito adotado pela Convenção de Bruxelas que assenta no conceito de “*preço normal*” das mercadorias. A adoção do valor transaccional implica que só podem ser avaliadas por este método as mercadorias que tenham sido objeto de venda, porque só estas são transaccionadas. Deste modo, não podem ser avaliadas segundo este método as mercadorias remetidas gratuitamente (amostras, por exemplo), as mercadorias vendidas ao abrigo de um contrato de consignação, para serem vendidas ao melhor preço por conta do fornecedor, as mercadorias importadas por intermediários, para posterior venda no país de importação e as mercadorias importadas por sucursais, tendo em conta que a venda implica, necessariamente, uma transação entre duas pessoas distintas, bem como as mercadorias importadas no âmbito de um contrato de aluguer ou de locação financeira, por não se verificar a transferência da propriedade. Se o valor aduaneiro não puder ser determinado por aplicação do artigo 29.º do CAC, porque, por exemplo, não houve uma transação onerosa³, há que passar sucessivamente aos diferentes métodos de substituição previstos no artigo 30.º e seguintes do CAC: valor transaccional de mercadorias idênticas (cf. alínea a), do n.º 2, do artigo 30.º do CAC), valor transaccional de mercadorias similares (cf. alínea b), do n.º 2, do artigo 30.º do CAC), método dedutivo (cf. alínea c), do n.º 2, do artigo 30.º do CAC), método do valor calculado (cf. alínea d), do n.º 2, do artigo 30.º do CAC) e, finalmente, o método do último recurso (cf. artigo 31.º, do CAC). No entanto, os outros métodos de determinação do valor aduaneiro, para além do valor transaccional, só podem ser utilizados nos seguintes casos: na ausência do valor transaccional, o que normalmente acontece no caso de remessas enviadas gratuitamente, no caso de rejeição do valor transaccional, que só poderá ter lugar em determinadas condições e no caso em que o vendedor e o comprador estejam ligados. Acresce que, só no momento em que a possibilidade de justificação, por parte do importador, esteja completamente esgotada ou que este renuncie a apresentar os

³ Ao contrário do IVA que, em regra, só incide sobre as transmissões onerosas, os direitos aduaneiros incidem sobre qualquer importação de mercadorias, ou seja, mesmo sobre transmissões gratuitas. Contudo, na importação, como o IVA segue as regras dos direitos de importação, é indiferente se subjacente à importação há ou não uma transmissão onerosa, ou seja, na importação, o IVA também incide sobre as transmissões gratuitas, ao contrário do que sucede nas transações internas que apenas incide sobre as transmissões onerosas

justificativos necessários é que a alfândega poderá rejeitar o valor que foi declarado, recorrendo aos outros métodos.

O recurso aos outros métodos será feito pela ordem descrita, e a escolha do tipo de método deverá ser justificada e comunicada ao declarante com os elementos de apreciação utilizados para o efeito. Estes métodos devem ser utilizados mediante uma colaboração entre os serviços aduaneiros e o declarante, para que se possa atingir uma determinação rápida e satisfatória do valor aduaneiro que terá de ser declarado. O declarante do valor aduaneiro, e a pessoa direta ou indiretamente interessada nas operações de importação, têm de fornecer à alfândega, nos prazos por ela determinados, todos os documentos e informações (estritamente confidenciais, sendo só divulgadas com autorização expressa da pessoa que as prestou) necessárias à determinação do valor das mercadorias idênticas ou similares.

Existe uma vasta jurisprudência do TJUE em matéria de valor aduaneiro. Todavia, os acórdãos do TJUE sobre esta matéria têm subjacente a noção de *valor normal*, introduzida pela Convenção de Bruxelas e, a nível comunitário, adotada pelo Regulamento (CEE) n.º 803/68 do Conselho de 27 de junho de 1968, tendo, portanto, perdido interesse a sua análise⁴. Por outro lado, com exceção dos processos n.ºs 379/2000 e 422/2000, os restantes acórdãos proferidos pelo TJUE, nesta matéria, têm subjacente o Regulamento (CEE) n.º 1224/80, do Conselho, de 27 de junho de 1968, que entretanto foi revogado pelo Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro de 1992. Porém, como o referido regulamento já tinha adotado as regras introduzidas pelo Acordo sobre a Aplicação do Artigo VII do GATT, mantêm-se perfeitamente atuais os referidos acórdãos, bem como o interesse na sua análise. Assim sendo, e ainda que resumidamente, apenas serão analisados os acórdãos mais relevantes⁵.

No Processo n.º 290/84 estavam em causa as “*despesas de transporte intracomunitário*” com base numa fatura separada. O TJUE decidiu que, sempre que um comprador nacional tiver pago a um vendedor estrangeiro, além do preço das mercadorias, um montante a título de despesas de transporte

intracomunitário com base numa fatura separada, o valor transacional, na aceção do n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento (CEE) n.º 1224/80 (atual artigo 29.º do CAC), inclui somente o primeiro dos referidos montantes, mas as autoridades aduaneiras competentes podem proceder, sempre que as circunstâncias o justifiquem, à verificação da fatura respeitante às despesas em questão, a fim de comprovar que não se trata de despesas fictícias.

Já no Processo n.º 65/85 estavam em causa as “*despesas de pesagem*”, tendo o TJUE decidido que os n.ºs 1 e 3 do artigo 3.º do Regulamento (CEE) n.º 1224/80 de 28 de maio de 1980 devem ser interpretados como significando que, nos usualmente chamados contratos de venda no destino, as despesas de pesagem no destino não fazem parte do valor transacional quando estiverem a cargo do comprador.

O TJUE decidiu no Processo n.º C-299/90, em que estava em causa a comissão de compra, que o preço da transação, efetuada entre o produtor ou fornecedor, por um lado, e o importador, por outro, constitui o valor aduaneiro para efeitos do disposto no n.º 1, do artigo 3.º, do Regulamento (CEE) n.º 1224/80, a comissão de compra não deve ser incluída nesse valor, mesmo que o importador tenha indicado como vendedor o agente de compra e declarado o preço das mercadorias faturado por esse agente.

No Processo n.º C-379/2000 estava em causa o preço das mercadorias e a comissão de compra bem como o reembolso dos direitos pagos sobre o montante total. Neste processo, o TJUE decidiu que os artigos 29.º, 32.º e 33.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, devem ser interpretados no sentido de que uma comissão de compra, integrada no valor aduaneiro declarado e que, na declaração de importação, não é distinguida do preço de venda das mercadorias, faz parte do valor transacional na aceção do artigo 29.º do mesmo regulamento e é, portanto, tributável. Ainda de acordo com o TJUE, tendo as autoridades aduaneiras aceitado proceder à revisão de uma declaração de importação e tendo adotado uma decisão para “regularizar a situação” na aceção do artigo 78.º, n.º 3 do Regulamento n.º 2913/92 por a declaração estar incompleta devido a um erro involuntário do declarante, não é possível às referidas autoridades revogar essa decisão.

Lisboa, 20 de Outubro de 2013

⁴ Nomeadamente, os Processos n.ºs 82/76, 38/77, 65/79, 111/79 e 50/80.

⁵ Sobre a noção de *valor transacional*, vide ainda Acórdãos do TJUE n.ºs. 7/83, 183/85, C-219/88, C-11/89, C-29/93 e C-422/2000

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