

COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA

DIREITO FISCAL INTERNACIONAL E EUROPEU E CONTENCIOSO ADUANEIRO 2016

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

JUNHO 2017



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais


Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ

Capa

Edifício do CEJ e elétrico n.º 28



As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.

Nos "Temas de Direito Tributário" que tiveram lugar a 1, 8, 15 e 22 de Abril de 2016, pela sua variedade e qualidade, houve lugar a várias comunicações que permitem a sua autonomização em e-book.

"Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro - 2016" reúne os textos e vídeos das intervenções que respeitam a esta relevante matéria, não apenas no dia-a-dia dos Tribunais, das Faculdades, mas também da sociedade no seu todo.

A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por juízes, magistrados do Ministério Público, advogados e por toda a Comunidade Jurídica.

(ETL)

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro - 2016

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Cristina Flora (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Margarida Reis (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Coleção:

Formação Contínua

Plano de Formação 2015/2016:

Temas de Direito Tributário – 1, 8, 15 e 22 de abril de 2016 (programa)

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

Ana Paula Dourado (Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa)

Dulce Neto (Juíza Conselheira, Supremo Tribunal Administrativo)

José Veras (Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo)

Margarida Reis (Juíza de Direito, Docente do CEJ)

Tânia Carvalhais Pereira (Assistente da Universidade Católica Portuguesa)

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 08/06/2017	

Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro - 2016

Índice

1. O novo paradigma da troca de informações e as garantias dos contribuintes	9
Ana Paula Dourado	
2. A cláusula geral anti abuso à luz dos mais recentes desenvolvimentos do direito fiscal internacional	13
Ana Paula Dourado	
3. O contencioso aduaneiro	17
Tânia Carvalhais Pereira	
4. Notas sobre o juízo de comparabilidade na jurisprudência do TJ	41
Margarida Reis	

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



1.
**O novo paradigma
da troca de
informações e as
garantias dos
contribuintes**

Ana Paula Dourado

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O NOVO PARADIGMA DA TROCA DE INFORMAÇÕES E AS GARANTIAS DOS CONTRIBUENTES

Ana Paula Dourado*

Vídeos da apresentação

Parte I

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS
Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Ana Paula Dourado, Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório O novo paradigma da troca de informações e as garantias dos contribuintes (Pt.1) 01.04.2016 10:00

DATAJURIS STANDARD JUSTIÇA TA
Prof. Dr. Ana Paula Dourado
University of

Ana Paula Dourado Dulce Neto Paulo Guerra

Lisboa
Paulo Guerra
Temas de Direito Tributário I

00:02:33 00:28:44

FCT FCCN www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1eeqz9fr5i/flash.html>

Parte II

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS
Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Ana Paula Dourado, Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório O novo paradigma da troca de informações e as garantias dos contribuintes (Pt.2) 01.04.2016 10:20

DATAJURIS JUSTIÇA TA

The international standard

- Exchange of information on request in the case of foreseeable relevance to the tax administration without regard to the domestic interest of the requested State, bank secrecy or dual criminality
- Rights and confidentiality
- The standard is moving in the direction of automatic and possibly multilateral exchange of information

Ana Paula Dourado
O novo paradigma da troca de informações e as garantias dos contribuintes

00:00:06 00:39:04

FCT FCCN www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/sz2039ezy/flash.html>

* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Parte III

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Ana Paula Dourado, Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório
O novo paradigma da troca de informações e as garantias dos contribuintes (Pt.3) 01.04.2016 10:40

FCT Fundação para a Ciência e a Tecnologia
FCCN Centro de Estudos Fiscais e Tributários
www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/ddtnko0p7/flash.html>



2.

A cláusula geral anti abuso à luz dos mais recentes desenvolvimentos do direito fiscal internacional

Ana Paula Dourado

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A CLÁUSULA GERAL ANTI ABUSO À LUZ DOS MAIS RECENTES DESENVOLVIMENTOS DO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

Ana Paula Dourado*

Vídeo da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS
Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário
Ana Paula Dourado, Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório
A cláusula geral anti abuso à luz dos mais recentes desenvolvimentos do direito fiscal internacional
01.04.2016 11:00

DATAJURIS JUSTIÇA 7A

The Principle of Abuse in EU Law

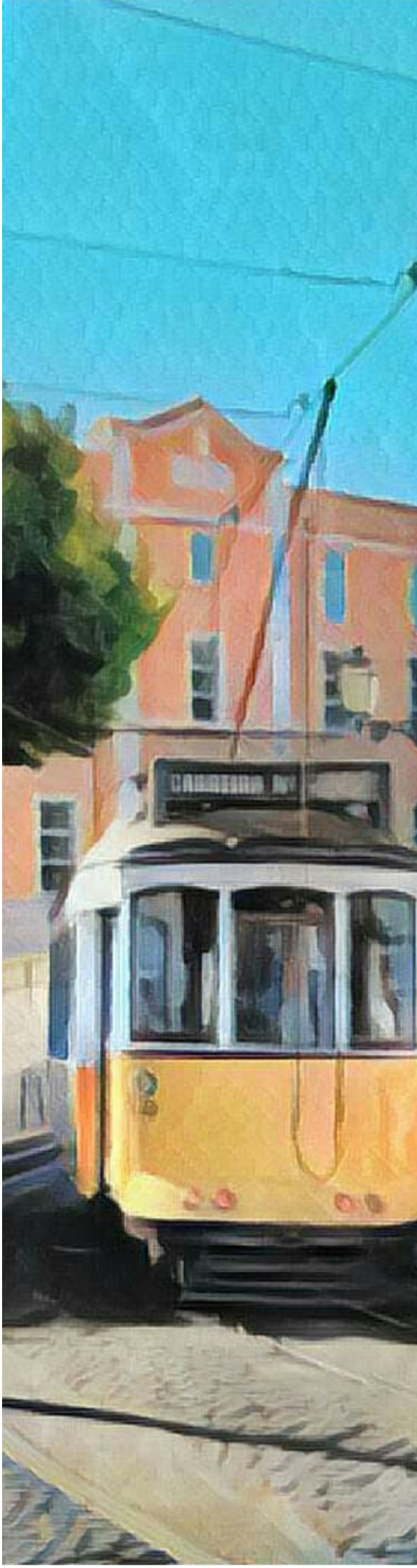
Lisboa
Ana Paula Dourado
O novo paradigma da troca de informações e as garantias dos contribuintes

FCT
Instituto para a Ciência e a Tecnologia
FCCN
Centro de Estudos Fiscais e Tributários
www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/3n1xv2uw2/flash.html>

* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



**3.
O contencioso
aduaneiro**

Tânia Carolhais Pereira

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O CONTENCIOSO ADUANEIRO

Tânia Carvalhais Pereira*

Sumário: 1. Considerações iniciais; 2. Legislação aduaneira aplicável; 2.1. Legislação europeia; 2.2. Legislação nacional; 3. Garantias específicas dos operadores económicos; 3.1. Garantias específicas dos operadores económicos no quadro do Direito nacional; 4. Outras “particularidades” do contencioso aduaneiro; 4.1. Registo da liquidação e ato de liquidação; 4.2. Prazo de caducidade do direito à liquidação de direitos aduaneiros; 5. Bibliografia. Abreviaturas. Vídeo.

1. Considerações iniciais

O Direito aduaneiro tem por objeto a disciplina da circulação internacional de mercadoria¹ recorrendo, para o efeito, à previsão de um conjunto de normas e procedimentos de natureza vária, aplicáveis à entrada e saída de mercadorias do território aduaneiro de um determinado Estado, ou de um conjunto de Estados organizados numa união aduaneira, de que a União Europeia é o exemplo mais acabado.

Partindo das palavras de Schuman², diríamos que a união aduaneira é uma das “realizações concretas” mais ambiciosas na construção de uma “solidariedade de facto” entre os Estados Membros da União Europeia, que contribuiu para a prevenção da emergência de conflitos e para a promoção da melhoria da qualidade de vida dos povos europeus. Numa construção que não se fez de uma assentada, a União Europeia apresenta-se hoje como “a maior economia do mundo, representando mais de 20% do produto interno bruto mundial (...), cujas exportações representam 2.415 mil milhões de euros e as importações representam 2.188 mil milhões de euros”³. De acordo com o relatório do Parlamento Europeu de 2015, a “abertura económica trouxe - e continuará a trazer - vantagens significativas à UE, dado que 30 milhões de empregos na UE dependem do comércio externo e que se espera que 90% do crescimento

* Docente da cadeira de Fundamentos de IEC e Tributação Aduaneira na Pósgraduação em Fiscalidade da Faculdade de Direito da Universidade Católica; Docente da cadeira de Impostos Especiais de Consumo no Mestrado de Direito Fiscal e Assistente da Licenciatura de Direito da mesma Faculdade. Advogada. Jurista do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária. Coordenadora da Revista Arbitragem Tributária e das obras coletivas *The Portuguese Tax Arbitration Regime* e *Temas de Direito Aduaneiro*. Co-autora da obra de Impostos Especiais de Consumo e do Guia da Arbitragem Tributária. Participação em vários projetos de investigação desenvolvidos no âmbito do Réseau Odysseus, Instituto de Estudos Europeus da Universidade Livre de Bruxelas, do *Social Science Research Center* (WZB), de Berlim e do CEDIS – Centro de Investigação e Desenvolvimento sobre Direito e Sociedade da FDUNL (tcprm@hotmail.com).

¹ Sobre a autonomia jurídica e a delimitação do objeto do Direito aduaneiro cf. TIMOTHY LYONS, *EC Customs Law*, 2.ª Ed., Oxford EC Law Library, 2005; ROSALDO TREVISAN, “Direito Aduaneiro e Direito Tributário: Distinção Básica”, *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*, Brasil, 2008; FRANCISCO PELECHÁ ZÓZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Espanha, 2009, e FREDERICO VELASCO AMARAL, *Direito Aduaneiro Europeu: Natureza e Objeto*, Dissertação de Mestrado, 2012, disponível em <http://www.cije.up.pt/publications/direito-aduaneiro-europeu-natureza-e-objeto>.

² Declaração Schuman, de 9 de maio de 1950.

³ Cf. “EU position in world trade”, da Comissão Europeia, disponível em <http://ec.europa.eu/trade/policy/eu-position-in-world-trade/>, consultado em 23 de agosto de 2016.

económico global nos próximos 15 anos seja gerado fora da Europa”⁴. O mesmo relatório refere ainda que a emergência de “[n]ovos agentes económicos e inovações tecnológicas alteraram significativamente a estrutura e os padrões do comércio internacional. Em especial, a ampla utilização de tecnologias de informação possibilitou a comercialização de bens e serviços que antes não podiam ser comercializados”, colocando novos e importantes desafios de regulação e controlo aos legisladores europeus e às autoridades aduaneiras, e potenciando novos focos de litigiosidade, em especial no que respeita à cobrança de direitos aduaneiros.

A vertente tributária do Direito aduaneiro – de cobrança de direitos – representa, no moderno Direito aduaneiro europeu, uma parte relativamente circunscrita da respetiva regulamentação. O protecionismo do pós-guerra que se traduzia, essencialmente, na imposição de elevadas taxas de direitos aduaneiros vem sendo progressivamente substituído, no plano europeu, por um sistema de gestão e controlo da fronteira externa, assente em normas de garantia da segurança da cadeia logística internacional, da proteção da saúde pública, da fauna, da flora e do meio ambiente. A progressiva diminuição das taxas aduaneiras nos designados Estados desenvolvidos não constitui, contudo, um movimento global. Em sentido oposto, os designados Estados em desenvolvimento continuam a praticar taxas aduaneiras elevadas⁵, que funcionam como uma das principais fontes de receita desses Estados e uma contingência a ponderar na estratégia de internacionalização das empresas que pretendem investir nesses mercados.

A relevância da legislação aduaneira não se esgota, todavia, no quadro da liquidação de direitos, sendo igualmente relevante em sede de tributação indireta, mais propriamente do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)⁶ e dos impostos especiais sobre o consumo (IEC) devidos pela importação⁷. Na mecânica própria do IVA e dos IEC devidos pela importação releva ainda a delimitação dos destinos aduaneiros e o respetivo apuramento. O desconhecimento ou negligência na determinação e apuramento do destino aduaneiro mais adequado a cada operação comercial importa encargos financeiros não despidiendos para os operadores económicos que, em muitos casos, a torna economicamente menos atrativa, se não inviável. Um dos destinos aduaneiros “preferenciais” das mercadorias⁸ é a submissão a um

⁴ Cf. Relatório do Parlamento Europeu disponível em http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuid=FTU_6.2.1.html, consultado em 23 de agosto de 2016.

⁵ No caso de Angola, a título de exemplo, o Decreto Legislativo Presidencial n.º 10/13, de 22 de novembro, que aprovou a nova Pauta Aduaneira, republicada após a Retificação n.º 1/14, de 30 de janeiro, assumiu como objetivos centrais o incentivo à produção e o combate ao *dumping*, o que se traduziu num aumento sensível de grande parte das taxas de direitos aduaneiros. Sobre o Direito aduaneiro Angolano cf. GARCIA AFONSO, “O Direito aduaneiro angolano: objeto, fontes e natureza”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 291 e ss. De referir que a maioria dos Estados da CPLP segue a mesma política aduaneira em matéria de taxas pautais. Sobre esta matéria, em termos comparados, cf. DEOLINDA REIS SIMÕES, “A cooperação no âmbito da CPLP: os novos Códigos Aduaneiros da CPLP”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, p. 387 e ss.

⁶ Sobre o conceito de importação relevante para efeitos do Código do IVA cf. TÂNIA CARVAHAIS PEREIRA, “Introdução ao IVA na importação”, *Cadernos IVA 2015*, Coordenação de Sérgio Vasques, 2015, pp. 449-473, e FRANCISCO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit. pp. 179-190.

⁷ Sobre os IEC devidos pela importação cf. ANTÓNIO BRIGAS AFONSO E MANUEL TEIXEIRA FERNANDES, *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Atualizado*, 3.ª Ed., 2011, pp. 64 e ss.

⁸ Pese embora a relevância do conceito de “mercadoria”, a legislação aduaneira nunca ofereceu uma delimitação legal, tarefa que coube ao Tribunal de Justiça no acórdão C-158/94, de 23 de outubro de 1997. Sobre o regime de importação e exportação de mercadorias cf. ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA E SÉRGIO BRIGAS AFONSO, “A exportação e a

regime aduaneiro⁹ que permite a entrada, circulação e/ou permanência de mercadorias não-UE¹⁰ no território aduaneiro da União (TAU) com suspensão dos direitos e outros impostos indiretos - como sejam o IVA e os IEC¹¹ -, até à respetiva introdução em livre prática, quando adquirem o estatuto de mercadorias-UE e o inerente direito de livre circulação em todo o espaço europeu (artigos 34.º e ss. do TFUE).

No contexto atual de um mercado liberalizado, global, sob impulso do princípio da nação mais favorecida previsto no Acordo Geral sobre Pautas e Comércio (GATT 1947)¹², o conhecimento e a correta aplicação dos regimes aduaneiros revestem-se, assim, de capital importância na delimitação da incidência ou exigibilidade dos direitos aduaneiros, do IVA e dos IEC devidos pela importação, podendo condicionar a capacidade concorrencial e, *in extremis*, a própria viabilidade económica do operador económico¹³.

O elevado potencial de litigiosidade neste âmbito não é estranho às especificidades próprias da necessidade de articulação de um regime aduaneiro substantivo, uniformizado a nível europeu, e da remissão, ainda que condicionada, do respetivo regime adjetivo e sancionatório para a legislação interna dos Estados Membros. A correta classificação pautal das mercadorias¹⁴, assim como a determinação do valor¹⁵ e origem aduaneira das mercadorias¹⁶, com relevo na delimitação da incidência objetiva dos IEC e do valor tributável em sede de IVA, são outros tradicionais focos de litigiosidade.

importação de mercadorias”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 107-124.

⁹ Para mais desenvolvimentos sobre os regimes aduaneiros cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Introdução aos regimes aduaneiros”, *Temas de Direito Aduaneiro* 2014, pp. 41-84.

¹⁰ Que corresponde ao conceito de “mercadorias não comunitárias” previsto no CAC. De notar que, após a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, a União Europeia substituiu-se e sucedeu à Comunidade Europeia e o termo «Comunidade Europeia» foi substituído por «União Europeia» (cf. artigo 2.º do Tratado de Lisboa).

¹¹ Artigos, 1.º al. b), 5.º e 7.º n.º 1 al. c) do Código do IVA e artigos 6.º e 7.º n.º 2.º al. c) do Código dos IEC.

¹² Cf. artigo I n.º 1 do Acordo Geral sobre Pautas e Comércio. Sobre esta temática no quadro dos países em desenvolvimento cf. LUÍS PEDRO CUNHA, “GATT, OMC e países em vias de desenvolvimento. Uma perspetiva crítica”, *Separata da Revista Temas de Integração*, 1.º e 2.º Semestre de 2011, n.º 29-30. Para maior desenvolvimento do tema cf. ainda FREDERICO VELASCO AMARAL, “A articulação entre o Direito Aduaneiro Europeu e as Normas da OMA e da OMC”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 353-385.

¹³ No mesmo sentido cf. ANDRÉ PARMO FOLLONI, *Tributação sobre o Comércio Exterior*, São Paulo, 2005.

¹⁴ Neste âmbito o TJUE já esclareceu que quando é chamado a conhecer de um pedido prejudicial em matéria de classificação pautal a sua função consiste mais em esclarecer o órgão jurisdicional nacional sobre os critérios cuja aplicação lhe permitirá classificar corretamente os bens em causa na Nomenclatura Combinada (NC), do que em fazer ele próprio essa classificação (cf. entre outros, os acórdãos *Digitalnet* eo., C-320/11, C-330/11, C-382/11 e C-383/11, de 22 de novembro de 2012, e *Lohmann e Medi Bayreuth*, C-260/00 a C-263/00, de 07 de novembro de 2002).

¹⁵ O valor aduaneiro encontra-se atualmente regulado nos artigos 69.º a 74.º do CAU e nos artigos 128.º a 144.º do AE-CAU, que correspondem, basicamente, ao artigo VII do GATT. Regra geral, o valor aduaneiro corresponde ao valor transacional, com algumas especificidades, como é o caso dos valores praticados entre entidades relacionadas. Sobre esta problemática cf. SUSANA CLARO E CLARA DITMER, “Regime Aduaneiro e Preços de Transferência”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, p. 305 e ss. No que respeita ao cálculo do valor aduaneiro nas vendas sucessivas cf. ALEXANDRA MARTINS, ANA ROLDÃO E PEDRO MOREIRA, “O IVA aduaneiro e os casos do roubo de joias e das vendas sucessivas”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 213 e ss.

¹⁶ Sobre a determinação da origem das mercadorias cf. LUÍS PEDRO CUNHA, “Observações sobre a importância das regras de origem no comércio internacional”, *Boletim de Ciências Económicas*, 2013, pp. 209-233, e JOSÉ RUIO, “O critério da transformação substancial nos processos aquisitivos da origem não preferencial”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 143 e ss.

O contencioso aduaneiro nacional foi “mitigado” durante a vigência e aplicação do processo de contestação técnica aduaneira, que corria termos no Conselho Técnico Aduaneiro (CTA). Com a revogação do processo de contestação técnica antevê-se um potencial aumento do contencioso em matéria aduaneira, para o qual os Tribunais Tributários nacionais devem estar preparados¹⁷.

De referir, igualmente, que a harmonização das exigências próprias do comércio e da segurança da cadeia logística internacional com os princípios gerais de Direito interno e europeu coloca novos e importantes desafios aos operadores jurídicos, e em especial aos magistrados chamados os dirimir litígios numa área do Direito que só recentemente encontrou acolhimento nos programas nacionais de formação académica.

O presente artigo assume, por isso, como objeto central a análise das especificidades do regime do contencioso aduaneiro, no quadro do regime geral do contencioso tributário, apresentando-se como um primeiro contributo para o aprofundamento das temáticas aduaneiras.

2. Legislação aduaneira aplicável

2.1. Legislação europeia

Após quase duas décadas de uma invulgar estabilidade normativa, assistimos nos últimos anos a uma sucessão de códigos aduaneiros europeus - Código Aduaneiro Comunitário (CAC) de 1992; Código Aduaneiro Modernizado (CAM) de 2008; e Código Aduaneiro da União (CAU) de 2013 - cuja sequência da respetiva entrada em vigor e aplicação carece de redobrada atenção.

O primeiro esforço de codificação da legislação aduaneira europeia foi materializado no CAC, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que entrou em aplicação em 1 de janeiro de 1994¹⁸; data que marcou a entrada em aplicação das correspondentes disposições de execução, aprovadas pelo Regulamento n.º 2454/93, do Conselho, de 2 de julho 1993 (DACAC)¹⁹.

Com o passar dos anos, o termo da vigência do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), a entrada em vigor dos Atos de Adesão de 2003 e de 2005, bem como o Protocolo de alteração da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros²⁰, e a necessidade de racionalizar e informatizar os procedimentos aduaneiros tornavam premente uma intervenção legislativa mais profunda do

¹⁷ Sobre este tema cf. ANTÓNIO BRIGAS AFONSO, “Contencioso Aduaneiro”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 261 e ss. Numa perspetiva de Direito comparado cf. EUNICE MANGUJO SIMBINE, *O contencioso aduaneiro: as garantias dos particulares à luz da ordem jurídica moçambicana*, 2015.

¹⁸ Cf. artigo 253.º do CAC.

¹⁹ As DACAC entraram em aplicação a 1 de janeiro de 1994 e, desde então, foram objeto de cinquenta e oito alterações, a última das quais introduzida pelo Execução (UE) n.º 2015/2064, da Comissão, de 17 de novembro. Cf. versão consolidada da DACAC disponível em http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/OCA92451-3CD0-4B8D-9C2F-00E86C110499/0/DACAC_Versao_consolidada.pdf.

²⁰ Comumente designada por Convenção de Quioto Revista, a que a União aderiu pela Decisão 2003/231/CE do Conselho.

que a mera revisão do CAC. Essa consciência coletiva da necessidade de um novo código aduaneiro viria a culminar na publicação do CAM, em 2008. O CAM iria revogar o CAC e as DACAC, com efeitos a partir da respetiva entrada em aplicação.

O CAM foi aprovado pelo Regulamento (CE) nº 450/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2008, e entrou em vigor no dia 24 de junho do mesmo ano²¹, mas a respetiva entrada em aplicação foi diferida para o momento da publicação das correspondentes disposições de execução. Com efeito, a aplicação de parte substancial do CAM ficou dependente da aprovação das referidas disposições de execução, data até à qual continuaria a ser aplicável o CAC e as correspondentes DACAC.

No segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 188.º do CAM foi, todavia, previsto que, em qualquer caso, o CAM deveria ser aplicável, o mais tardar, em 24 de junho de 2013²², o que nunca se chegou a efetivar. Ainda que as negociações do CAM e do Tratado de Lisboa fossem contemporâneas, as opções de política legislativa em matéria aduaneira previstas no CAM nasceram em clara desarmonia com o novo quadro jurídico-institucional inaugurado pelo Tratado de Lisboa²³, designadamente no que respeita à possibilidade de atribuição de poderes delegados à Comissão²⁴. Este facto determinou a necessidade de revisão do CAM antes mesmo da respetiva aplicação prática, por desconformidade com uma norma de grau superior (Tratados).

Em 20 de fevereiro de 2012 a Comissão apresentou ao Parlamento Europeu e ao Conselho uma proposta de regulamento que estabeleceria o CAU, e que iria substituir o CAM, antes de 24 de junho de 2013, termo do prazo para a respetiva aplicação. No entanto, a Comissão acabou por reconhecer que o processo legislativo ordinário não seria concluído a tempo da entrada em aplicação do regulamento proposto antes dessa data. Assim, para evitar um vazio normativo resultante da revogação efetiva do CAC, prevista no CAM, e da impossibilidade de aplicação do CAM, ou do CAU, por falta de regulamentação, em 12 de junho 2013, foi publicado o Regulamento (UE) n.º 528/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, que alterou o CAM no que se refere à sua data de aplicação, então prorrogada para 1 de novembro 2013. Antes disso foi possível concluir o processo legislativo de aprovação do CAU, publicado em 10 de outubro de 2013. Todavia, como é comum nos diplomas europeus, e já havia ocorrido com o CAM, a aplicação do CAU ficou dependente da aprovação das correspondentes disposições de aplicação, a aprovar sob a forma de um regulamento delegado e de um regulamento de execução.

Os regulamentos de aplicação do CAU foram publicados em 29 de dezembro de 2015, a saber: Regulamento Delegado (UE) nº 2015/2446 da Comissão, de 28 de julho de 2015 (AD-CAU), e Regulamento de Execução (UE) nº 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015 (AE-CAU), aplicáveis desde 1 de maio de 2016.²⁵

²¹ Artigos 186º e 187º do CAM.

²² Data que marcaria a revogação efetiva do CAC e das DACAC.

²³ Que entrou em vigor em 1 de dezembro de 2009.

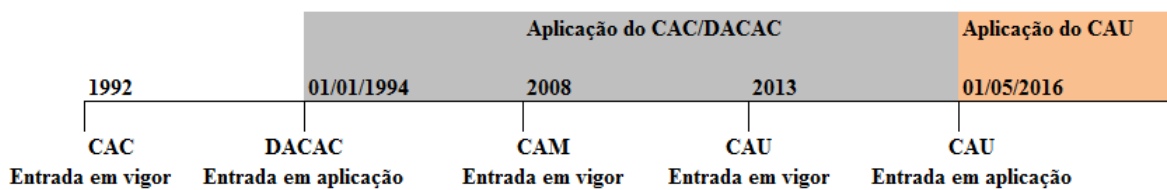
²⁴ Veja-se o disposto no artigo 291.º do TFUE.

²⁵ Com efeito, até à data da entrada em aplicação do CAU as normas aplicáveis continuaram a ser as previstas no CAC. Para mais desenvolvimentos cf. Ofício Circulado n.º 15165/2013, de 1 de julho 2013 e RICARDO DE DEUS, "O

Poder-se-ia então pensar que desde 1 de maio a legislação aduaneira em vigor e aplicável em todo o território aduaneiro da União (TAU) seria a que se encontra prevista no CAU, que revogou, agora a título definitivo, o CAC de 1992. Todavia, como veremos, o próprio CAU previu a possibilidade de serem aplicadas disposições transitórias até 31 de dezembro de 2020.

Assim, entre 1 de maio de 2016 e 31 de dezembro de 2020 serão ainda aplicáveis as regras transitórias previstas no Regulamento Delegado (UE) nº 2016/341 da Comissão, de 17 de dezembro (RMT)²⁶, que completam o CAU e introduzem alterações e derrogações provisórias ao AD-CAU. O desenvolvimento e a implementação dos sistemas eletrónicos necessários à implementação do CAU obedecem ainda ao Programa de Trabalho aprovado pela Decisão de Execução nº 2016/578 da Comissão, de 11 de abril, e deverão estar concluídos até ao final de 2020.

No que respeita ao regime aduaneiro substantivo aplicável em cada momento, podemos resumir o exposto no quadro seguinte:



Com efeito, a legislação em vigor entre 1 de janeiro de 1994 e 1 de maio de 2016 foi a que se encontrava prevista no CAC e nas DACAC, com uma única exceção, a das normas previstas no artigo 188.º do CAM, que entraram em vigor e foram imediatamente aplicáveis, por não carecerem de regulamentação.

Para além das normas que concediam poderes à Comissão para aprovar as disposições de aplicação do CAM, o artigo 188.º do CAM previa, ainda, a aplicação, a partir de 1 de janeiro de 2011, do disposto no respetivo artigo 30.º. Esse último normativo previa os “parâmetros” para a cobrança de taxas/emolumentos pelas estâncias aduaneiras dos Estados Membros ou o respetivo reembolso de despesas²⁷, antevendo-se, nesta sede, um potencial foco de litigiosidade.

Nos termos do n.º 1 do artigo 30.º do CAM as autoridades aduaneiras não devem cobrar taxas pela execução dos controlos aduaneiros, nem pela execução de qualquer outra medida prevista na legislação aduaneira durante o horário oficial de funcionamento das respetivas estâncias aduaneiras competentes. O n.º 2 do mesmo normativo admite, todavia, que as

Direito Aduaneiro da União: o novo Código Aduaneiro da União”, Temas de Direito Aduaneiro, 2014, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, 17-39.

²⁶ Cf. artigo 55.º do RMT.

²⁷ Em aplicação desde 1 de janeiro de 2011 até 30 de outubro de 2013.

autoridades aduaneiras possam cobrar taxas, ou fazer-se reembolsar das despesas, incorridas no caso da prestação de serviços específicos, sem oferecer uma definição fechada do que entender, para este feito, por “prestação de serviços específicos”. O mesmo normativo considera como prestação de serviços específicos, a título meramente exemplificativo:

- (i) O atendimento, mediante pedido, pelo pessoal aduaneiro fora do horário oficial de funcionamento ou em instalações que não sejam as aduaneiras;
- (ii) A realização de análises e relatórios de peritos sobre mercadorias e taxas postais para devolução de mercadorias;
- (iii) A realização de exame ou extração de amostras de mercadorias para fins de verificação, ou inutilização de mercadorias, caso impliquem outras despesas além das despesas resultantes do recurso ao pessoal aduaneiro;
- (iv) A aplicação de medidas excecionais de controlo, caso a natureza das mercadorias ou os riscos potenciais as exijam.

Em Portugal continua em vigor, e é aplicável, a tabela das taxas cobradas por serviços requeridos à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)²⁸, assim como a tabela de preços de impressos aduaneiros²⁹. Tratamos, nesta sede, de valores reduzidos quando individualmente considerados, mas que podem ascender a quantias significativas em operações frequentes, dentro de um lapso temporal de vários anos.

A delimitação do conceito de prestação de serviços específicos caberá, em última instância, aos Tribunais se, e quando, a questão lhes vier a ser colocada, devendo considerar tacitamente revogadas as todas as normas que disponham em sentido contrário à norma europeia de grau superior³⁰. Em qualquer caso, o conceito de “serviço específico” não deve ir além dos serviços estritamente conexos com os descritos no normativo em apreço, sob pena de desvirtuar a intenção legislativa de impedir os Estados Membros de, por via emolumentar, criarem encargos de efeito equivalente aos direitos aduaneiros.

O disposto no artigo 30.º do CAM corresponde, quase textualmente, ao artigo 52.º do CAU, aplicável desde 30 de outubro de 2013, sem necessidade de regulamentação.

Por último cumpre referir que, desde 1 de maio de 2016, a aplicação prática do CAU importa a articulação dos respetivos regulamentos de execução e delegado, sem prejuízo da eventual aplicação das normas do regulamento de medidas transitórias, que se sobrepõe aos demais. A necessidade de articulação de, pelo menos, três regulamentos europeus entre si, e com a legislação interna dos Estados Membros, parece deitar por terra o objetivo de simplificação preconizado nos considerandos do CAU.

²⁸ Decreto-Lei n.º 68/07, de 26 de março de 2007, que alterou o artigo 180.º da Reforma Aduaneira, atualizada anualmente de acordo com o índice de preços ao consumidor (IPC).

²⁹ A título de exemplo refira-se que o impresso DAU expedição tem um custo de 2 euros por unidade.

³⁰ Cf. artigo 8.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.

2.2. Legislação nacional

O Direito europeu deixou uma margem de conformação normativa relativamente reduzida aos Estados Membros no que concerne ao direito aduaneiro substantivo aplicável. Já no que respeita ao direito adjetivo, o CAU, tal como fazia o CAC, remete para a legislação interna dos Estados Membros a definição das garantias graciosas e contenciosas dos operadores económicos.

O mesmo se diga no plano do direito sancionatório contraordenacional e penal³¹, com prejuízo para a aplicação uniforme do Direito aduaneiro e com risco potencial de concorrência desleal entre os operadores económicos dos diferentes Estados Membros³².

A Lei Geral Tributária (LGT) nacional classifica os direitos aduaneiros como tributos, mais propriamente como “impostos aduaneiros” (n.º 1 do artigo 3.º). Tributos cuja administração é cometida à AT, que “tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia”³³.

A nível nacional cumpre ainda referir que a Reforma Aduaneira aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46311, de 27 de abril de 1965³⁴ que, pese embora a revogação expressa e tácita de parte do respetivo articulado, se mantem em vigor e é aplicável.

Centrando o objeto de análise no plano tributário, os operadores económicos gozam de todos os direitos e garantias gerais dos administrados nas suas relações com a administração pública, em particular, com a administração tributária. Beneficiando, desde logo dos direitos e garantias previstos nos diplomas de Direito europeu aplicáveis, na Constituição da República Portuguesa (CRP) e nos diplomas de direito procedimental e processual tributário nacional aplicáveis.

³¹ Em Portugal as contraordenações e crimes aduaneiros estão previstos e são punidos nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

³² A título de exemplo, veja-se o acórdão Taricco, C-105/14, de 8 de setembro de 2015, no qual o TJUE foi chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se o artigo 160.º do Código Penal, italiano na parte em que, no caso de interrupção do prazo de prescrição, prevê apenas que este seja acrescido de um quarto da sua duração inicial, permitindo assim a prescrição dos crimes e conseqüentemente a sua impunidade, não obstante o exercício tempestivo da ação penal, era contrário à norma que tutela a concorrência prevista no artigo 101.º do TFUE; se se traduzia numa forma de auxílio de Estado proibido pelo artigo 107.º TFUE; se constituía uma isenção adicional relativamente às que estão taxativamente previstas no artigo 158.º da Diretiva IVA ou se violava o princípio das finanças públicas sólidas consagrado no artigo 119.º TFUE. O TJUE concluiu que um “regime nacional de prescrição de infrações penais como o estabelecido pelo artigo 160.º (...), que previa, à data dos factos do processo principal, que o ato que determina a interrupção da prescrição no quadro de procedimentos penais relativos a fraudes graves em matéria de imposto sobre o valor acrescentado tem o efeito de prorrogar o prazo de prescrição em apenas um quarto da sua duração inicial, é suscetível de violar as obrigações impostas aos Estados-Membros por força do artigo 325.º, n.ºs 1 e 2, TFUE, caso esse regime nacional impeça a aplicação de sanções efetivas e dissuasoras num número considerável dos casos de fraude grave lesiva dos interesses financeiros da União Europeia ou preveja prazos de prescrição mais longos para os casos de fraude lesiva dos interesses financeiros do Estado Membro em causa do que para os casos de fraude lesiva dos interesses financeiros da União Europeia”.

³³ Cf. artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

³⁴ Retificado no Diário do Governo n.º 142, 1.ª série, de 29 de junho de 1965, e alterado por despacho publicado no Diário do Governo n.º 59, 1.ª série, de 11 de março de 1966, e pelo Decreto-Lei n.º 47016, de 21 de maio de 1966, retificado no Diário do Governo n.º 143, 1.ª série, de 22 de junho de 1966.

3. Garantias específicas dos operadores económicos

Para além das garantias gerais dos administrados, os operadores económicos beneficiam de um conjunto de garantias específicas no quadro do Direito aduaneiro.

O artigo 44.º, n.º 1, do CAU, que reitera o disposto no artigo 243.º do CAC, garante a todas as pessoas o “direito de interpor recurso de qualquer decisão tomada pelas autoridades aduaneiras relacionada com a aplicação da legislação aduaneira e que lhes diga direta e individualmente respeito”. Recurso aqui entendido em sentido amplo, como garantia de uma tutela efetiva, podendo abranger qualquer meio de reação graciosa ou contenciosa. E para além da garantia do direito de “recurso” de uma decisão expressa, o mesmo normativo prevê, no segundo parágrafo, o direito de reação nos casos em que as autoridades competentes não respondam à solicitação dentro de um determinado prazo, premunindo-se, desde forma, um indeferimento tácito. Com efeito, “têm igualmente o direito de interpor recurso todas as pessoas que, tendo solicitado uma decisão das autoridades aduaneiras, delas não obtenham uma decisão no prazo fixado no artigo 22.º, n.º 3”, do CAU.

O prazo geral para a formação de indeferimento tácito previsto no CAU é de 120 dias a contar da data de aceitação do pedido pela autoridade aduaneira competente. Nos termos do mesmo normativo, se não for possível às autoridades aduaneiras competentes observar o prazo legal para tomar uma decisão deverão comunicar “esse facto ao requerente antes do termo desse prazo, indicando os motivos, bem como o novo prazo que consideram necessário para tomarem uma decisão”. Salvo disposição em contrário, esse novo prazo não poderá exceder os 30 dias. O mesmo normativo prevê, ainda, a possibilidade de prorrogação do prazo pelas autoridades aduaneiras a pedido do requerente, “a fim de este efetuar adaptações destinadas a assegurar o cumprimento das condições e critérios. Essas adaptações e o novo prazo necessário para as efetuar devem ser comunicados às autoridades aduaneiras, que decidirão do prolongamento”. Neste caso o prazo corre em favor do operador/requerente, o que justifica o facto de não ter sido previsto um prazo máximo de prorrogação.

De referir, ainda, que salvo disposição em contrário, “a decisão produz efeitos a contar da data em que é recebida ou se considera que tenha sido recebida pelo requerente”³⁵, e é válida sem limite de tempo.

O CAC não previa um prazo concreto de decisão, dispondo no respetivo artigo 6.º, n.º 2, que a decisão deveria ser tomada e comunicada ao requerente “no mais curto prazo”. Na ausência de um prazo concreto previsto no âmbito do Direito aduaneiro europeu, entendia-se que essa fixação competia à legislação interna dos Estados Membros, com prejuízo para a aplicação uniforme do Direito aduaneiro.

O Direito europeu impõe aos Estados Membros a previsão do direito de reação graciosa e

³⁵ Com exclusão dos casos previstos no artigo 45.º, n.º 2, do CAU, as decisões tomadas são consideradas executórias pelas autoridades aduaneiras a partir dessa data.

contenciosa da decisão de uma autoridade aduaneira, no Estado Membro em que a decisão foi tomada ou solicitada³⁶. A determinação da entidade administrativa e/ou jurisdicional competente é deixada na disponibilidade dos Estados Membros. Entre nós, a determinação do tribunal tributário competente importa a observância dos critérios previstos no artigo 12.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), enquanto a determinação da estância aduaneira competente varia em função da respetiva área de jurisdição territorial³⁷ e da operação em causa³⁸.

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 44.º do CAU, o “direito de recurso” pode ser exercido pelo menos em duas fases, a saber: “numa primeira fase, perante as autoridades aduaneiras, uma autoridade judicial ou qualquer órgão designado para o efeito pelos Estados Membros; (...) numa segunda fase, perante uma instância superior independente, que pode ser uma autoridade judicial ou um órgão especializado equiparado, nos termos das disposições em vigor nos Estados Membros”. Em face da redação do normativo em apreço, que corresponde quase textualmente ao disposto no n.º 2 do artigo 243.º do CAC, coloca-se a questão de saber se o legislador europeu impõe a previsão de uma primeira via, prévia e necessária, como condição de impugnabilidade, que garanta uma maior celeridade e/ou especialização na apreciação das pretensões aduaneiras. Desde logo uma via graciosa prévia, como condição necessária de abertura da via contenciosa, com o objetivo de reduzir a litigiosidade e os encargos que lhe estão associados. Chamado a pronunciar-se sobre esta questão, o TJUE, no acórdão C-1/99, de 11 de janeiro de 2001, esclareceu que compete aos Estados Membros determinar se a via graciosa deve (ou não) ser uma condição de impugnabilidade. O CAU limita-se, assim, a impor aos Estados Membros a previsão de, pelo menos, duas vias de reação a decisão das autoridades aduaneiras.

Em qualquer caso, à luz do disposto no artigo 45.º, n.º 1, do CAU, a interposição de “recurso” não tem efeito suspensivo da execução da decisão contestada³⁹. As autoridades aduaneiras devem, todavia, suspender, total ou parcialmente, a execução dessa decisão “caso tenham motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão impugnada com a legislação aduaneira, ou que seja de recear um prejuízo irreparável para a pessoa em causa” (artigo 45.º, n.º 2, do CAU). Com efeito, para suspensão oficiosa da execução da decisão contestada basta que se demonstre a verificação de um dos requisitos previstos no CAU, não se tratando de requisitos cumulativos⁴⁰.

O que entender por “motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão impugnada com a legislação aduaneira” e a consubstanciação do “receio de um prejuízo irreparável” não resultam evidentes, cabendo à doutrina e, em última instância aos Tribunais, a densificação destes conceitos. A apreciação do carácter fundamentado dos motivos para pôr

³⁶ Artigo 44.º, n.º 3, do CAU, que corresponde ao artigo 243.º do CAC.

³⁷ Sobre a delimitação da jurisdição territorial das estâncias aduaneiras nacionais cf. f. http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt/quem_somos/areas_alfandegas.htm, sobre as estâncias aduaneiras dos demais Estados da União cf. http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/col/col_consultation_location.jsp?Lang=pt.

³⁸ Cf. o Manual da Declaração Sumária de Entrada o Manual da Declaração Sumária de Saída de Mercadorias, o Manual da Exportação e o Manual da Importação, todos disponíveis em http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt/legislacao_aduaneira/manuais_doclib/default.htm.

³⁹ Que corresponde ao artigo 244.º do CAC.

⁴⁰ Neste sentido veja-se o acórdão do TJUE C-130/95, de 17 de julho de 1997.

em dúvida a decisão com a legislação aduaneira importa uma certa margem de subjetividade na respetiva apreciação. Na década de 80, antes mesmo da entrada em vigor do CAC, o TJUE fixou jurisprudência no sentido de que o prejuízo de carácter financeiro só será considerado irreparável se não for suscetível de ser inteiramente ressarcido com o ganho da causa (C-130/95, de 26 de setembro de 1988). Seriam os casos, por exemplo, de a execução imediata do ato ser suscetível de ocasionar a dissolução da sociedade ou de impor ao particular a venda da sua morada de família.

Sem prejuízo do exposto, “se a decisão impugnada der origem à aplicação de direitos de importação ou de direitos de exportação, a suspensão da execução dessa decisão fica sujeita à prestação de uma garantia” (artigos 45.º, n.º 3, do CAU e 244.º do CAC). Garantia esta que poderá ser dispensada se o operador económico comprovar, com base numa avaliação documental, que a mesma pode causar graves dificuldades de natureza económica ou social ao devedor⁴¹. Assim, à luz da legislação aduaneira europeia, não há um efeito suspensivo automático com a reclamação/impugnação do ato de liquidação, acrescido da prestação ou dispensa da garantia devida. Tal efeito fica ainda dependente da verificação de, pelo menos, um dos requisitos previstos no n.º 1 do artigo 45.º do CAU. O Supremo Tribunal Administrativo (STA) entendeu mesmo que a suspensão do ato é um poder-dever da administração aduaneira⁴², e que “só as autoridades aduaneiras podem estatuir a suspensão da execução dos atos resultantes da aplicação do CAC, cabendo recurso contencioso do ato que a denegue”⁴³. Este regime consubstancia, assim, uma exceção ao disposto no artigo 169.º do CPPT; exceção que foi aditada no respetivo n.º 11 do artigo 119.º do CPPT. Chamado a pronunciar-se sobre a conformidade desta exceção ao regime geral previsto no CPPT com os princípios constitucionais, desde logo o princípio da tutela jurisdicional efetiva, o Tribunal Constitucional (TC) não a julgou inconstitucional (P. 309/05, de 18 de janeiro de 2006).

O STA também já esclareceu que a suspensão da execução de uma decisão aduaneira é regulada pela legislação aduaneira e que a “oposição à execução não é o meio idóneo para obter essa suspensão”⁴⁴. Os meios idóneos para o operador poder contestar o indeferimento do pedido de suspensão serão, de acordo com jurisprudência relativamente assente do STA, a reclamação graciosa ou a ação administrativa. Estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação de direitos com fundamento em dúvida sobre a conformidade com a legislação aduaneira, o meio idóneo será, nesse caso, a impugnação judicial⁴⁵.

O direito aduaneiro europeu não dispõe sobre o modo de prestação da garantia, antes remetendo “o procedimento do recurso para as legislações nacionais (...). Devendo então aplicar-se, por analogia, o disposto no artigo 255.º do CPT (atual artigo 169.º do CPPT),

⁴¹ Cf. artigos 45.º n.º 3 do CAU e 244.º do CAC. O CAC não previa a exigência de uma comprovação documental, motivo pelo qual deveriam ser admitidas todas as demais formas de comprovação admitidas em Direito, desde logo a testemunhal.

⁴² Acórdão do STA, processo n.º 01263/04, de 27 de abril de 2005.

⁴³ Acórdão do STA, processo n.º 022401, de 28 de janeiro de 1990. No mesmo sentido vejam-se os acórdãos do STA proferidos no âmbito dos processos n.º 022647, de 01 de abril de 1998 e n.º 0824/02, de 15 de janeiro de 2003; assim como o acórdão do TJUE C-226/99, de 11 de janeiro de 2001.

⁴⁴ Acórdão do STA, processo n.º 01263/04, de 27 de abril de 2005.

⁴⁵ Acórdãos do STA, processo n.º 022647, de 01 de abril de 1998, e processo n.º 0824/02, de 15 de janeiro de 2003.

notificando-se o contribuinte para prestar a garantia no prazo de dez dias”⁴⁶.

Ainda no que respeita à prestação da garantia, o TJUE, no processo C-130/95, de 17 de julho de 1997, esclareceu que o “facto de o interessado poder sofrer um prejuízo irreparável no caso de execução imediata de uma decisão aduaneira contestada não impede, de modo algum, as autoridades aduaneiras de subordinar a suspensão da execução dessa decisão à constituição de uma garantia. Todavia, se a exigência de constituir uma garantia for suscetível, devido à situação do devedor, de suscitar graves dificuldades de ordem económica ou social, as autoridades aduaneiras dispõem da faculdade de não exigir a constituição dessa garantia”.

No que respeita ao regime de “recurso” o CAU transcreveu, quase textualmente, o regime do CAC, sem alterações de relevo. As únicas “novidades”, se assim se podem chamar, são a obrigatoriedade de comprovação documental da insuficiência económica para efeitos de dispensa de garantia acima referida, e o disposto no artigo 44º, nº 4, do CAU. De acordo com o normativo em apreço os Estados Membros devem certificar-se de que o procedimento de recurso permite a pronta confirmação ou retificação das decisões adotadas pelas autoridades aduaneiras, uma imposição expressa de celeridade cuja concretização foi remetida para a legislação interna dos Estados Membros.

3.1. Garantias específicas dos operadores económicos no quadro do Direito nacional

Como acima referido, o legislador europeu deixou uma certa margem de conformidade aos Estados Membros no que respeita ao Direito aduaneiro adjetivo. Em Portugal, a gestão, liquidação e cobrança de direitos aduaneiros, enquanto tributos, compete à AT⁴⁷ e não se distingue largamente da gestão, liquidação e cobrança dos demais tributos. Existem, todavia, especificidades no que respeita aos meios gratuitos e contenciosos de reação a um ato de liquidação de direitos aduaneiros ou a um ato das autoridades tributárias em matéria aduaneira.

No que respeita à delimitação dos meios de reação adequados para questionar a legalidade de um ato de liquidação de direitos aduaneiros cumpre distinguir o respetivo fundamento de reação. Com efeito, se o fundamento de reação for a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias, a impugnação judicial de atos de liquidação depende de prévia reclamação graciosa⁴⁸. O mesmo será dizer que a reclamação graciosa é, nesses casos, uma condição de impugnabilidade do ato (artigo 133.º-A do CPPT)⁴⁹. A reclamação graciosa deve ser apresentada junto do órgão periférico local que tenha praticado o ato de liquidação e remetida ao dirigente máximo do serviço para decisão⁵⁰. De referir, ainda, que a instrução do processo cabe a cada órgão periférico local competente, que inclui, se for caso disso, as amostras recolhidas e os relatórios de quaisquer controlos, ações de fiscalização ou inspeções

⁴⁶ Acórdão do STA, processo n.º 0824/02, de 15 de janeiro de 2003.

⁴⁷ Cf. artigo 2.º, n.º 1, do DL n.º 118/2011 de 15 de dezembro.

⁴⁸ A reclamação graciosa será facultativa, nos termos gerais, quando não tiver como fundamento a classificação pautal, o valor ou a origem das mercadorias.

⁴⁹ O artigo 133.º-A foi aditado ao CPPT pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e sofreu já uma alteração por força do disposto artigo 8.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

⁵⁰ Cf. artigo 77.º-A aditado ao CPPT pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

que tenham servido de base à liquidação. Após a instrução, o processo deve ser remetido ao serviço central competente em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro, no prazo de 15 dias, que procede à instrução complementar, seguido da análise do processo e da elaboração da proposta fundamentada de decisão.

Neste âmbito poder-se-ia colocar a questão de saber se, também neste caso, a reclamação graciosa poderá ser dispensada quando estiver exclusivamente em causa matéria de Direito e a liquidação dos direitos tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária⁵¹. Tal possibilidade não se encontra expressamente prevista no CPPT, ainda que se justificasse, em termos práticos, pelas mesmas razões que justificam a dispensa da reclamação graciosa nos casos de erro na autoliquidação e retenção na fonte.

A reclamação graciosa prévia necessária veio substituir o recurso ao processo técnico de contestação aduaneira aplicável em caso de divergência quanto à matéria de classificação, valor e origem aduaneira, previsto no Decreto-Lei n.º 281/91, de 9 de agosto, que criou o CTA⁵². Pese embora a terminologia legal não se estava perante uma verdadeira e própria fase processual. O processo técnico de contestação apresentava-se, na prática, como um meio gracioso de reação a uma decisão das autoridades alfandegárias em matéria de classificação pautal, valor e origem. As decisões do CTA eram tomadas com um mínimo de sete membros, incluindo o presidente, e aprovadas com o voto favorável da maioria dos presentes, cabendo ao presidente o voto de qualidade. A decisão era posteriormente objeto de homologação por despacho do Ministro das Finanças.

Na ausência de imposição legal expressa colocava-se a questão da obrigatoriedade do processo técnico de contestação como condição de impugnabilidade. A obrigatoriedade do recurso a esta via graciosa era defendida pela doutrina, quer em sede aduaneira, como no que respeita aos IEC. Para António Brigas Afonso “face à complexidade técnica das referidas matérias, *maxime* quando estão em causa questões de classificação pautal, e à previsão legal de um procedimento especial para apreciação das questões relativas à classificação pautal, origem e valor das mercadorias importadas, consideramos, tal como a jurisprudência do STA tem, na esmagadora maioria dos casos, considerado, que deve ser, obrigatoriamente, utilizado o procedimento técnico de contestação para apreciação de tais matérias”⁵³. Com algumas oscilações, a jurisprudência maioritária seguiu o entendimento de que o recurso ao processo técnico de contestação constituía uma verdadeira e própria condição de impugnabilidade. Veja-se, entre outros, o acórdão de 29 de maio de 2014, em que o TCA-Sul foi claro ao defender que “[a] organização do processo técnico de contestação não é uma faculdade da Administração Aduaneira, dependente da iniciativa do contribuinte; ao invés trata-se de um procedimento obrigatório, sempre que exista divergência entre o declarante e a Administração

⁵¹ Prevista no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, para o qual remete o n.º 6 do art. 132.º do CPPT. Sobre a matéria em apreço cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume II, pp. 405-414.

⁵² O CTA era constituído pelo diretor geral das Alfândegas, que presidia, e por 13 vogais, um representante do Ministério da Indústria e Energia; um representante do Ministério da Agricultura, Pescas e Alimentação; um representante do Ministério do Comércio e Turismo; cinco representantes da Direção-Geral das Alfândegas; e 4 representantes das atividades económicas.

⁵³ ANTÓNIO BRIGAS AFONSO, “Contencioso aduaneiro”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 270-271.

Aduaneira sobre a classificação pautal”⁵⁴.

O processo técnico de contestação foi revogado pelo artigo 221.º da Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro 2013, o que poderia levantar questões práticas várias no que respeita à tramitação dos processos pendentes no CTA e nos casos em que os tribunais determinassem que os mesmos deveriam baixar ao CTA. Neste âmbito, o legislador teve o cuidado de salvaguardar os efeitos produzidos e prever expressamente o destino dos processos pendentes. Com efeito, nos termos do n.º 2 do artigo 221.º os processos pendentes no CTA em que estivessem em causa de atos que comportassem a apreciação da legalidade de um ato de liquidação de direitos seriam automaticamente convalidados em reclamação graciosa e remetidos para a Direção de Serviços de Tributação Aduaneira. No que respeita aos atos que não comportassem a apreciação da legalidade do ato de liquidação seriam automaticamente convalidados em recurso hierárquico.

De acordo com as regras gerais previstas no artigo 66.º do CPPT, o recurso hierárquico é facultativo. A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, veio, todavia, aditar um número 3 ao referido normativo legal, prevendo um recurso hierárquico necessário quando estejam em causa atos da administração tributária em matéria aduaneira praticados por ocasião do desalfandegamento das mercadorias, que decidam a classificação pautal de mercadorias de importação proibida ou condicionada⁵⁵. O CPPT e a legislação aduaneira europeia não nos oferecem uma definição legal de “mercadoria de importação proibida ou condicionada”, conclusão que deve ser extraída do respetivo regime de importação. Assim, serão de importação proibida as mercadorias cuja importação constitua uma infração penal, a saber, a importação de estupefacientes⁵⁶, armas e explosivos⁵⁷, materiais radioativos, mercadorias contrafeitas⁵⁸ ou espécies protegidas (animais e vegetais)⁵⁹. Por mercadorias de importação condicionada entendem-se as mercadorias sujeitas a licenciamento/certificação específica, como sejam, por exemplo, os medicamentos⁶⁰ e as obras de arte⁶¹.

Do indeferimento expresso ou tácito do recurso hierárquico necessário previsto no n.º 3 do artigo 67.º do CPPT, ou do recurso hierárquico facultativo de um ato em matéria tributária,

⁵⁴ Acórdão do TCA-S, processo n.º 05587/12, de 29 de maio de 2014.

⁵⁵ Nesse caso serão aplicáveis as regras previstas para reclamação graciosa necessária em matéria aduaneira, com as devidas adaptações.

⁵⁶ Cf. Regulamento (CE) n.º 111/2005 do Conselho, de 22 de dezembro, que estabelece regras de controlo do comércio de precursores de drogas entre a União e países terceiros. Este regulamento europeu veio concretizar o disposto no artigo 12.º da Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Estupefacientes e Substâncias Psicotrópicas, adotada em 19 de dezembro de 1988, em Viena.

⁵⁷ Cf. Diretiva 91/477/CEE do Conselho, de 18 de junho, relativa ao controlo da aquisição e detenção de armas.

⁵⁸ Cf. Regulamento (UE) n.º 608/2013 de 12 de junho, relativo à intervenção das autoridades aduaneiras para assegurar o cumprimento da legislação sobre os direitos de propriedade intelectual; o Decreto-Lei n.º 360/2007, de 2 de novembro; e o artigo 319.º do Código da Propriedade Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36/2003, de 5 de março.

⁵⁹ Cf. Convenção sobre o Comércio Internacional de Espécies da Fauna e da Flora Selvagem Ameaçadas de Extinção, também conhecida como Convenção de Washington ou Convenção CITES.

⁶⁰ Cf. Regulamento (CE) n.º 765/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de julho, que estabelece os requisitos de acreditação e fiscalização do mercado relativos à comercialização de produtos; Regulamento (UE) n.º 608/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de junho, relativo à intervenção das autoridades aduaneiras para assegurar o cumprimento da legislação sobre os direitos de propriedade intelectual; a Diretiva 2011/62/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho (Diretiva dos Medicamentos falsificados); e o Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de agosto (Estatuto do Medicamento).

⁶¹ Cf. Regulamento (CE) n.º 116/2009 do Conselho, de 18 de dezembro, e Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro.

cabe ação administrativa⁶². Por sua vez, do indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa necessária e da reclamação graciosa facultativa de um ato de liquidação de direito cabe impugnação judicial, a apresentar, após a alteração introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, nos termos gerais do CPPT⁶³. De notar, todavia, que até 31 de dezembro de 2014, o artigo 133.º-A do CPPT remetia para o n.º 2 do artigo 131.º do mesmo diploma, que previa um prazo especial de impugnação de 30 dias contados da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito. O mesmo será dizer que entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2014, o prazo de impugnação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa era de trinta dias e que, a partir de 1 de janeiro de 2015, passou a ser de três meses⁶⁴.

A apreciação da impugnação dos atos de liquidação de direitos aduaneiros é da competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais⁶⁵. E trata-se mesmo de uma competência exclusiva quando o fundamento for a classificação pautal, valor e origem aduaneira, ou quando estiver em causa a aplicação de contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado Membro, no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira, uma vez que estas matérias estão expressamente excluídas do âmbito da vinculação da AT à arbitragem tributária⁶⁶. A exclusão é igualmente extensível à apreciação das pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação, independentemente do fundamento, e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

Neste âmbito colocou-se a questão de saber se as pretensões relativas ao IVA devido pela importação e pela exportação seriam passíveis de enquadramento no âmbito da exclusão expressa de vinculação da AT à arbitragem tributária. Chamados a pronunciar-se, os Tribunais Arbitrais julgaram-se incompetentes para apreciar as pretensões relativas ao IVA liquidado pela importação⁶⁷, mas julgaram-se competentes para apreciar as pretensões relativas ao IVA liquidado no âmbito de uma exportação irregular⁶⁸. Esta questão ainda não foi colocada em sede de IEC, admitindo-se, todavia, que a jurisprudência arbitral siga, nesse caso, e com mais propriedade, o entendimento expresso em sede de IVA.

⁶² Regulada nos termos do CPTA para o qual remete o artigo 76.º do CPPT que, em desconformidade com a evolução terminológica do CPTA, se continua a referir ao recurso contencioso.

⁶³ Ou seja, no prazo geral de 3 meses previsto no artigo 102.º do CPPT.

⁶⁴ Prazo geral previsto no art. 102.º do CPPT.

⁶⁵ Cf. Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro, na redação do Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro.

⁶⁶ Artigo 2.º, al. c) e d), da Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de março. Sobre a arbitrabilidade dos direitos aduaneiros, do IVA e dos IEC devidos pela importação de bens cf. TÂNIA CARVAHAIS PEREIRA, "Arbitrabilidade do IVA na importação", *Cadernos IVA 2014*, Coordenação de Sérgio Vasques, 2015, pp. 449 e ss., MANUEL TEIXEIRA FERNANDES, "A arbitragem nos direitos aduaneiros e nos IEC: um ponto final ou um ponto de passagem?", *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, p. 291 e ss., e SÉRGIO BRIGAS AFONSO, "Mercadorias sujeitas a direitos de importação – restrições no recurso à arbitragem tributária", *Revista Arbitragem Tributária* n.º 2, janeiro 2015, pp. 23-28.

⁶⁷ Processos arbitrais n.º 94/2013-T, de 29 de novembro de 2013 e n.º 123/2013-T, de 28 de janeiro de 2014.

⁶⁸ Processos arbitrais n.º 17/2015-T, de 11 de junho 2015 e n.º 742/2014-T, de 1 de setembro de 2015.

4. Outras “particularidades” do contencioso aduaneiro

4.1. Registo da liquidação e ato de liquidação

O contencioso aduaneiro apresenta particularidades próprias de um regime desenhado, em traços largos, no quadro do Direito europeu e que, a nível nacional, conservou algumas especificidades que remontam à legislação anterior à atual ordem constitucional.

A primeira especificidade de que cumpre dar nota é a distinção, em sede aduaneira, entre registo da liquidação e ato de liquidação. O registo da liquidação é um ato interno das autoridades aduaneiras, que consiste numa inscrição contabilística de uma liquidação prévia (artigo 104.º do CAU, que corresponde ao artigo 220.º do CAC).

O registo da liquidação, enquanto ato interno, não é um ato impugnável. Isso mesmo deixou claro o STA no processo n.º 004607, de 4 de outubro de 1989. Por sua vez, o ato de liquidação é um ato tributário cuja eficácia depende da respetiva notificação da dívida aduaneira⁶⁹ ao operador económico (artigo 102.º do CAU, que corresponde ao artigo 221.º do CAC).

Em qualquer caso, a dívida aduaneira não pode ser notificada ao devedor após o termo do prazo de 3 anos a contar da data da respetiva constituição, o que se traduz numa outra especificidade do regime aduaneiro.

4.2. Prazo de caducidade do direito à liquidação de direitos aduaneiros

O prazo geral de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT é de 4 anos. Ora, no caso dos direitos aduaneiros o artigo 103.º do CAU, que corresponde ao artigo 221.º do CAC, prevê um prazo geral de caducidade do direito à liquidação de apenas 3 anos⁷⁰.

Questão não menos importante será a saber se este prazo de 3 anos de caducidade do direito à liquidação é igualmente aplicável ao IVA e aos IEC devidos pela importação. No acórdão de 25 de junho de 2003, proferido no âmbito do processo n.º 0595/03, o STA considerou que “referindo-se o artigo 221 n.º 3 do CAC apenas aos direitos de importação e exportação, não engloba no seu âmbito o IVA”, aplicando o prazo geral de caducidade previsto na LGT (4 anos).

Mais tarde, o STA veio “emendar a mão” e fixar jurisprudência no sentido de que sendo o IVA liquidado pelas autoridades aduaneiras, o prazo de liquidação do imposto deveria ser o previsto na legislação aduaneira por força do disposto no artigo 101.º da Reforma Aduaneira⁷¹. Este artigo prevê que “quando, em consequência do mesmo facto tributário, forem devidos direitos de importação e outros impostos a cobrar pela alfândega, observar-se-á o disposto na regulamentação comunitária, designadamente no que respeita ao prazo de caducidade do

⁶⁹ Sobre a constituição da dívida aduaneira cf. JOSÉ ANTÓNIO DE JESUS ANJOS, “Constituição da dívida aduaneira na importação”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 125 e ss.

⁷⁰ Prazo de 3 anos que também será aplicável, desde janeiro de 2015, no caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo. (cf. n.º 2 do art. 45.º da LGT na redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro).

⁷¹ Cf. acórdão do STA, processo n.º 01216/05, de 20 de fevereiro de 2008.

direito à liquidação, à cobrança *a posteriori*, ao reembolso e à dispensa do pagamento”. E da leitura conjugada do disposto nos artigos 1.º, n.º 1, alínea b); 5.º e 28.º, n.º 3, do Código do IVA, o imposto devido pela importação é cobrado pelos serviços aduaneiros competentes.

Em matéria de IEC, o STA fixou também jurisprudência no sentido em que “tratando-se de impostos resultantes de operações internas aplica-se o artigo 45.º (e também o n.º 1 do artigo 46.º da LGT) (...) tratando-se de impostos liquidados e cobrados por motivo de importação de bens sujeitos a esses impostos, é aplicável o disposto nos artigos 221.º, n.ºs 3 e 4 do Código Aduaneiro Comunitário, por remissão expressa do n.º 4 do artigo 9.º” do Código dos IEC de 1999, cuja disciplina foi seguida pelo Código de 2010 (processo n.º 01086/09, de 10 de fevereiro 2010). No que respeita aos IEC a questão é por isso mais simples, uma vez que o artigo 11.º, n.º 2, do Código dos IEC em vigor remete expressamente a determinação do prazo de caducidade para as disposições aduaneiras aplicáveis⁷².

4.3. Reembolso e dispensa de pagamento

O prazo de 3 anos é igualmente aplicável ao pedido de reembolso ou dispensa de pagamento de direitos (artigo 236.º do CAC e artigo 121.º do CAU). Estes pedidos previstos na legislação aduaneira correspondem à figura da revisão do ato tributário previsto no artigo 78.º da LGT, atentos na respetiva natureza e pressupostos, o que nos coloca perante a questão de saber se o regime previsto na LGT tem aplicabilidade em sede aduaneira. No processo n.º 86/06, de 26 de abril de 2006, o STA entendeu que o “direito de revisão e o direito de reembolso têm a mesma natureza, pelo que nada obsta a que, nos termos do artigo 101º da Reforma Aduaneira, ao direito de revisão do ato de liquidação a efetuar pelas autoridades aduaneiras se aplique a regulamentação comunitária em vigor, a ele respeitante”; e que de “qualquer modo, o pedido de revisão, conducente à anulação do ato de liquidação não pode deixar de implicar o reembolso das quantias em causa (art. 100º da LGT)”. Pelo que, em termos de Direito europeu, o pedido de reembolso corresponde na sua finalidade, ao pedido de revisão do direito nacional”.

Já no acórdão do pleno proferido no processo n.º 01154/05, de 08 de novembro de 2006, o STA foi absolutamente claro ao referir que o “prazo para requerer a revisão oficiosa de ato de liquidação de imposto automóvel praticado no ano de 1997 é de 3 anos, por força das disposições conjugadas dos artigos 101º da Reforma Aduaneira (...) e do artigo 236.º, n.º 2, do Código Aduaneiro Comunitário”⁷³.

Por último cumpre referir que, de acordo com o entendimento fixado pelo STA no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 01091/05, de 24 de maio de 2006, quando as autoridades nacionais de um Estado Membro decidem um pedido de reembolso ou dispensa de

⁷² Para mais desenvolvimentos cf. SÉRGIO VASQUES E TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2016, p. 359.

⁷³ No mesmo sentido cf. os acórdãos do STA, processo n.º 1154/05, de 08 de março de 2006; processo n.º 62/06, de 5 de abril de 2006; processo n.º 1215/05, de 17 de maio de 2006; e processo n.º 61/06, de 28 de junho de 2006; e ainda o acórdão do Tribunal de Primeira Instância T-134/03 e T-135/03, de 27 de setembro de 2005; e NUNO ALEIXO, PEDRO ROCHA E RICARDO DE DEUS, *Código Aduaneiro Comunitário anotado e comentado*, 2007, p. 1041.

pagamento com base numa decisão da Comissão, a decisão sindicável é a da Comissão e os Tribunais competentes são os Tribunais da União.

5. Bibliografia

Alexandra Martins, Ana Roldão e Pedro Moreira, “O IVA aduaneiro e os casos do roubo de jóias e das vendas sucessivas”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

André Parmo Folloni, *Tributação sobre o Comércio Exterior*, São Paulo, 2005

António Brigas Afonso, “Contencioso aduaneiro”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

António Brigas Afonso e Manuel Teixeira Fernandes, *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Atualizado*, 3.ª Ed., 2011

António Brigas Afonso, “Contencioso Aduaneiro”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Deolinda Reis Simões, “A cooperação no âmbito da CPLP: os novos Códigos Aduaneiros da CPLP”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Eunice Mangujo Simbine, *O contencioso aduaneiro: as garantias dos particulares à luz da ordem jurídica moçambicana*, 2015

Francisco Pelechá Zozaya, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Espanha, 2009

Frederico Velasco Amaral, “A articulação entre o Direito Aduaneiro Europeu e as Normas da OMA e da OMC”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Frederico Velasco Amaral, *Direito Aduaneiro Europeu: Natureza e Objeto*, Dissertação de Mestrado, 2012, disponível em <http://www.cije.up.pt/publications/direito-aduaneiro-europeu-natureza-e-objeto>

Garcia Afonso, “O Direito aduaneiro angolano: objeto, fontes e natureza”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume II, 2011

Jorge Lopes de Sousa, “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, *Guia da Arbitragem Tributária*, Coordenação Nuno Villa-Lobos e Mónica Vieira, 2013

José António de Jesus Anjos, “Constituição da dívida aduaneira na importação”, Temas de Direito Aduaneiro, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

José Rijo, “O critério da transformação substancial nos processos aquisitivos da origem não preferencial”, Temas de Direito Aduaneiro, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Luís Pedro Cunha, “Observações sobre a importância das regras de origem no comércio internacional”, [Boletim de Ciências Económicas](#), 2013, pp. 209-233

Luís Pedro Cunha, “GATT, OMC e países em vias de desenvolvimento. Uma perspetiva crítica”, Separata da Revista Temas de Integração, 1.º e 2.º Semestre de 2011, n.º 29-30

Manuel Teixeira Fernandes, “A arbitragem nos direitos aduaneiros e nos IEC: um ponto final ou um ponto de passagem?”, Temas de Direito Aduaneiro, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Nuno Aleixo, Pedro Rocha e Ricardo de Deus, Código Aduaneiro Comunitário anotado e comentado, 2007

Ricardo de Deus, “O Direito Aduaneiro da União: o novo Código Aduaneiro da União”, Temas de Direito Aduaneiro, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Rogério M. Fernandes Ferreira e Sérgio Brigas Afonso, “A exportação e a importação de mercadorias”, Temas de Direito Aduaneiro, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Rosaldo Trevisan, “Direito Aduaneiro e Direito Tributário: Distinção Básica”, Temas Atuais de Direito Aduaneiro Brasil, 2008

Sérgio Brigas Afonso, “Mercadorias sujeitas a direitos de importação – restrições no recurso à arbitragem tributária”, Revista Arbitragem Tributária n.º 2, janeiro 2015

Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira, Os Impostos Especiais de Consumo, 2016

Susana Claro e Clara Ditmer, “Regime Aduaneiro e Preços de Transferência”, Temas de Direito Aduaneiro, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, 2014

Tânia Carvalhais Pereira, “Introdução aos regimes aduaneiros”, Temas de Direito Aduaneiro, 2014

Tânia Carvalhais Pereira, “Arbitrabilidade do IVA na importação”, Cadernos IVA 2014, Coordenação de Sérgio Vasques, 2014

Tânia Carvalhais Pereira, “Introdução ao IVA na importação”, Cadernos IVA 2015, Coordenação de Sérgio Vasques, 2015

Abreviaturas

AD-CAU: Regulamento Delegado

AE-CAU: Regulamento de Execução

AT: Autoridade Tributária e Aduaneira

CAC: Código Aduaneiro Comunitário

CAM: Código Aduaneiro Modernizado

CAU: Código Aduaneiro da União

CECA: Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

CPPT: Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP: Constituição da República Portuguesa

CTA: Conselho Técnico Aduaneiro

DACAC: Disposições de Aplicação do CAC

GATT: Acordo Geral sobre Pautas e Comércio

LGT: Lei Geral Tributária

IVA: Imposto sobre o valor Acrescentado

IEC: Impostos Especiais sobre o Consumo

OMA: Organização Mundial das Alfândegas

OMC: Organização Mundial do Comércio

RGIT: Regime Geral das Infrações Tributárias

RMT: Regulamento de Medidas Transitórias

STA: Supremo Tribunal Administrativo

TAC: território aduaneiro da Comunidade

TAU: território aduaneiro da União

TCA: Tribunal Central Administrativo

TC: Tribunal Constitucional

TFUE: Tratado sobre Funcionamento da União Europeia

TJUE: Tribunal de Justiça da União Europeia

Vídeos da apresentação

Parte I

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Tânia Carvalhais Pereira, Assistente da Universidade Católica Portuguesa: Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório O contencioso aduaneiro 01.04.2016 14:30

DATA JURIS JUSTIÇA TA

Lisboa

Tânia Carvalhais Pereira

Contencioso aduaneiro e direito fiscal europeu

00:00:44 00:51:18

FCT FCCN www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/sz207ms7i/flash.html>

Debate

Moderador: José Veras**

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS
Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário | Moderação: José Veras, Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo | Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório | 01.04.2016 15:10

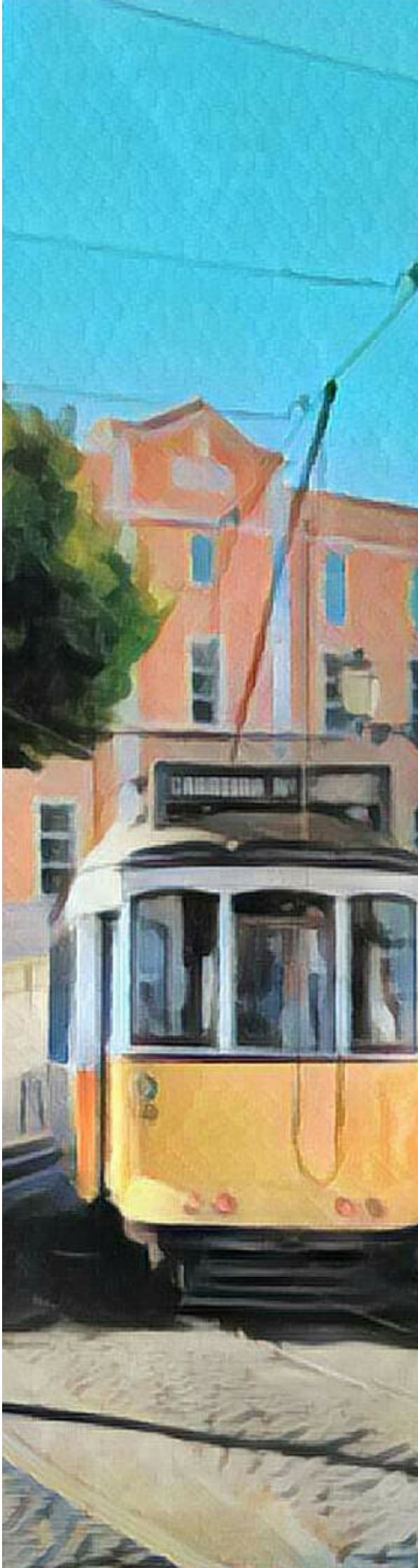
DATA JURIS | Obrigada pela atenção | JUSTIÇA TA

Lisboa
Debate
Temas de Direito Tributário I

FCT | FCCN | www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/22xi92gdq/flash.html>

** Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo.



4.
**Notas sobre o
juízo de
comparabilidade
na jurisprudência
do TJ**

Margarida Reis

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

NOTAS SOBRE O JUÍZO DE COMPARABILIDADE NA JURISPRUDÊNCIA DO TJ

Margarida Reis*

Sumário: I. Introdução; II. Comparabilidade na atribuição de benefícios fiscais pessoais; III. Notas finais; IV. Bibliografia citada. Apresentação *Power Point*. Vídeo.

I. Introdução

É objeto deste artigo, que se segue à intervenção com idêntico objeto efetuada na ação de formação contínua “Temas de Direito Tributário”, em abril de 2016, uma breve reflexão sobre a análise de comparabilidade que o Tribunal de Justiça (TJ)¹ estabelece com vista à indagação da existência de eventuais tratamentos discriminatórios nos casos em que aprecia questões de tributação direta, concretamente, nos casos em que está em causa a concessão de benefícios fiscais pessoais (os que implicam a tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos).

A revisitação desta jurisprudência faz-se no momento em que, na sequência da reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro o regime da residência fiscal parcial dá os seus primeiros passos em Portugal, procurando precisamente suprir as dificuldades “fiscais” associadas a um novo paradigma de mobilidade das pessoas singulares².

A matéria da tributação direta cabe no âmbito da competência partilhada entre os Estados-Membros (EM) e a UE (cf. art. 4.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, TFUE), por dizer respeito ao mercado interno [art. 4.º, n.º 2, alínea a), do TFUE]³.

A UE raramente tem utilizado a sua competência, continuando esta matéria a ser muito pouco harmonizada, necessariamente com base no art. 115.º do TFUE, disposição que exige unanimidade no seio do Conselho para as diretivas possam ser adotadas.

* Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa e Docente no CEJ.

¹ Tribunal de Justiça do Tribunal de Justiça da União Europeia. Como é sabido, o Tribunal de Justiça da União Europeia é composto por três jurisdições: o Tribunal de Justiça, o Tribunal Geral (criado em 1988) e o Tribunal da Função Pública (criado em 2004).

² Tendo por objetivo, precisamente, o de “facilitar, numa perspetiva fiscal, a mobilidade internacional das pessoas singulares, ou seja, diminuir os inconvenientes e as dificuldades de natureza fiscal associados à mudança de residência dos indivíduos para outro país”, cf. PEREIRA, Paula Rosado, in Reforma do IRS – Mobilidade Internacional e Residência Fiscal Parcial [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2016. [Consult. 1 abril 2016]. Disponível na internet: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_book_Tributario_II.pdf. ISBN: 978-989-8815-33-0.

³ Como refere o TJ, “... a fiscalidade direta não é uma competência exclusiva dos Estados-Membros, mas está implícita e necessariamente incluída na competência relativa ao mercado interno (...) e é considerada uma competência partilhada entre a União Europeia e os Estados-Membros” (Acórdão de 6 de junho de 2013 no caso C-383/10, Comissão v Bélgica, § 10).

Apesar da fraca harmonização, os EM permanecem limitados pelas proibições constantes no TFUE, em particular pelas regras relativas à(s) liberdade(s) de circulação (arts. 28.º a 37.º e 45.º a 66.º TAFUE) e pelas regras de concorrência, designadamente, a da proibição de auxílios de Estado (arts. 107.º a 109.º TFUE)⁴.

A integração ao nível da tributação direta é por isso uma integração “negativa”⁵ obtida através do labor jurisprudencial do TJ, que vai casuisticamente declarando a incompatibilidade dos regimes fiscais nacionais com as liberdades de circulação⁶.

Com efeito é o próprio TJ que relembra em grande parte das decisões que emite nesta matéria que “embora, no estado atual do direito comunitário, a matéria dos impostos diretos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário” abstendo-se de “qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada em razão da nacionalidade”⁷.

Ou seja, em matéria de tributação direta os EM não podem aplicar um tratamento discriminatório que implique uma desvantagem no acesso às liberdades de circulação consagradas no Tratado.

Este juízo sobre o tratamento discriminatório com fundamento nas liberdades de circulação tem limites; como refere o Advogado-Geral Poiares Maduro nas conclusões apresentadas em 07-04-2005 no caso Marks & Spencer, C-446/03, “(...) os limites que resultam do direito comunitário só se aplicam às competências exercidas pelos Estados-Membros. Assim, os Estados-Membros conservam a liberdade de definir a organização e a conceção do seu sistema fiscal (...) e de determinar a necessidade de repartir entre si o poder de tributação (...). Daí resulta que, na falta de harmonização das legislações nacionais nesse domínio, as dificuldades que, para os operadores económicos, resultam de simples diferenças de regimes fiscais entre Estados-Membros estão excluídas do domínio do Tratado (...). Está perfeitamente assente que as diferenças de tratamento resultantes de disparidades legislativas entre os Estados-Membros, entre outras, não constituem discriminações proibidas pelo Tratado (...)” (§ 23).

Ou, como é referido pelo Advogado-Geral Geelhoed, nas Conclusões apresentadas em 23-02-2006 no caso Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation, C-374/04 “Uma segunda consequência da coexistência de diversos sistemas fiscais nacionais consiste em que existirão disparidades, ou variações, entre estes sistemas. É evidente que essas disparidades são

⁴ Cf. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J. – European Tax Law, 6th edition, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012, pp. 36-39.

⁵ Cf. DOURADO, Ana Paula – Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Direta. Coimbra: Coimbra Editora / Wolters Kluwer Portugal, 2010, págs. 27-28; ADAMCZYK, Łukasz – The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. In LANG, Michael (editor) [et al.] – Introduction to European Tax Law: Direct Taxation. 3rd edition. Wien: Linde Verlag, 2010, pág. 25.

⁶ Desde que não exista uma justificação de interesse público válida e proporcional para o regime nacional em causa.

⁷ Cf. designadamente acórdão de 14 de fevereiro de 1995, no caso C-279/93, Schumacker, § 21; acórdão de 11 de agosto de 1995 no caso C-80/94, Wielockx, § 16; acórdão de 27 de junho de 1996 no caso C-107/94, Asscher, § 36; acórdão de 14 de Setembro de 1999 no caso C-391/97, Gschwind § 20; acórdão de 12 de Dezembro de 2002 no caso C-385/00, de Groot, § 75; acórdão de 9 de novembro de 2006, no caso C-520/04, Turpeinen, § 11.

inevitáveis, quando se tem em conta que os sistemas fiscais nacionais são feitos à medida das circunstâncias macroeconómicas específicas existentes nesse Estados-Membros num dado período. No estado atual da integração das economias nacionais, estas circunstâncias variam consideravelmente de Estados-Membros para Estados-Membros. Por exemplo, uma série de fatores de produção importantes variam muito entre Estados-Membros (a saber, a estrutura e a dimensão dos mercados de trabalho e dos mercados de capitais dos Estados-Membros). Os Estados-Membros com mais mão-de-obra do que capital, podem, por exemplo, decidir impor encargos fiscais mais elevados sobre o trabalho do que sobre o capital. (...) A existência destas disparidades produz efeitos de distorção evidentes no investimento, no emprego e, no caso das empresas e dos trabalhadores independentes, nas decisões de estabelecimento. É claro que as diferenças existentes entre os Estados-Membros ao nível da tributação efetiva dos negócios, dos encargos administrativos e da estrutura dos regimes fiscais nacionais influenciam a localização da atividade económica. No entanto, como o Tribunal de Justiça confirmou recentemente no acórdão Schempp e como salientei nas conclusões que apresentei no processo na sua origem, as possíveis distorções resultantes de meras disparidades entre sistemas fiscais não caem no âmbito de aplicação das disposições do Tratado sobre a livre circulação. (...) Assim, os obstáculos à liberdade de estabelecimento resultantes das disparidades ou das diferenças entre os sistemas fiscais de dois ou mais Estados-Membros não caem no âmbito de aplicação do artigo 43.º CE. Estas contrapõem-se aos obstáculos resultantes de discriminação, que ocorre em resultado das normas de um único ordenamento fiscal” (§§ 43 e 46).

A comparação, ou se se preferir, a comparabilidade, é um dos passos lógicos da apreciação do TJ quando interpreta as liberdades fundamentais em concreto, verificando se as mesmas se opõem aos regimes nacionais em causa, pois a verificação da discriminação pressupõe que as situações analisadas sejam comparáveis.

As liberdades de circulação consagradas no Tratado têm todas uma vertente de proibição de discriminações injustificadas em razão da nacionalidade, motivo pelo qual, aliás, a cláusula geral de proibição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade constante do art. 18.º do TFUE só se aplica residualmente se não for de aplicar uma das disposições especiais que proíbem a discriminação⁸ contidas nas normas relativas as várias liberdades fundamentais, que são todas diretamente invocáveis (aplicação direta) e que todas se aplicam em matéria de tributação direta.

O TJ adota um conceito aristotélico de discriminação que comporta quatro elementos:

- (1) A existência de duas situações;
- (2) Tratadas de modo diferente;

⁸ Como refere o TJ “Quanto ao artigo 6.º do Tratado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que este artigo, que enuncia um princípio geral de proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade, só deve ser aplicado autonomamente a situações regidas pelo direito comunitário em relação às quais o Tratado não preveja regras específicas de não discriminação (acórdãos de 30 de maio de 1989, Comissão/Grécia, 305/87, Colect., p. 1461, n.ºs 12 e 13; de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, C-1/93, Colect., p. I-1137, n.º 12; e Royal Bank of Scotland, já referido, n.º 20)”, acórdão de 13 de abril de 2000 no caso C-251/98, Baars.

(3) Apesar de serem comparáveis;

(4) Resultando numa desvantagem para uma das situações.

O TJ também considera que existe discriminação quando duas situações são tratadas do mesmo modo apesar de serem incomparáveis⁹.

A fórmula habitualmente utilizada é “... situações comparáveis não devem ser tratadas de forma diferente e situações diferentes não devem ser tratadas da mesma maneira a menos que tal tratamento seja objetivamente justificado”¹⁰.

É importante lembrar que em matéria de tributação direta o TJ não está preocupado só com a questão da discriminação direta, ou seja, com a discriminação baseada num critério proibido, como é o caso da nacionalidade, mas também com a discriminação indireta, que é mais comum. A discriminação indireta verifica-se não com base no critério proibido, no caso a nacionalidade, mas sempre que na prática ela tenha as mesmas consequências, porque vai afetar sobretudo os não nacionais. Será o caso, por exemplo, quando a diferença de tratamento tenha por base a residência, porque quando o critério é a residência, ainda que nem todos os nacionais sejam beneficiados e nem todos não nacionais sejam prejudicados, é óbvio que serão sobretudo prejudicados os não nacionais, configurando-se assim uma discriminação indireta.

O TJ transpõe esta ideia de proibição de discriminação indireta da sua jurisprudência relativa a situações “não fiscais”¹¹ para a jurisprudência relativa a questões de fiscalidade direta¹².

No caso *Commerzbank*, e referindo-se também ao critério da sede no caso das empresas, o TJ afirma que “as regras de igualdade de tratamento proíbem não só as discriminações ostensivas em razão da nacionalidade, ou da sede, no que diz respeito às sociedades, mas ainda qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza efetivamente ao mesmo resultado”¹³.

Em traços largos, e embora nem sempre a siga rigorosamente esta metodologia¹⁴, quando aprecia estas matérias o TJ começa por verificar se está em causa uma liberdade fundamental e alguém com legitimidade para a invocar e se for o caso, verifica em seguida se está em causa uma situação transfronteiriça.

⁹ Cf. neste sentido BMMENS, Niels – *The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law*, Volume 24 in the Doctoral Series, Amsterdam: IBFD, 2013, pág. 9.

¹⁰ Cf. designadamente acórdão de 14 de fevereiro de 1995, no caso C-279/93, Schumacker, § 30; acórdão de 11 de agosto de 1995 no caso C-80/94, Wielockx, § 17; acórdão de 27 de junho de 1996, no caso C-107/94, Asscher, § 40; acórdão de 29 de abril de 1999, caso C-311/97, Royal Bank of Scotland, § 26.

¹¹ Por exemplo, acórdão de 12 de fevereiro de 1974 no caso C-152/73, Sotgiu, § 11; acórdão de 15 de janeiro de 1986, no caso C-41/84, Pinna, § 23.

¹² No acórdão de 8 de maio de 1990 no caso C-175/88, Biehl, § 13-14; acórdão de 13 de julho de 1993, no caso C-330/91, *Commerzbank*, §14.

¹³ C-330/91, *Commerzbank*, §14.

¹⁴ Para uma explicação em traços gerais da metodologia seguida pelo TJ, cf. ENGLMAIR, Vanessa – *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations*. In LANG, Michael (et al.) (editors) – *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 2nd Edition. Wien: Linde Verlag, 2010, p. 43-93.

É importante aqui lembrar que o TJ não considera, em princípio, abrangidas pelas liberdades fundamentais, as situações puramente internas, confinadas em todos os seus aspetos a um EM, pelo que considera que a discriminação “inversa” não é objeto das liberdades previstas no tratado, antes se confinando ao direito nacional.

Só assim não será se o indivíduo em causa, devido à sua conduta, estiver numa situação equivalente à de qualquer outra pessoa que beneficie dos direitos e liberdades garantidos pelo Tratado¹⁵, ou seja, se no caso concreto existir um elemento transnacional¹⁶¹⁷.

Depois de verificar se está em causa uma liberdade fundamental, um contribuinte com legitimidade para a invocar e uma situação transfronteiriça o TJ afere da comparabilidade das situações, estabelecendo a comparação entre a situação ou categoria protegida pelo regime da não discriminação – p. ex., contribuinte estrangeiro ou não residente – e a situação ou categoria utilizada para aferir se houve discriminação – que será p. ex. o contribuinte nacional ou residente no EM cujo regime estiver em causa¹⁸.

Se as situações forem comparáveis, verifica se houve um tratamento desfavorável, circunstância em que conclui pela existência da discriminação. Se for o caso vai ainda verificar se a discriminação tem uma justificação de interesse público, e se a mesma é proporcional.

De referir ainda que o TJ desdobra o seu juízo de comparabilidade numa comparação *prima facie* e, num segundo momento, numa comparação “objetiva”, no que tem sido objeto de críticas¹⁹. Na verdade, o Tribunal é criticado não apenas relativamente ao juízo de comparabilidade, como na apreciação casuística que vai fazendo da existência de discriminação à luz das liberdades de circulação, por nem sempre se revelar inteiramente congruente e por ultrapassar as suas competências²⁰.

Fica claro o grau elevado de complexidade desta matéria, em que o direito vai sendo construído de forma casuística, fragmentada, e não sistematizada, em função e ao sabor das especificidades dos casos concretos colocados perante o TJ e que este aprecia à luz não de regimes jurídicos estruturados e sistematizados (como acontece em matéria de tributação indireta, em que dispõe de arrimo num direito secundário profuso e sedimentado), mas à luz de princípios gerais, emanados das liberdades fundamentais consagradas no Tratado.

Esta circunstância cria dificuldades, pois muitas vezes as decisões jurisprudenciais parecem-nos inconciliáveis e até contraditórias, exigindo um esforço interpretativo acrescido que implica a consideração e compreensão das circunstâncias concretas dos casos apreciados.

¹⁵ Acórdão de 7 de fevereiro de 1979, no caso C-115/78, *Knors*, § 24; acórdão de 3 de outubro de 1990, no caso C-61/89, *Bouchoucha*, § 13; acórdão de 31 de março de 1993, no caso C-19/92, *Kraus*, § 15; acórdão de 26 de janeiro de 1993, no caso C-112/91, *Werner*.

¹⁶ Cf. p. ex., o caso C-107/94, *Asscher*.

¹⁷ BMMENS, 2013, pp. 508-510.

¹⁸ BMMENS, 2013, pp. 9-16.

¹⁹ WATTEL, Peter – Non-Discrimination à la Cour: The ECJ’s (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases. *European Taxation*. Amsterdam: IBFD. Volume 55 (December 2015), No 12 p. 543-544.

²⁰ Para uma apreciação crítica detalhada cf. WATTEL, 2015, pp. 542-553.

II. Comparabilidade na atribuição de benefícios fiscais pessoais

Nesta matéria o caso paradigmático é o caso Schumacker, e nele o TJ define o critério que vai seguir nos casos subsequentes e que é o de que em matéria de “benefícios fiscais pessoais” **a incomparabilidade** é o ponto de partida e a regra geral.

Esta regra de incomparabilidade “à partida” tem sido reafirmada em casos mais recentes, por exemplo, no acórdão proferido em 08-06-2016, no caso Kieback, C-9/14, § 23 e no acórdão proferido em 09-02-2017, no caso X, C-283/15, § 31

II. 1. O caso Schumacker²¹

O Sr. Schumacker era belga e residia na Bélgica com a família. Exerceu uma atividade assalariada exclusivamente na Alemanha entre 15 de maio de 1988 e 31 de dezembro de 1989 (enquanto residia na Bélgica). A sua esposa estava desempregada e recebeu subsídio de desemprego na Bélgica apenas durante o ano de 1988, pelo que em 1989 o rendimento familiar era constituído apenas pelo salário do Sr. Schumacker.

Por força da CDT Alemanha-Bélgica (art. 15.º, n.º 1) esse salário foi tributado na Alemanha, por retenção na fonte, mas o regime que lhe foi aplicado era diferente do aplicado aos residentes.

Na época vigorava na Alemanha um regime diferente para as pessoas singulares que ali tivessem domicílio ou residência habitual e que por isso estavam sujeitas a imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos (sujeição integral) e para as pessoas sem domicílio ou residência habitual na Alemanha que só se encontravam sujeitas a tributação relativamente à parte dos rendimentos auferida naquele país (sujeição parcial).

Como não tinha residência habitual na Alemanha, o Sr. Schumacker, e ao contrário do que sucedia com os contribuintes residentes, não beneficiou do regime alemão de *splitting* que era aplicado aos residentes casados para atenuar a progressividade do imposto²², e foi sujeito a um processo fiscal simplificado por força do qual se considerava o seu imposto profissional definitivamente liquidado através da retenção na fonte feita mensalmente pela entidade patronal.

Por este motivo, e ao contrário do que acontecia com os residentes na Alemanha, não beneficiou do mecanismo de regularização anual de imposto profissional efetuada pela entidade patronal, por força do qual esta devia restituir ao trabalhador uma parte do imposto sobre o rendimento retido no caso de a totalidade das importâncias retidas mensalmente excederem o montante resultante da tabela anual, por exemplo, se o montante do salário tivesse variado consoante os meses.

²¹ Acórdão de 14 de fevereiro de 1995, no caso C-279/93, Schumacker.

²² C-279/93, § 7.

Também não beneficiava do mecanismo de liquidação anual do imposto pela administração fiscal, que possibilitava a compensação dos rendimentos salariais com as perdas noutras categorias de rendimento (p. ex., dividendos), nem da possibilidade de deduzir despesas do domínio social, como prémios de seguro de velhice, doença ou invalidez que excedessem os valores fixos previstos nas tabelas de imposto, ao passo que o imposto a pagar pelas pessoas integralmente sujeitas era determinado em função da sua capacidade contributiva global, ou seja, levando em consideração o conjunto dos outros rendimentos recebidos e a sua situação pessoal e familiar, p. ex., encargos familiares, despesas de previdência e outros elementos que dão geralmente direito a deduções e abatimentos fiscais.

A questão colocada perante o TJ teve a ver com a interpretação do atual art. 45.º do TFUE (na altura, art. 48.º do TCEE), referente à liberdade de circulação de trabalhadores, e de saber se o mesmo “autorizava” este regime.

O Tribunal de Justiça considerou que em matéria de impostos diretos, as situações dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis²³, porque o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, muito frequentemente, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da residência e por outro lado, a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais²⁴. Considerou que a situação dos residentes é diferente, na medida em que o essencial dos seus rendimentos é normalmente centralizado no Estado de residência e, por outro lado, este Estado dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta a sua situação pessoal e familiar²⁵.

Sendo as situações incomparáveis, o facto de um Estado-Membro da fonte não conceder a um não residente certos benefícios fiscais que concede ao residente não é, regra geral, discriminatório.

É este o ponto de partida; o da incomparabilidade de situações entre residentes e não residentes.

No entanto, o TJ acrescentou que a situação será diferente se o não residente não auferir rendimentos significativos no seu Estado de residência e obtiver o essencial dos seus recursos tributáveis de uma atividade exercida no Estado da fonte, tendo por consequência que o seu Estado de residência não se encontra em condições de lhe atribuir os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar²⁶. Neste caso não existirá qualquer

²³ *Idem*, § 31.

²⁴ *Idem*, § 32.

²⁵ *Idem*, § 33.

²⁶ *Idem*, § 36.

diferença objetiva suscetível de justificar distinções de tratamento quanto à tomada em consideração, para efeitos de tributação da situação pessoal e familiar²⁷.

E refere que a discriminação de um não residente que auferir o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos rendimentos familiares num Estado-membro diverso do da sua residência consiste em a sua situação pessoal e familiar não ser tomada em conta no Estado de residência nem no Estado de emprego²⁸.

II. 2. O caso *Wielockx*²⁹

Esta mesma jurisprudência seria depois aplicada no caso *Wielockx* a uma situação envolvendo um trabalhador não assalariado (ou se se preferir, a um trabalhador independente).

II. 3. O caso *Asscher*³⁰

Este caso merece uma referência, porque nele o TJ diverge na “incomparabilidade *Schumacker*” em relação à aplicação de taxas de imposto, e também porque ilustra uma situação em que o TJ aceita que um nacional está em condições de invocar as liberdades do Tratado contra o seu Estado de origem.

Sr. *Asscher* era holandês e exercia atividade como trabalhador independente na Bélgica e nos Países Baixos. Antes de 1986 residia nos Países Baixos, e em maio de 1986 mudou-se para a Bélgica, exercendo sempre a sua atividade profissional nos dois Estados.

Os rendimentos que auferia na Holanda como trabalhador independente eram tributáveis na Holanda nos termos da convenção entre os Países Baixos e a Bélgica, e o restante rendimento, auferido na Bélgica, era tributado na Bélgica. Os rendimentos auferidos na Holanda estavam isentos de imposto na Bélgica, mas a Bélgica tinha o direito de tomar em conta o rendimento isento na determinação da taxa do imposto e, assim, aplicar uma tributação progressiva.

Na Holanda era aplicada uma taxa de imposto superior aos rendimentos auferidos por não residentes do que a taxa aplicada aos rendimentos auferidos por residentes ou por não residentes tratados como residentes.

Um trabalhador não residente era tratado como residente para efeitos fiscais se auferisse pelo menos 90% dos seus rendimentos tributáveis nos Países Baixos, ou se pagasse contribuições para o regime obrigatório de segurança social. O Sr. *Asscher* não tinha direito a ser tratado como residente para efeitos fiscais nos Países Baixos, porque não ganhava ali pelo menos 90% do seu rendimento global tributável e quando se mudou para a Bélgica deixou de contribuir

²⁷ *Idem*, § 37.

²⁸ *Idem*, § 38.

²⁹ Acórdão de 11 de agosto de 1995, no caso C-80/94, *Wielockx*.

³⁰ Acórdão de 27 de junho de 1996, no caso C-107/94, *Asscher*.

para o regime da segurança social nos Países Baixos para passar a fazê-lo na Bélgica. Invocou num tribunal holandês que estava a ser discriminado por pagar uma taxa de imposto mais elevada que a aplicada aos residentes, mas o Tribunal entendeu que como na sequência da reforma fiscal implementada na Holanda em 1990 os residentes que contribuíam para o sistema de segurança social holandês deixaram de poder deduzir as correspondentes cotizações na base tributável do imposto, ele estaria numa posição de vantagem porque não pagava essas cotizações, o que justificava a taxa de imposto agravada.

É relevante referir que neste caso o TJ é chamado a apreciar a questão da discriminação inversa.

Com efeito, o Tribunal de reenvio perguntou se estava em causa uma situação puramente interna impeditiva da invocação das liberdades do Tratado, na medida em que o Sr. Asscher era um holandês que questionava o tratamento fiscal a que era sujeito nos Países Baixos.

O TJ respondeu que embora de facto as liberdades fundamentais, e no caso, a liberdade de estabelecimento (houve uma correção do enquadramento jurídico inicialmente dado pelo Tribunal que fez o reenvio), não possam ser aplicadas a situações puramente internas de um Estado-Membro, não se pode negar o benefício do direito comunitário aos próprios nacionais de um determinado Estado-Membro quando estes, pelo seu comportamento, se encontrem relativamente ao seu Estado de origem numa situação equiparável à de todas as outras pessoas que beneficiam dos direitos e liberdades garantidos pelo Tratado³¹.

O TJ entendeu que o Sr. Asscher estava numa situação equiparável à das outras pessoas que beneficiam dos direitos e liberdades garantidas pelo Tratado porque exercera uma atividade económica na Bélgica a partir dos Países Baixos, e desde que se mudou para a Bélgica continuava a exercer uma atividade económica simultaneamente nos Países Baixos e na Bélgica, o que tinha reflexos no cálculo do imposto sobre o rendimento nos Países Baixos que estava em causa no processo.

Quanto à questão da comparabilidade, o TJ depois de ter recordado a doutrina da incomparabilidade do caso Schumacher, entendeu que ela não era aplicável a este caso, porque o que estava em causa era uma diferença nas taxas de imposto aplicadas ao rendimento tributado.

O raciocínio que desenvolveu foi que o de que apesar de o Governo neerlandês alegar que a taxa mais elevada de imposto se destinava a compensar a aplicação da progressividade a que os não residentes escapavam por só serem tributados na Holanda relativamente aos rendimentos ali auferidos, na verdade o Sr. Asscher não escapava à aplicação da regra da progressividade, porque por força da CDT aplicável a Bélgica aplicava um método de isenção com reserva de progressividade, pelo que na Bélgica os rendimentos isentos eram levados em conta para o cálculo do montante de imposto sobre os restantes rendimentos. Assim, e quanto a este aspeto, considerou as situações comparáveis, e verificada a discriminação indireta.

³¹ C-107/94, § 33.

III. Notas finais

A decisão do TJ no caso Schumacher é objeto de várias críticas por parte da doutrina.

Desde logo, o facto de considerar que residentes e não residentes não são, em regra, comparáveis para efeitos de tributação direta, devendo antes considerar-se que são comparáveis na medida em que sejam sujeitos ao mesmo imposto relativamente ao mesmo rendimento³².

Também o facto de a comparabilidade ter sido determinada por razões “factuais” é objeto de crítica, pois tradicionalmente o TJ examina a situação jurídica ao avaliar a comparabilidade, considerando as situações comparáveis porque a lei as coloca em pé de igualdade (p. ex., em Avoir Fiscal). Esta abordagem “factual” levanta questões, por exemplo, sobre o que significa o receber “o essencial” do rendimento ou “quase todo” o rendimento familiar num Estado-Membro diferente do da sua residência”. Por outro lado, o limiar de 90%, que é aceite na jurisprudência posterior, é criticado ser considerado arbitrário³³.

A “doutrina” da incomparabilidade do caso Schumacker, à qual o TJ regressa em casos posteriores relativos a benefícios fiscais pessoais, é ainda criticada por ser também ela de certo modo discriminatória, ao partir do pressuposto de que os contribuintes que trabalham no exterior (e que não recebem a maior parte dos seus rendimentos no Estado da fonte), já recebem os seus benefícios pessoais no Estado de residência, quando não é necessariamente assim, pois no Estado de residência podem receber os benefícios pessoais só na proporção dos rendimentos que aí auferem.

O caso Schumacker era bastante linear, porque o Sr. Schumacker só auferiu rendimentos no Estado da fonte, mas isto não é sempre assim. Como referido supra, o limiar dos 90% que o TJ aceita como definindo “a maior parte dos rendimentos” é criticado por ser considerado arbitrário³⁴.

Uma solução apontada pela doutrina estaria no Estado da fonte conceder proporcionalmente (aos rendimentos aí auferidos) os seus próprios benefícios aos não residentes que aí ganham uma parte do seu rendimento. No entanto, esta solução poderá esbarrar com a dificuldade do Estado da fonte na determinação em concreto de quanto das suas deduções pessoais deve conceder ao não residente, por não dispor de informação suficiente sobre as respetivas circunstâncias pessoais e sobre os seus rendimentos universais. Esta questão poderia solucionar-se se o Estado da fonte exigisse ao contribuinte não residente que declarasse o seu rendimento mundial e fornecesse informações sobre a sua situação pessoal. O argumento a favor desta abordagem é o de que sendo certo que os EM devem ter liberdade para conceber os seus sistemas fiscais, a partir do momento em que decidem internamente conceder benefícios aos seus residentes proporcionalmente, negar os mesmos aos não residentes torna-

³² Neste sentido, cf. WATTEL 2015, p. 548-549.

³³ Cf. BAMMENS, 2013, pp. 656 e segs..

³⁴ Cf. BAMMENS, 2013, pág. 656 e segs.

se discriminatório, pelo que só seria de admitir que os negassem se também não os concedessem aos seus residentes.³⁵

Como refere Wattel, é manifesto que nestas situações é o Estado da fonte que discrimina, na medida em que exerce a sua competência fiscal relativamente aos rendimentos do não residente, cabendo-lhe por isso estender-lhes proporcionalmente o tratamento fiscal que concede aos residentes em matéria de benefícios pessoais, não podendo esta circunstância ser imputada, de modo algum, ao Estado de origem, que na maior parte das vezes não exerce qualquer competência fiscal, isentando os rendimentos obtidos no Estado da fonte³⁶.

IV. Bibliografia citada

ADAMCZYK, Łukasz – The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. In LANG, Michael (editor) [et al.] – *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3rd edition. Wien: Linde Verlag, 2013, pp. 13-42.

BAMMENS, Niels - The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law, Volume 24 in the Doctoral Series, Amsterdam: IBFD, 2013.

DOURADO, Ana Paula – Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Direta. Coimbra: Coimbra Editora / Wolters Kluwer Portugal, 2010.

ENGLMAIR, Vanessa – The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations. In LANG, Michael (et al.) (editors) – *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3rd edition. Wien: Linde Verlag, 2013, pp. 43-92.

PEREIRA, Paula Rosado - *Reforma do IRS - Mobilidade Internacional e Residência Fiscal Parcial*. In Temas de Direito Tributário: IRC, IVA e IRS [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2016. [Consult. 1 abril 2016]. Disponível na internet:
http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_book_Tributario_II.pdf.
ISBN: 978-989-8815-33-0.

TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J. – *European Tax Law*, 6th edition, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012.

WATTEL, Peter – Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases. *European Taxation*. Amsterdam: IBFD. Volume 55 (December 2015), No 12 pp. 542-553.

³⁵ BAMMENS entende que a decisão do TJ no caso C-385/00, de Groot, foi política, porque os Países Baixos, que eram o Estado de residência, apesar de não fazerem qualquer discriminação entre os residentes auferindo a maior parte dos salários nos Países Baixos e residentes auferindo a maior parte dos rendimentos no estrangeiro, na medida em que concedia os benefícios pessoais na proporção do montante dos rendimentos auferidos na Holanda, foram obrigados a resolver o problema do Sr. de Groot, que por ter trabalhado em três outros EM não conseguiu deduzir neles a totalidade da pensão de alimentos que pagou à ex-mulher; cf. BAMMENS, 2013, p. 621 e segs..

³⁶ Cf. WATTEL, 2015, p. 550, e TERRA/WATTEL, 2012, pp. 979-994.

Apresentação Power Point

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

**CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS**

(Alguns) aspetos da jurisprudência referente às vantagens fiscais pessoais

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

Sumário:

- Enquadramento
- A **comparabilidade** na jurisprudência relativa às vantagens fiscais pessoais

2

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

“... a fiscalidade direta não é uma competência exclusiva dos Estados-Membros, mas está implícita e necessariamente incluída na competência relativa ao mercado interno (...) e é considerada uma competência partilhada entre a União Europeia e os Estados-Membros” (C-383/10, Comissão v Bélgica, § 10).

3

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

“Embora, no estado actual do direito comunitário, a matéria dos impostos directos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário” abstendo-se de “qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada em razão da nacionalidade” (C-279/93, Schumacker, § 21; C-80/94, Wielockx, § 16; C-107/94, Asscher, § 36; C-391/97, Gschwind § 20, C-385/00, de Groot, § 75; C-520/04, Turpeinen, § 11).

4

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

Discriminação “aristotélica” (*Ética a Nicômaco*):

- (1) existência de duas situações;
- (2) tratadas de modo diferente;
- (3) apesar de serem comparáveis;
- (4) resultando numa desvantagem para uma das situações.

5

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

Jurisprudência sobre vantagens fiscais pessoais

C-279/93, Schumacker (1995)	C-385/00, de Groot (2002)
C-80/94, Wielockx (1995)	C-234/01, Gerritse (2003)
C-107/94, Asscher (1996)	C-169/03, Wallentin (2004)
C-336/96, Gilly (1998)	C-376/03, D (2005)
C-391/97, Gschwind (1999)	C-520/04, Turpeinen (2006)

6

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

C-279/93, Schumacker (1995)

... em matéria de impostos diretos, as situações dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis (§ 31)

7

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

C-80/94, Wielockx (1995)

Aplicação da “doutrina” Schumacker a trabalhadores não assalariados.

8

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

C-107/94, Asscher (1996)

A “doutrina” Schumacker não se aplica a uma situação relativa à aplicação de taxas de imposto diferentes.

9

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

Obrigada!

10

Vídeo da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário | Margarida Reis, Juíza de Direito, Docente do CEJ: Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta | Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório 01.04.2016 15:30

DATAJURIS | JUSTIÇA

Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

(Alguns) aspetos da jurisprudência referente às vantagens fiscais

Liboa

Margarida Reis
Comparabilidade na jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta

00:00:27 | - 00:38:19

FCT | FCCN | www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1fkuazh5pr/flash.html>

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Título:
**Direito Fiscal Internacional e Europeu
e Contencioso Aduaneiro - 2016**

Ano de Publicação: 2017

ISBN: 978-989-8815-63-7

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt