

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



O CONTENCIOSO ADUANEIRO

Aluna nº 12346338

Maria João Lopes Castanheira

**Orientador: Professor Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis D'Oliveira
Martins**

**Dissertação de Mestrado em Direito Administrativo na especialidade de Direito
Fiscal, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**

Lisboa, 2016



MESTRADO EM DIREITO ADMINISTRATIVO

O CONTENCIOSO ADUANEIRO

Reflexão sobre as garantias conferidas ao operador económico quando dadas pela instrução e decisão do Processo Técnico de Contestação no Conselho Técnico Aduaneiro, órgão com competência técnica na matéria e a decisão atual que é de uma pessoa só.

Aluna nº 12346338

Maria João Lopes Castanheira

**Dissertação de Mestrado em Direito Administrativo na especialidade de Direito Fiscal,
apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**

**Orientador: Professor Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis D'Oliveira
Martins**

Lisboa, 2016

ÍNDICE

Capítulos	Páginas
Dedicatória	4
Agradecimentos	5
Epígrafe	6
Indicações de leitura	7
Resumo	8
Abstract	10
Principais abreviaturas utilizadas	12
Introdução	14
Um novo Contencioso Aduaneiro?	14
I – O velho Processo Técnico de Contestação	23
1.1 – Classificação pautal das mercadorias	31
1.2 – Origem das mercadorias	34
1.3 – O valor aduaneiro	37
1.4 – Os Tribunais Técnicos Aduaneiros e o Conselho Técnico Aduaneiro	42
1.4.1 – Os Tribunais Técnicos Aduaneiros	42
1.4.2 – O Conselho Técnico Aduaneiro	47
1.5 – Reflexões	51
II – Realidade atual	51
2.1 – Crítica	51
2.2 – Princípios do Procedimento Tributário	54
2.2.1 – Princípio da Legalidade	54
2.2.2 – Princípio da Imparcialidade	55
2.2.3 – Princípio da Proporcionalidade	56
2.2.4 – Princípio da Celeridade	58
2.2.5 – Princípio da Colaboração	59
2.2.5.1 – Orientações genéricas	60

2.2.5.2 – Outras informações	62
2.2.5.3 – Dever de esclarecimento	62
2.2.5.4 – Dever de colaboração dos sujeitos passivos	63
2.2.6 – Princípio da Boa-Fé	64
2.2.7 – Princípio da Participação	66
2.2.7.1 – Audição prévia	67
2.2.8 – Princípio da Confidencialidade ou do Sigilo	73
2.3 – Os Sujeitos	75
2.3.1 – Legitimidade	89
2.3.2 – Legitimidade da Administração Tributária	90
2.3.3 – Legitimidade a outros interessados	91
2.4 – Estrutura do Procedimento Tributário	97
2.4.1 – Iniciativa procedimental	97
2.4.2 – Instrução	97
2.4.3 – Princípio do Inquisitório	98
2.4.3.1 – A suficiência da instrução	100
2.4.3.2 – Os meios da prova	101
2.4.4 – Decisão	103
2.4.4.1 – Fundamentação da decisão	104
2.5 – Os Atos Procedimentais	105
2.5.1 – Prazos	105
2.5.2 – Notificações	105
2.6 – Reclamação Graciosa	107
2.7 – Recurso Hierárquico	109
2.8 – Reflexões	110
III – Comparação de regimes	111
3.1 – Mercadorias de importação proibida ou condicionada	112
3.2 – Reclamação Graciosa e Recurso Hierárquico necessários	115
3.2.1 – Reclamação Graciosa necessária	115
3.2.2 – Recurso Hierárquico necessário	127
3.3 – Análise das garantias conferidas ao agente económico pelo processo técnico de contestação	129
3.4 - Histórico das decisões do Conselho Técnico Aduaneiro e após a sua extinção	132

3.5 - Comparação com outros ordenamentos jurídicos, nomeadamente com alguns dos novos Códigos Aduaneiros da CPLP	133
Ponto de situação	139
Conclusões finais	144
Bibliografia	151

A minha formação só foi possível graças a alguns sacrifícios que o meu marido teve que fazer, por isso a vitória desta conquista é a ti que dedico pelo amor, apoio, confiança e motivação incondicional.
Sem ele nada disto seria possível.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar o meu sincero agradecimento a todos aqueles que permitiram a realização deste projeto, dos quais não poderia deixar de destacar:

O meu orientador, Professor Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis D'Oliveira Martins, pela incansável colaboração, pelo constante incentivo e pelo profissionalismo demonstrado, concedendo-me a oportunidade de concretizar o presente estudo.

O Mestre Nuno Vitorino e a Mestre Deolinda Reis Simões, pela disponibilidade na coorientação desta dissertação, pelo apoio que demonstraram e por estimularem o meu interesse pelo conhecimento.

A minha família, pelo carinho e apoio constantes na formação pessoal e profissional, que permitiram que eu concluísse mais uma etapa da vida.

Os meus amigos e colegas, que de alguma forma contribuíram para que eu conseguisse desenvolver este projeto.

Por tudo, esta dissertação também é Vossa.

“Na vida de hoje, o mundo só pertence aos estúpidos, aos insensíveis e aos agitados. O direito a viver e a triunfar conquista-se hoje quase pelos mesmos processos por que se conquista o internamento num manicómio: a incapacidade de pensar, a amoralidade e a hiperexcitação.”

Fernando Pessoa

[Livro do Desassossego]

Poeta

1888//1935

Portugal

INDICAÇÕES DE LEITURA

A bibliografia consultada e citada consta, na íntegra, do final do texto, com indicação do autor, título, edição, editora e data de publicação da obra.

Na bibliografia final, as obras são elencadas por ordem alfabética pelo último nome do autor, respeitando-se nos casos em que há mais autores a ordem pela qual aparecem na obra. Existindo duas ou mais obras do mesmo autor, respeita-se a ordem pela qual a obra foi publicada.

Os documentos de trabalho consultados na INTERNET são identificados pelo endereço eletrónico no qual se encontravam disponíveis na data do último acesso.

As decisões dos tribunais citam-se na íntegra, no final do trabalho, pelo relator, o respetivo tribunal, número do processo, data do acórdão, data e local de pesquisa.

O texto foi escrito ao abrigo do novo Acordo Ortográfico.

RESUMO

O processo técnico de contestação, que se encontrava previsto no Decreto-Lei (DL) nº 281/91, de 09/08, era um processo especial, com longa tradição no Direito Aduaneiro português, adotado por outros ordenamentos jurídicos, como por exemplo, dos países da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP), adequado à resolução de conflitos em matéria, nomeadamente quando, no momento da verificação das mercadorias, ou após o seu desalfandegamento, na sequência de uma ação de controlo a posteriori ou fiscalização, os serviços aduaneiros discordassem dos elementos declarados relativos à classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias e o operador económico não se conformasse com a posição dos referidos serviços. A competência para decidir este procedimento estava atribuída ao Conselho Técnico Aduaneiro (CTA), pois tratava-se de uma matéria altamente complexa só acessível a especialistas¹. Daí que na Reforma Aduaneira (RA), aprovada pelo DL nº 46311, de 27/04/1965, nos artigos 414º e 415º se mencionasse que aos presidentes dos tribunais técnicos competia especialmente, *“Preparar e instruir os processos técnicos submetidos ao respetivo tribunal, remetendo às alfândegas os que a elas deviam descer para efeito do complemento de instrução ou para notificação; Remeter os processos, a fim de serem examinados e relatados; Convocar o respetivo tribunal; Discutir e votar todas as questões afetas ao mesmo”*. Competia ainda *“Aos juízes dos tribunais técnicos, lavrar os acórdãos da 1.ª instância, nos processos a cujo julgamento tiverem presidido; Ao presidente do tribunal técnico de 2.ª instância, nomear o relator dos processos e apresentar ao Ministro das Finanças os acórdãos do respetivo tribunal, para efeitos de homologação”*. Competindo especialmente aos vogais dos tribunais técnicos examinar, discutir e votar todas as questões afetas ao respetivo tribunal, além de quaisquer outras atribuições que lhes fossem conferidas pelas leis e regulamentos. Mas apesar da elevada complexidade que estas matérias apresentam, a Lei nº 83-C/2013, de 31/12 revogou o referido procedimento, bem como extinguiu o órgão a quem competia dirimir esses conflitos técnicos e em sua substituição foram adotados dois procedimentos de contestação, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico. Esta decisão teve como consequência a integração do procedimento e processo aduaneiro no procedimento e processo tributário.

¹ E independentes. O DL nº 281/91, de 09/08, não vinculava os relatores a qualquer dependência hierárquica.

No entanto, atendendo às características do Direito Aduaneiro, que em virtude do atual contexto de internacionalização e globalização do comércio e das economias, para além de ser um direito mais económico do que fiscal, tende também a ser cada vez menos um direito nacional e cada vez mais um direito supranacional e dispondo o mesmo de um acentuado grau de especificidade de regime, face ao direito fiscal, questiona-se, se este é o caminho certo.

No âmbito do CTA a instrução do processo técnico de contestação era feita em prazos muito exigentes. Os operadores económicos para além da apresentação escrita da sua posição na fase que dava origem ao procedimento eram convidados a participar, ainda, na formação da decisão expondo oralmente, as suas razões no início da sessão em que o processo era decidido. É também um dado assente, embora não existam estatísticas publicadas, que as decisões dos processos técnicos de contestação apresentavam um equilíbrio, favorecendo, ora os serviços aduaneiros, ora o operador económico.

Em síntese, não parece questionável a existência do CTA, não só pela componente técnica especializada, mas também por nele estar um conjunto de técnicos especializados em matérias complexas do comércio externo. Por isso foi com surpresa que se constatou a sua extinção. Em nosso entender esta situação revela uma absoluta insensibilidade para as já referidas diferenças entre alfândega e demais serviços tributários.

Palavras-Chave: Processo de Contestação Técnico, Conselho Técnico Aduaneiro, Reclamação Graciosa, Recurso Hierárquico.

ABSTRACT

The technical process of contestation, which was set forth in Decree-Law (DL) N° 281/91 of 09/08, was a special process with a long tradition in Portuguese customs law, adopted by other jurisdictions such as, for example, the Community of Portuguese-Speaking Countries (CPLP), adapted to the resolution of material disputes, specifically when, at the time of checking merchandise, or after the customs clearance of the same, following a post-control activity or inspection, the customs department disagreed with the items declared with regard to the tariff classification, origin or customs value of the merchandise and the economic operator disagreed with the opinion of the aforementioned department. The power to decide on this procedure was entrusted to the Technical Customs Council (CTA), as the issue involved was highly complex and accessible only to specialists¹. Hence, articles 414 and 415 of the Customs Reform (RA) approved by DL N° 46311 of 27/04/1965 stated that the presidents of the technical courts would be specifically entrusted to *“Prepare and instruct the technical cases submitted to the respective court, submitting to the customs departments what needs to be provided for the purpose of complementing instruction or for notification; Submit the cases to be examined and reported; Convene the respective court; Discuss and vote on all the issues associated with the same”*. *“The judges of the technical courts are also responsible for processing the decisions of the courts of the 1st instance in relation to cases whose judgment they have presided over; the president of the technical court of the 2nd instance is responsible for appointing the rapporteur of the hearing and for submitting to the Minister of Finance the decisions of the respective court for the purpose of approval”*. The members of the technical courts are specifically responsible for examining, discussing and voting on all the issues entrusted to them pursuant to the laws and regulations. However, despite the considerable complexity these issues involve, Law N° 83-C/2013 of 31/12 revoked the aforementioned procedure, in addition to closing down the entity entrusted with dealing with these technical disputes, and two contestation procedures were adopted to replace the same: administrative claim and hierarchical appeal. This decision led to the inclusion of the technical customs procedure and process in the taxation procedure and process.

¹And independent entities. DL N° 281/91 of 09/08 did not bind the rapporteurs to any hierarchical relationship.

However, in accordance with the characteristics of customs law, which due to the current context of the internationalisation and globalisation of commerce and the economies, besides being more economic than fiscal law, also increasingly tends to be less domestic law and more international law, and features a significant degree of regime specificity, compared to tax law, whereby we ask ourselves whether this is the right path.

Within the scope of CTA the instruction of the technical contestation process was conducted in highly demanding timeframes. In addition to submitting a written presentation of their position in the phase which gave rise to the procedure, economic operators were also invited to participate in the formation of the decision, providing their reasons orally at the beginning of the session in which the case was decided. It is also common knowledge, although no statistics have been published, that decisions in relation to technical contestation cases were evenly balanced, favouring the customs department on occasions and the economic operator on other occasions.

To sum up, it seems the existence of CTA should not be questioned, not only due to the specialised technical component, but also due to the fact it possesses a group of technicians specialising in complex issues involving foreign trade. This is why the closure of the entity was met with surprise. In our opinion this situation reveals a total insensitivity in relation to the aforementioned differences between customs and other tax departments.

Keywords: Technical Contestation Process, Technical Customs Council, Administrative Claim, Hierarchical Appeal.

Principais abreviaturas utilizadas

ACP - Associação de 79 países da África, Caraíbas e Pacífico

art.º - artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CA - Contencioso Aduaneiro

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CAC - Código Aduaneiro Comunitário

CC – Código Civil

cfr. - confrontar

Comissão - Comissão Europeia

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPLP – Comunidade de Países de Língua Portuguesa

CPPT - Código do Procedimento e do Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP - Constituição da República Portuguesa

CTA – Conselho Técnico Aduaneiro

DACAC - Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário

DGAIEC – Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DL – Decreto-Lei

DR - Diário da República

DSTA - Direção de Serviços de Tributação Aduaneira

ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

GATT – General Agreement on Tariffs and Trade

IEC - Impostos Especiais de Consumo

IPV's - Informações Pautais Vinculativas

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

JOCE - Jornal Oficial das Comunidades Europeias

JOUE – Jornal Oficial da União Europeia

LGT - Lei Geral Tributária

NC – Nomenclatura Combinada

nº / nºs – número(s)

OMA - Organização Mundial das Alfândegas

OMC - Organização Mundial do Comércio

p. – página(s)

PACT - processo arbitral de contestação técnico

proc.º - processo(s)

RA – Reforma Aduaneira

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

segs. – seguintes

Sistema Harmonizado - Sistema Harmonizado de Designação e Classificação de Mercadorias

SPG - sistema de preferência generalizado

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAC - território aduaneiro da Comunidade

TARIC - Tarif Intègré Communautaire

TCAN - Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

Um novo Contencioso Aduaneiro?

O Direito Aduaneiro, face à sua especificidade, pouco tem a ver com o Direito Fiscal clássico, pois são mais as diferenças que as semelhanças, veja-se por exemplo: as fases do imposto, no caso fiscal passam pela incidência, lançamento, liquidação e cobrança, no caso aduaneiro, passam pela introdução e condução à alfândega, apresentação, depósito provisório, declaração para um regime aduaneiro, liquidação, pagamento e autorização de saída. Por outras palavras, o Direito Aduaneiro tem particularidades técnicas e económicas capazes de considerar os seus mecanismos jurídicos de intervenção no comércio internacional, como um conjunto à parte, com uma técnica e originalidade independentes do Direito Fiscal, bem como uma terminologia própria. Daí espalhar-se por várias áreas terminando no contencioso aduaneiro².

Em suma, o Direito Aduaneiro é constituído por normas de direito público, com finalidade protetora e que visam disciplinar, de forma ampla e coativa, as transações internacionais de mercadorias, que atravessam o território da UE. Deste modo, a nosso ver, a solução legislativa encontrada que estabelece a integração do procedimento e processo aduaneiro no procedimento e processo tributário, constitui uma opção pouco recomendável.

Em face do que antecede, torna-se crucial criar mecanismos que facilitem a resolução de conflitos técnicos relativos à classificação pautal, origem e valor das mercadorias, desenvolvendo um conjunto de normas específicas para regular o funcionamento do regime de contencioso técnico aduaneiro bem como a criação de um órgão com competência específica na matéria.

Ora, face à extinção do CTA, há quem defenda, como por exemplo Manuel Teixeira Fernandes³, que deverá questionar-se se os tribunais arbitrais tributários⁴ não poderão vir a constituir uma alternativa aos tribunais judiciais na apreciação das impugnações

² MEDEIROS, Eduardo Raposo de – **O Direito Aduaneiro: Sua Vertente Internacional**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. 1985, p. 14.

³ In A arbitragem nos Direitos Aduaneiros e nos Impostos Especiais sobre o Consumo: um ponto final ou um ponto de passagem?, p. 301.

⁴ Note-se que as matérias aduaneiras, no que à classificação pautal, origem e valor se referem, estão excluídas de arbitragem, bem como os casos cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado-Membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira (art.º 2º, alínea d) da Portaria nº 112-A/2011, de 22/03, publicada no DR nº 57, 1º Suplemento, 1ª Série, de 22/03/2011).

judiciais que vierem a ser suscitadas no âmbito da importação, tendo presente o elenco conhecido de juízes-arbitrais inscritos no CAAD⁵.

Efetivamente a arbitragem em matéria tributária foi introduzida no ordenamento jurídico português pelo DL n.º 10/2011, de 20/01⁶, que teve como norma habilitante a Autorização Legislativa constante no art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 (Lei Orçamental de 2011). Por outro lado a Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03, estabeleceu quais os serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública que se vinculavam à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários bem como o objeto e os termos da vinculação⁷, excluindo expressamente da arbitragem, as matérias aduaneiras, no que à classificação pautal, origem e valor se referem, ou quando a resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado-Membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira, como, aliás, já foi referido neste trabalho.

Pela nossa parte, e sem embargo da opinião exposta por Manuel Teixeira Fernandes⁸, propomos uma reformulação do regime dos conflitos técnicos relativos à classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias, bem como uma alteração da composição quantitativa e qualitativa do CTA, dando-lhe uma estrutura mais arbitral, sem que se perca a necessária componente técnica.

A criação de alfândegas (entidades administrativas encarregadas de controlar a passagem de bens e capitais através das fronteiras e garantir que estes são tributados da

⁵ De entre outros: Alexandra Coelho Martins, que entre outras atividades relacionadas com a área tributária, desempenhou funções de juiz no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (2003–2006), Álvaro Caneira, António Correia Valente (ex-Subdiretor-Geral, entre outros cargos de chefia), José António Jesus dos Anjos (ex-Chefe de Divisão da Dívida Aduaneira e dos Recursos Próprios Comunitários), Manuel Teixeira Fernandes (ex-Diretor de Serviços dos Impostos sobre os Óleos Minerais e os Veículos Automóveis), Maria Alexandra Mesquita (ex-Diretora de Serviços de Auditoria Interna), todos fizeram parte do quadro de pessoal da ex-DGAIEC da carreira técnica superior aduaneira, Guilherme d'Oliveira Martins, Docente na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa na área de Ciências Jurídico-Económicas, Rogério M. Fernandes Ferreira, Docente Universitário nas áreas do direito fiscal e financeiro e das finanças públicas e ex-Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais no XIV Governo Constitucional, 2001/2002 e Suzana Claro, partner na PwC, a sua experiência profissional tem-se centrado no acompanhamento das questões fiscais dos clientes, que lhe confere um estatuto especial para o desempenho dessas funções.

⁶ Alterado pelos artigos 160.º e 161.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, pelo art.º 14.º da Lei n.º 20/2012, de 14/05 e pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12.

⁷ FERNANDES, Manuel Teixeira – A arbitragem nos Direitos Aduaneiros e nos Impostos Especiais sobre o Consumo: um ponto final ou um ponto de passagem?. In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 292.

⁸ Ex-Diretor de Serviços dos Impostos sobre os Óleos Minerais e os Veículos Automóveis na ex-DGAIEC.

forma devida) por parte dos Estados é um instrumento utilizado desde a antiguidade⁹, com dois objetivos fundamentais interligados: a obtenção de receitas fiscais e a proteção das economias nacionais.

O intercâmbio de bens numa sociedade globalizada gera riqueza e desenvolvimento, mas pode afetar a competitividade e a estabilidade das economias dos países se não for acompanhado de mecanismos adequados de controlo. Sendo o comércio externo uma das atividades que mais vem ocupando lugar de destaque no cenário internacional, cresce a importância do controlo aduaneiro, que deve ser efetuado com a observância da legislação que regula a matéria.

Assim sendo, a solução dos conflitos e interesses que surgem entre o operador económico e o trabalhador da administração aduaneira como obstáculo ao desenvolvimento do comércio externo terão a sua resolução através do contencioso aduaneiro.

O contencioso aduaneiro corresponde ao poder atribuído às alfândegas de julgar uma contestação de índole aduaneira por meio de uma autoridade pública, logo, visa dirimir os litígios suscitados quer no decurso do processo de desalfandegamento das mercadorias, quer na sequência da revisão das declarações aduaneiras após a concessão da autorização de saída das mercadorias, quer ainda em resultado de controlos a posteriori realizados pela administração aduaneira para se certificar da exatidão dos elementos das declarações.

Observam-se inúmeras questões suscetíveis de demanda quando as partes envolvidas na operação são díspares, como a que se forma no contexto aduaneiro, onde se observa de um lado a administração aduaneira defendendo os interesses do Estado e do outro lado o particular, na figura de operador económico, também defendendo os seus interesses, mas sujeito a encargos e obrigações.

Estas questões litigiosas têm implicações, positivas ou negativas, no comércio internacional, independentemente do momento em que se suscitem, podendo ou não agravar os custos das transações, na medida em que normalmente têm subjacente a cobrança de diferentes imposições ou tributos ou ainda aplicação de medidas restritivas. O conflito pode dar-se, entre muitos, em razão do código pautal inscrito na declaração aduaneira, isto é, a classificação pautal, a prova de origem da mercadoria, a

⁹ A Alfândega de Lisboa teve dois forais nos séculos XV e XVI: o afonsino, de 1463 e o filipino, de 1587. Para mais desenvolvimentos ver: CUNHA, Manuel Alves da – Foral da Alfândega de Lisboa de 1463. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 7 (agosto/outubro 1987), p. 43 a 46.

determinação do valor aduaneiro ou transacional da mercadoria, a aplicação das disposições que regem os regimes aduaneiros e finalmente, a própria obrigação de pagamento da dívida aduaneira.

Feitas estas breves considerações introdutórias, devemos mencionar que o objeto do presente trabalho versa sobre o contencioso técnico aduaneiro. Esta matéria constava do Contencioso Aduaneiro (CA) (artigo (art.º) 209º e seguintes (segs.), Livro II – Contencioso Técnico) aprovado pelo DL nº 31664, de 22/11/1941. De acordo com o mencionado diploma legal, competia aos denominados “tribunais técnicos” conhecer dos processos técnicos de contestação, relativos a divergências que se suscitassem entre funcionários aduaneiros e os donos ou consignatários das mercadorias, acerca da classificação pautal, do valor, ou de qualquer outra questão relativa à tributação das referidas mercadorias. Os tribunais técnicos foram criados pelo art.º 182º¹⁰ da RA, aprovada pelo DL nº 31665, de 22/11/1941¹¹ e competia-lhes ainda emitir pareceres vinculativos acerca da classificação pautal a aplicar a qualquer mercadoria que se pretendesse importar ou exportar e que fosse objeto de uma “consulta prévia”. No entanto, estes tribunais, segundo a conceção do Juiz Desembargador do Tribunal Tributário de 2ª Instância José de Jesus Costa, ainda que assim apelidados, não assumiam as características de verdadeiros tribunais, uma vez que eram constituídos por trabalhadores dos quadros técnicos aduaneiros, além de que as suas decisões não se impunham per se, conforme referia o art.º 414º, § único, nº 2º¹² da RA aprovada pelo DL nº 46311, de 27/04/1965, posição com a qual não concordamos, pois em nossa opinião, o ato de homologação dos acórdãos por parte do Ministro das Finanças era puramente corroborativo.

Abordar-se-á a questão dos termos amplos em que se encontrava redigido o art.º 209º do CA e que podia levar a pensar que todos os atos de liquidação de receitas aduaneiras eram da competência dos tribunais técnicos, o que resultaria num total esvaziamento da competência dos tribunais fiscais aduaneiros, que se encontrava prevista na alínea a), do nº 1 do art.º 68º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais¹³ (ETAF). Contudo não era assim, pois o mencionado art.º 209º do CA não tinha, nem podia ter, o alcance que resultava da sua letra.

¹⁰ Na RA aprovada pelo DL nº 46311, de 27/04/1965, encontravam-se regulados no art.º185º que por sua vez foi revogado pelo DL nº 281/91, de 09/08.

¹¹ Posteriormente substituída pela RA, aprovada pelo DL nº 46311, de 27/04/1965.

¹² Revogado pelo DL nº 281/91, de 09/08.

¹³ Estamos a aludir ao diploma aprovado pelo DL nº 129/84, de 27/04, publicado no DR nº 98, 1ª série, da mesma data, que presentemente se encontra revogado.

Em termos sumários, comentaremos a constituição, funcionamento e a tramitação dos processos técnicos.

Posteriormente esta matéria foi regulamentada no DL nº 281/91, de 09/08, que criou, em substituição dos Tribunais Técnicos, o CTA e estabeleceu o regime que regulava a sua constituição, funcionamento, bem como a tramitação dos processos técnicos de contestação sobre classificação pautal, origem e valor das mercadorias. Lendo o preambulo do referido DL, este diploma teve em vista reformular o CA anteriormente referido, na parte relativa ao Contencioso Técnico (Livro II), que se mostrou bastante desatualizado especialmente como consequência da adesão à União Europeia (UE). As alterações introduzidas abrangem a supressão da conferência dos reverificadores e dos processos de divergência entre os funcionários, a descentralização de competências, a simplificação das formalidades processuais, com uma significativa redução de carga burocrática.

Este órgão especializado foi criado, dado que a classificação das mercadorias na pauta aduaneira e a determinação da origem e do valor são matérias de elevada complexidade técnica, específicas do Direito Aduaneiro, mas de primordial importância para a correta tributação das mercadorias, em princípio só acedível por especialistas¹⁴. Assim surgiu um meio processual administrativo designado por processo técnico de contestação, para os casos em que os operadores económicos não concordassem com a posição da administração aduaneira, nos domínios das matérias da classificação pautal, do valor e da origem das mercadorias. Com efeito, entendia-se que a submissão daquelas matérias ao CTA era condição necessária para que, posteriormente pudesse ser seguida a via judicial, assumindo-se assim, que o processo técnico de contestação constituía lei especial nestes domínios¹⁵.

Para se ter uma ideia mais aprofundada da complexidade técnica desta matéria, procurar-se-á fazer uma breve referência à matéria da classificação pautal, origem e valor aduaneiro.

As questões relacionadas com a classificação pautal das mercadorias são, no contexto do comércio internacional, tão importantes como as questões do valor aduaneiro e da origem, atendendo a que o código pautal das mercadorias é um elemento essencial da

¹⁴ O art.º 6º do DL nº 82/2007, de 29/03, que alterou o art.º 3º do DL nº 281/91, exigia que os vogais aduaneiros permanentes fossem nomeados por despacho do Ministro das Finanças sobre proposta do Diretor-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e de entre os funcionários do quadro técnico superior aduaneiro, com categoria não inferior a reverificador.

¹⁵ Vejam-se os acórdãos do STA, de 27/03/1996, proc.º nº 018583 e de 05/04/2000, proc.º nº 024173.

declaração aduaneira para efeitos de determinação do montante de direitos aduaneiros e outras imposições, bem como aplicação de medidas de política comercial comum.

Por outro lado, a importância da determinação do valor aduaneiro das mercadorias que são objeto de comércio internacional está relacionada com o facto de a maioria dos países adotarem essencialmente tributação ad valorem na cobrança de direitos aduaneiros e outros impostos, nomeadamente, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA). De tal forma, que o valor aduaneiro passou a constituir um conceito jurídico adotado a nível mundial por organizações internacionais e aplicado na generalidade dos países.

Por sua vez a origem das mercadorias é também um elemento essencial na aplicação dos regimes pautais e de medidas de política comercial comum. O tratamento pautal dado às mercadorias importadas da UE está subordinado à prova da sua origem, resultando daí a aplicação de direitos aduaneiros preferenciais no caso de existirem acordos preferenciais, designadamente, o Sistema de Preferência Generalizado (SPG). É também em função da origem das mercadorias que podem ser aplicados direitos antidumping, contingentes pautais, restrições quantitativas, etc.

Como resulta dos pontos anteriores a classificação pautal e a determinação da origem e do valor são matérias complexas por isso, para os casos em que os operadores económicos não concordassem com a posição da administração aduaneira nesses domínios, surgiu o processo técnico de contestação, em que a competência para decidir este procedimento estava atribuída ao CTA.

Mas apesar de toda a componente técnica especializada, o CTA foi considerado extinto pelo Despacho nº 33/2013 do Senhor Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo o referido despacho criado, com carácter transitório, o Núcleo do Procedimento de Contestação Técnica. Posteriormente a Lei nº 83-C/2013, de 31/12, no seu art.º 221º revogou o DL nº 281/91, extinguindo assim o núcleo anteriormente criado, bem como o processo de contestação técnico. Em substituição desse procedimento foram adotados dois procedimentos de contestação, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, ou seja, integrou-se o procedimento e processo aduaneiro no procedimento e processo tributário¹⁶.

Neste contexto será necessário esclarecer o que se compreende por procedimento tributário tendo no entanto sempre presente a ideia que estamos perante um direito adjetivo. Assim, entende-se por direito adjetivo o conjunto de normas jurídicas que

¹⁶ Vejam-se os artigos 67º, nº 3, 77º-A e 77º-B do CPPT.

dizem respeito à aplicação normativa em matéria tributária, a qual, de um ângulo subjetivo, pode ser levada a efeito por três entidades distintas: entidades públicas administrativas (administração tributária lato sensu), entidades públicas jurisdicionais (tribunais tributários) e também entidades privadas¹⁷.

Com propósito meramente introdutório e de modo superficial, consideremos apenas os seguintes exemplos que servirão para clarificar a afirmação acima referida:

- A prática de atos de inspeção tributária, a liquidação de certos impostos, o reconhecimento de um pedido de isenção, o indeferimento de uma reclamação graciosa, a instauração de um processo de execução fiscal contra um contribuinte devedor ou a autorização para o pagamento de uma dívida tributária em prestações, são exemplos de atos praticados por órgãos da administração tributária;
- O conhecimento de uma impugnação judicial intentada pelo contribuinte, a autorização, mediante certos pressupostos, para a administração ter acesso aos dados bancários de certo sujeito passivo ou a resolução de uma oposição à execução fiscal, constituem exemplos de atos praticados pelo tribunal tributário (maxim, o juiz);
- A entrega de declarações de rendimentos, a prestação de informações, a manutenção da contabilidade organizada, a liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), a cobrança de um imposto por retenção na fonte por parte de uma entidade patronal ou de um banco, compreendem exemplos de atos praticados por sujeitos privados¹⁸.

Contudo, e não obstante o interesse que todos os outros núcleos revestem, interessa-nos principalmente a abordagem dos atos praticados pela administração tributária. Para uma melhor compreensão, pode definir-se a atividade administrativa tributária como um conjunto de atos praticados pela administração tributária com a finalidade de aplicação das normas tributárias ao caso concreto. Para estes efeitos deve adotar-se uma noção ampla de administração tributária, que não se reduza à visão corrente de “repartições de finanças”, pois trata-se de muito mais que isso¹⁹. A esse respeito o art.º 1º, nº 3 da Lei Geral Tributária²⁰ (LGT), traça uma noção bastante ampla de administração tributária.

No âmbito do direito tributário, a expressão “garantias dos contribuintes” está presente no nº 2 do art.º 54º da LGT, as quais se referem aos meios ao alcance dos contribuintes,

¹⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Lições de procedimento e processo tributário**. 5ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2014. ISBN 978-972-32-2277-7, p. 11.

¹⁸ Idem – **Op. Cit.**, p. 15 e 16.

¹⁹ Idem – **Op. Cit.**, p. 17.

²⁰ Aprovada pelo DL nº 398/98, de 17/12, publicado no DR nº 290, 1ª Série-A, de 17/12/1998.

para que possam salvaguardar os seus legítimos interesses quando, considerando-se lesados por atos praticados pela administração fiscal, pretendam reagir aos mesmos.

Em obediência ao estabelecido no art.º 268º da Constituição da República Portuguesa²¹ (CRP), determinam a LGT e o Código do Procedimento e do Processo Tributário²² (CPPT), nos termos, respetivamente, dos seus artigos 54º e 97º, as garantias que a administração tributária deverá assegurar aos administrados nas relações que mantém com estes, e de que se referem as seguintes:

- O direito à informação, à fundamentação e à notificação de todos os atos praticados em matéria tributária que afetem direitos e interesses;
- O direito de reclamação, de recurso hierárquico, de impugnação, de audição e de oposição;
- O direito a juros indemnizatórios e moratórios.

Dado os fins académicos visados por este trabalho e a natureza, necessariamente, sintética que deve revestir, o mesmo irá incidir apenas sobre os meios procedimentais de reclamação graciosa e recurso hierárquico.

Assim, ao nível do procedimento tributário, o contribuinte pode lançar mão, entre outros, dos seguintes expedientes:

Em primeiro lugar, da reclamação graciosa, prevista no art.º 68º, nº 1 do CPPT, que constitui um dos meios de defesa mais utilizados pelos contribuintes, e tem por finalidade a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa dos contribuintes, incluindo os substitutos e os responsáveis legais, devendo ser dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária (art.º 73º, nº 1 do CPPT), por sua vez a reclamação graciosa em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias, deve ser apresentada ao órgão periférico local que tenha praticado o ato de liquidação (art.º 77º-A, nº 1 do CPPT). Em segundo lugar, e em resultado da consagração do duplo grau de decisão, as decisões da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico (art.º 80º da LGT e art.º 66º do CPPT). O recurso hierárquico segue as regras constantes do art.º 66º do CPPT e, subsidiariamente, dos artigos 193º a 198º do Código do Procedimento Administrativo²³ (CPA)²⁴. No entanto é questionável que estes dois procedimentos confirmem ao operador

²¹ Aprovada pelo Decreto de Aprovação da Constituição de 10 de abril, publicado no DR nº 86, 1ª série, de 10/04/1976.

²² Aprovado pelo DL nº 433/99, de 26/10, publicado no DR nº 250, 1ª Série-A, de 26/10/1999.

²³ Aprovado pelo DL nº 4/2015, de 07/01, publicado no DR, 1ª série, nº 4, de 07/01/2015.

²⁴ Por exemplo, ver art.º 2º, alínea d) do CPPT.

económico as mesmas garantias que lhe eram dadas pela instrução e decisão do processo técnico de contestação no CTA, dado que antes a deliberação obrigava a um quórum de, pelo menos, 7 elementos²⁵ e agora a decisão é de uma só pessoa²⁶. Além disso, se o CTA era contestado por possuir uma componente maioritária de elementos pertencentes à administração pública, que dizer presentemente, em que todos os intervenientes são trabalhadores da administração pública.

Além do mais a vantagem deste órgão residia na valia técnica e na rapidez com que os processos eram decididos, ao ser extinto retira-se ao operador económico um instrumento de salvaguarda em tempo útil dos seus interesses, porque, presentemente, nem os próprios juízes estão habilitados a lidar com tais problemas, pois não existe competência técnica especializada em Direito Aduaneiro. E se anos mais tarde as decisões dos tribunais derem razão aos operadores económicos, quem lhes paga os prejuízos provocados por essa demora?

Num mercado internacional cada vez mais exigente, em que é necessário assegurar a facilitação, dar apoio à exportação e desburocratizar para permitir impulsionar a economia, esta não foi a melhor solução, pelo que seremos a propor uma reformulação do regime dos conflitos técnicos relativos à classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias, bem como uma alteração da composição quantitativa e qualitativa do CTA, dando-lhe uma estrutura mais arbitral²⁷, sem que se perca a necessária componente técnica.

²⁵ Art.º 8º do DL 281/91, de 09/08.

²⁶ Vide artigos 67º, nº 3, 77º-A e 77º-B do CPPT.

²⁷ De notar que as matérias aduaneiras, no que à classificação pautal, origem e valor se referem, estão excluídas de arbitragem, bem como os casos cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado-Membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira (art.º 2º, alínea d) da Portaria nº 112-A/2011, de 22/03, publicada no DR nº 57, 1º Suplemento, 1ª Série, de 22/03/2011).

I – O velho Processo Técnico de Contestação

O Processo Técnico de Contestação surgiu no seio da ex-Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, abreviadamente designada por DGAIEC, como meio processual administrativo, para os casos em que os operadores económicos não concordassem com a posição da administração aduaneira, nos domínios das matérias da classificação pautal, do valor e da origem das mercadorias e encontrava-se previsto no DL n.º 281/91, de 09/08²⁸. A competência para decidir este procedimento estava atribuída ao CTA, órgão ao qual faremos referência mais adiante neste trabalho de investigação.

Efetivamente, entendia-se que a sujeição daquelas matérias ao CTA era condição necessária para que ulteriormente pudesse ser seguida a via judicial. Neste caso, através de meio processual consistente na ação administrativa especial²⁹, assumindo-se assim, que o DL acima referido, que regulava o processo técnico de contestação, constituía lei especial nestes domínios. A título de exemplo, *vide* acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 23/06/2010, processo (proc.º) n.º 0107/10, no qual se admite a impugnação judicial do ato de liquidação, mesmo que não tenha sido atacada judicialmente a decisão do CTA, se estiver em causa a sindicância de outras ilegalidades, que não as relativas à classificação pautal, origem e valor das mercadorias, de que padeça a liquidação³⁰ e que a seguir se transcreve: “*As decisões do Conselho Técnico Aduaneiro, nos termos do disposto nos art.ºs 6º e 22º, al. b) do decreto-lei n.º 281/91 de 9/8, são válidas até que sejam anuladas por decisão, transitada em julgado, proferida em recurso contencioso (hoje acção administrativa especial).*

Embora preparatórios do acto final de liquidação, enquanto actos destacáveis, porque lesivos, essas decisões são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma e própria, sob pena de, à míngua desta, se firmarem na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido.

Todavia, a falta de dedução de recurso contencioso dessas decisões não preclui o direito de impugnação judicial do acto de liquidação com fundamento em vícios próprios e autónomos, que nada tenham a ver com o conteúdo ou objecto das mesmas,

²⁸ Este DL foi alterado pelo art.º 6º do DL n.º 82/2007, de 29/03/2007, no que refere à constituição do CTA, mantendo-se em vigor a parte relativa ao regime de funcionamento do CTA, bem como a tramitação dos processos de contestação técnica.

²⁹ Presentemente ação administrativa – alterações introduzidas ao CPTA pelo DL n.º 214-G/2015, de 02/10.

³⁰ FERNANDES, Manuel Teixeira – **Op. Cit.**, p. 299.

que estiveram na origem desse mesmo acto, como sejam a falta de audiência prévia e a falta de fundamentação.

Com efeito, as disposições legais supra referidas, respeitam apenas à impugnação contenciosa dessas decisões. É o conteúdo ou objecto desses actos e não mais do que isso, cuja impugnabilidade directa a lei autoriza ou impõe, já por ser ele o resultado final do procedimento da liquidação e importar que a questão se esgote no campo administrativo antes de ser colocada nos tribunais.”.

No mesmo sentido vai o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) de 01/06/2011, proc.º nº 04024/10 quando menciona que “Ao Conselho-Técnico Aduaneiro/CTA, por força do disposto no art. 6.º DL. 281/91 de 9.8., compete “decidir sobre as contestações de carácter técnico suscitadas no acto da verificação das mercadorias ou posteriormente ao seu desalfandegamento, relacionadas com a classificação pautal, origem ou valor das mercadorias”. Complementarmente, nos termos do art. 10.º n.º 2, a contestação, que, por norma, surge no momento da verificação das mercadorias, “pode ser igualmente suscitada após o desalfandegamento das mercadorias, na sequência de controlo ou fiscalização realizados nos termos da legislação em vigor”.

Perante desacordo relativo, v.g., à classificação pautal de mercadorias, impõe-se ao proprietário destas, primeiramente, provocar, requerer, a organização, por parte das autoridades aduaneiras, de processo técnico de contestação, da competência do CTA e, em segundo lugar, quando lhe seja desfavorável o veredicto deste, propor acção administrativa especial tendente a anular o acto administrativo em causa, sob pena de o mesmo persistir válido, com a inerente subsistência dos respectivos efeitos, que, por não terem sido especificamente visados, se tornam imunes a críticas, a contestação, ainda que avançadas em outros processos judiciais.

Não podendo ser discutidos, no âmbito desta impugnação judicial, os fundamentos coligidos, pela impugnante, no sentido de, em conclusão, se vir a decidir pela correcção da classificação pautal que mencionou aquando do desalfandegamento das mercadorias em apreço, a respectiva apresentação resulta manifestamente ilegal, por ausência de objecto válido e adequado, pelo que, consequentemente, sem escapatória, se tem de julgar improcedente a impugnação dos actos de liquidação, porque estes dependem, umbilicalmente, do sentido da classificação pautal nos moldes corrigidos pelas autoridades aduaneiras.”

Geralmente, o processo de contestação técnico iniciava-se quando, no momento da verificação das mercadorias os serviços das alfândegas discordassem dos elementos da declaração relativos à classificação pautal, origem ou valor das mesmas e o declarante com tal atitude se não conformasse (art.º 10º e 11º do DL nº 281/91).

Quando tal ocorresse, o técnico aduaneiro responsável pela verificação, informava por escrito (na folha de declarações e pedidos) o chefe da estância aduaneira, o qual tomava conhecimento da situação e proferia despacho para que o operador económico se pronunciasse (num prazo máximo de 3 dias). Se o agente económico mantivesse a sua posição, o Chefe da estância aduaneira determinaria a instauração do processo técnico de contestação, seguindo-se assim a elaboração de um auto inicial.

A contestação podia ser igualmente suscitada após o desalfandegamento das mercadorias, na sequência de controlo ou fiscalização realizados pelos serviços de prevenção ou repressão da fraude aduaneira (art.º 10º do DL nº 281/91).

O auto inicial deveria ser elaborado, no prazo de oito dias a contar da data do despacho proferido pelo Chefe da estância aduaneira a instaurar o respetivo processo, redigido em duplicado e assinado pelo funcionário interveniente e pelo declarante. Era nesta fase que, igualmente se deveria promover a recolha das amostras necessárias (art.º 11º do DL nº 281/91).

O auto inicial deveria conter os seguintes elementos:

- A identificação do documento de despacho, designadamente natureza, estância aduaneira, números e datas de registo;
- Os nomes e endereços do dono ou consignatário das mercadorias e do seu representante;
- O nome e categoria do funcionário interveniente;
- A descrição da mercadoria em litígio;
- A classificação pautal, taxas, origem e valor atribuídos pelo declarante e pelos serviços;
- A enumeração das amostras extraídas, com a indicação de ser ou não pretendida a sua devolução.

Nos quinze dias subsequentes à data da elaboração do auto inicial, o trabalhador interveniente deveria apresentar nota justificativa da sua discordância quanto aos elementos da declaração (art.º 12º do DL nº 281/91).

Nos quinze dias seguintes ao termo do prazo para elaboração da nota justificativa o declarante deveria apresentar, ou uma declaração de concordância com a posição

assumida pela Administração Aduaneira, ou documento fundamentado de contestação àquela posição (art.º 13º do DL nº 281/91).

Tanto a nota justificativa como a contestação poderiam fazer-se acompanhar de elementos complementares, como a cópia de faturas, de certificados de origem, de relatório de análises ou de quaisquer outros elementos relativos às mercadorias (art.º 14º do DL nº 281/91).

O processo seria considerado findo, ultimando-se o despacho, quando o declarante viesse juntar aos autos a declaração de concordância ou quando não apresentasse a contestação no referido prazo de quinze dias (art.º 15º do DL nº 281/91). Em caso contrário, ou seja, após a receção da contestação, o processo deveria ser remetido à sede da alfândega (nos casos em que o processo era iniciado nas Delegações Aduaneiras), que, depois de registado, seria remetido ao presidente do CTA (art.º 16º do DL nº 281/91) que, depois de um exame sumário dos autos, poderia ordenar o prosseguimento do processo ou o seu arquivamento por, neste caso, considerar o CTA incompetente em razão da matéria ou manifestamente infundadas as razões aduzidas na nota justificativa (art.º 17º do DL nº 281/91).

A decisão do presidente, de considerar o CTA incompetente, deveria ser fundamentada e notificada ao declarante, sendo o processo devolvido à alfândega respetiva, para ulitimação do despacho (nº 1 do art.º 18º do DL nº 281/91).

Como o processo técnico de contestação fazia parte do procedimento tributário (alínea h), do nº 1 do art.º 44º do CPPT³¹)³², a tomada de decisão devia ser precedida de audição prévia nos termos previstos no art.º 60º, nº 1, alínea b) da LGT, sendo que esse direito deveria ser exercido em prazo fixado pela administração, em carta registada a enviar para o domicílio do interessado (art.º 60º, nº 4 da LGT). O prazo para o exercício desse direito não podia ser inferior a 8 nem superior a 15 dias conforme estatuiu o nº 6 do art.º 60 da LGT³³.

Se, porém a decisão do presidente do CTA fosse a de ordenar o prosseguimento do processo, seria este remetido ao CTA (nº 2 do art.º 18º do DL nº 281/91) onde, depois de registado, seria distribuído para efeitos de elaboração do projeto de decisão, no prazo

³¹ Estamos a referir-nos à redação da norma antes da sua revogação pela Lei nº 83-C/2013, de 31/12.

³² Pelo que, à contagem dos prazos aplicavam-se as regras constantes do art.º 20º do CPPT e do nº 3 do art.º 57º da LGT que remetiam para o art.º 279º do CC, ou seja, eram contínuos, desse modo, não se suspendiam aos fins de semana e feriados.

³³ Estamos a referir-nos à redação da norma antes da alteração efetuada pela Lei nº 66-B/2012, de 31/12.

de trinta dias a contar da data do registo acima referido³⁴ (art.º 19º n.ºs 1, 2 e 3 do DL n.º 281/91).

Os donos ou consignatários das mercadorias ou os seus representantes poderiam, mediante pedido dirigido ao presidente do CTA³⁵ e formulado com a necessária antecedência, comparecer no início das sessões do mesmo para exporem oralmente as razões que julgassem assistir-lhes, devendo retirar-se antes de iniciada a votação. As decisões do CTA, se homologadas nos termos do art.º 9º, eram transmitidas às alfândegas para notificação aos interessados e ulitimação dos despachos (art.º 19º n.ºs 4 e 5 do DL n.º 281/91).

Convém esclarecer que, como o processo técnico de contestação fazia parte do procedimento tributário (alínea h), do n.º 1 do art.º 44º do CPPT) (assunto que já tivemos oportunidade de assinalar), à contagem dos prazos supracitados, aplicavam-se as regras constantes do art.º 20º do CPPT e do n.º 3 do art.º 57º da LGT que remetiam para o art.º 279º do Código Civil³⁶ (CC), ou seja eram contínuos, deste modo, não se suspendiam aos fins de semana e feriados.

Por razões devidamente fundamentadas, podia o Diretor-Geral propor ao Ministro das Finanças a revisão de qualquer decisão do CTA anteriormente homologada (art.º 20º do DL n.º 281/91).

As decisões do CTA, depois de homologadas pelo Ministro das Finanças, eram obrigatoriamente aplicadas pelos serviços aduaneiros, não somente aos casos a que diretamente dissessem respeito, mas também a casos idênticos que ocorressem a partir da data da homologação (art.º 21º do DL n.º 281/91).

As decisões do CTA, homologadas nos termos do art.º 9º, eram válidas até que fossem:

- Modificadas por outras proferidas pelo CTA, homologadas pelo Ministro das Finanças ou revistas nos termos ao art.º 20º;
- Anuladas por decisão transitada em julgado, proferida em recurso contencioso;
- Revogadas por regulamento comunitário, acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), alterações das Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada ou

³⁴ No entanto suscitava-se a questão de saber a partir de que momento eram contados estes 30 dias. A partir da nomeação ou a partir da conclusão da instrução? Somos de parecer que o prazo deveria ser contado a partir do momento da nomeação, no entanto este deveria ser suspenso sempre que fosse necessário solicitar elementos adicionais, até existir uma resposta ao pedido.

³⁵ De acordo com o regulamento interno do CTA, a notificação dos donos ou consignatários das mercadorias ou seus representantes, para efeitos de comparência no início das sessões, deveria ser efetuada o mais tardar até 20 dias contínuos antes da sessão. Elementos fornecidos pelo Mestre Nuno Vitorino, que exerceu o cargo de vogal coordenador do CTA.

³⁶ Aprovado pelo DL n.º 47344/66, de 25/11, publicado no Diário do Governo n.º 274, 1ª Série, de 25/11/1966.

do Sistema Harmonizado ou acordos sobre a classificação obtidos no Comité da Nomenclatura e consignados em ata da reunião (art.º 22º do DL nº 281/91).

Após homologação, as decisões do CTA eram publicadas em circular de série II da DGAIEC, mantendo-se confidenciais os nomes dos intervenientes nos processos e a marca comercial da mercadoria (art.º 23º do DL nº 281/91).

Sempre que possível, eram retiradas três amostras das mercadorias em contestação, as quais eram seladas e rubricadas pelo declarante e pelo trabalhador interveniente. Uma amostra seria conservada na estância aduaneira onde foi suscitada a contestação e as restantes eram enviadas à sede da alfândega acompanhadas do respetivo processo, as quais eram seguidamente enviadas ao presidente do CTA. As amostras excessivamente pesadas ou incómodas ficavam na estância aduaneira onde era levantada a contestação, à ordem do presidente do CTA. As amostras de mercadorias perecíveis eram entregues na estância aduaneira que o Diretor-Geral das Alfândegas designasse. Quando não fosse exequível retirar amostras, os serviços aduaneiros poderiam aceitar, em substituição, três exemplares de planos, desenhos, fotografias ou quaisquer outros documentos que permitiam identificar as mercadorias em contestação, que deveriam ser igualmente selados e rubricados por ambas as partes (art.º 24º do DL nº 281/91).

As mercadorias em contestação, que não fossem de importação proibida, podiam ser desalfandegadas, mediante garantia dos maiores direitos e outras imposições, incluindo uma importância que pudesse cobrir eventual responsabilidade fiscal (art.º 25º do DL nº 281/91).

A jurisprudência, do ponto de vista processual foi equacionando a questão de saber se, face a um ato de liquidação de direitos de importação, se o operador económico não se conformasse com a classificação pautal, a origem ou o valor atribuído à mercadoria, qual seria a via processual a seguir. Ora, se por um lado o processo técnico de contestação constituía um procedimento especial, estando a respetiva apreciação a cargo do CTA e mais tarde do Núcleo do Procedimento de Contestação Técnico, especialmente apetrechados com as competências técnicas para apreciar matérias de grande complexidade como é a classificação pautal das mercadorias, por outro, face à LGT e ao CPPT, o ato praticado pelos serviços aduaneiros é, sem qualquer dúvida, um ato lesivo dos direitos e interesses do operador económico que, nos termos do art.º 68º do CPPT, pode ser objeto de reclamação graciosa, ou, nos termos do art.º 78º da LGT,

de revisão oficiosa, ou ainda, nos termos dos artigos 9º e 95º da LGT e 97º do CPPT de impugnação judicial³⁷.

Convém referir que não existia qualquer norma que obrigasse ao recurso ao procedimento técnico de contestação, no entanto a jurisprudência foi unânime em considerar que as questões de classificação pautal, origem ou valor, constituíam atos preparatórios prejudiciais. Nesse sentido, havendo divergências de carácter técnico entre os serviços aduaneiros e os operadores económicos quanto a estas matérias, teriam as mesmas que ser decididas pelo CTA ou mais tarde pelo Núcleo do Procedimento de Contestação Técnica, podendo então os interessados recorrer dessa decisão, ou seja, ação administrativa especial³⁸ (art.º 97º, nº 1, alínea p) e nº 2 do CPPT). A título de exemplo ver o acórdão do STA, de 05/04/2000, proc.º nº 024173³⁹, relativo a mercadoria estrangeira, ao reconhecer que “O DL 281/91 que criou o Conselho Técnico Aduaneiro (CTA) não é organicamente inconstitucional por violação do artigo 168º nº 1 alínea q) da CRP porque não legisla sobre tribunais ou outras entidades de composição de conflitos.

Questionando a recorrente a origem das mercadorias, teria de suscitar previamente a intervenção técnica do CTA, com eventual recurso da decisão deste para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância, não podendo tal questão ser apreciada na impugnação da liquidação”.

Contudo o acórdão do STA de 02/04/2009, proc.º nº 0773/08, ao admitir que “a presente lide impugnatória (imediata ao ato de liquidação dos direitos de importação) não só é útil, como a impugnação judicial constitui o meio processual adequado ao dispor do recorrente para obter a anulação do ato de liquidação de direitos aduaneiros nº 900.484, de 18.12.06, em causa nestes autos, já que aí se questiona a respetiva legalidade (artigo 97º nº 1, alínea d) do CPPT)”, veio estabelecer alguma confusão nesta matéria. Acresce ainda o referido acórdão que “A circunstância da matéria atinente à origem das mercadorias dever ser apreciada pelo Conselho Técnico Aduaneiro, de acordo com o processo previsto no já aludido DL nº 281/91, em nada colide com a utilidade da lide, antes tem a ver com a legalidade do próprio ato de liquidação, contendendo com a eventual procedência da impugnação judicial

³⁷ AFONSO, António Brigas – Contencioso Aduaneiro In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 270.

³⁸ A que aludem os acórdãos do STA de 23/06/2010, proc.º nº 0107/10 e do TCAS de 01/06/2011, proc.º nº 04024/10. Presentemente ação administrativa – alterações introduzidas ao CPTA pelo DL nº 214-G/2015, de 02/10.

³⁹ AFONSO, António Brigas – **Op. Cit.**, p. 271.

deduzida”. O referido acórdão não é totalmente claro, pois parece admitir a discussão, imediata, em sede de impugnação judicial, das questões de classificação pautal, origem ou valor das mercadorias importadas⁴⁰.

Também o acórdão do STA de 23/02/2000, proc.º nº 024229 parece admitir a contestação imediata em sede de impugnação judicial quando estabelece que “*A determinação da natureza de mercadoria importada não constitui contestação de carácter técnico relativa a classificação pautal que deva ser decidida pelo Conselho Técnico-Aduaneiro*”.

Tal questão pode e deve ser suscitada na impugnação judicial do acto de liquidação”.

Pela nossa parte, consideramos que, face à complexidade técnica das referidas matérias, quando estivessem em causa questões relativas à classificação pautal, origem e valor das mercadorias importadas, deveria ser, obrigatoriamente, utilizado o procedimento técnico de contestação para apreciação de tais matérias, tal como a jurisprudência do STA, na esmagadora maioria dos casos, considerou.

Para melhor entender a situação atrás descrita, é necessária uma prévia familiarização com a matéria aduaneira em causa, portanto:

- A tributação das mercadorias importadas opera-se através da aplicação às mesmas de direitos aduaneiros e de impostos internos, com destaque para o IVA;
- A aplicação de direitos aduaneiros está diretamente dependente da classificação pautal das mercadorias, pois há códigos pautais em que as taxas dos direitos aduaneiros são elevadas, enquanto noutros as taxas são menores ou mesmo nulas. Assim, uma correta classificação pautal é condição sine qua non para que a tributação das mercadorias importadas seja feita com exatidão;
- Dado que as taxas dos direitos aduaneiros e do IVA são, em regra, ad valorem, a exatidão da tributação das mercadorias importadas está também dependente do facto de lhes ser atribuído um correto valor aduaneiro e o mesmo acontece com a origem atribuída às mercadorias importadas, pois a UE tem regimes e taxas de direitos aduaneiros muito diferentes consoante se trate, ou não, de importações de países com os quais celebrou acordos comerciais ou a quem concedeu, de forma autónoma, regimes de tributação mais favoráveis⁴¹.

Para uma ideia mais aprofundada da complexidade técnica destas matérias, convém fazer uma breve referência às mesmas.

⁴⁰ AFONSO, António Brigas – **Op. Cit.**, p. 271.

⁴¹ FERNANDES, Manuel Teixeira – **Op. Cit.**, p. 298.

1.1 – Classificação pautal das mercadorias

A classificação das mercadorias na Pauta Aduaneira Comum é essencial para efetuar a sua correta tributação. A Pauta Aduaneira, que se encontra prevista no art.º 20º do Código Aduaneiro Comunitário (CAC)⁴² e no Regulamento (CEE) nº 2658/87 do Conselho de 23/07/1987, cujo anexo é alterado anualmente, tendo a última atualização sido efetuada pelo Regulamento de Execução (UE) nº 1101/2014 da Comissão de 16/10/2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia (JOUE) nº L 285, de 30/10/2015, assenta no denominado “Sistema Harmonizado de Designação e Classificação de Mercadorias”, abreviadamente designado de “Sistema Harmonizado”, que é uma nomenclatura aduaneira, utilizada internacionalmente como um sistema padronizado de codificação e classificação de produtos importados e exportados, desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Alfândegas⁴³ (OMA), aplicado pela generalidade dos países do mundo (atualmente 207), que abrange uma descrição exhaustiva das mercadorias objeto do comércio internacional, divididas por 99 capítulos (sendo os capítulos 98 e 99 destinados à utilização pelo próprio Estado), classificando-se, os animais vivos no capítulo 01 e os objetos de arte, de coleção e antiguidade no capítulo 97. Cada capítulo subdivide-se em posições e subposições, compostas por seis dígitos. A Nomenclatura Combinada (NC), utilizada na pauta aduaneira comum prossegue este sistema, criando uma maior desagregação em função das necessidades de tributação da UE (exemplo 0101 21 00 – cavalos; 0301 00 00 – peixes vivos). Este processo é ainda objeto de uma maior desagregação, até aos oito dígitos, na denominada

⁴² O CAC foi aprovado pelo Regulamento (CEE) nº 2913/92, do Conselho, de 12/10/1992 e publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias (JOCE) nº L 302, de 19/10/1992.

⁴³ A OMA começou em 1947, quando treze países europeus representados no Comité Económico para Cooperação Europeia concordaram em criar um grupo de estudo. Esse grupo examinou a possibilidade de estabelecer uma ou mais Uniões Aduaneiras entre vários países europeus, em conformidade com os princípios do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (GATT). Em 1948 o Grupo de Estudos decidiu criar dois comités: um comité económico, que mais tarde evoluiu para a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e um Comité Aduaneiro que mais tarde tornou-se o Conselho de Cooperação Aduaneira. A convenção, do mesmo nome, que instituiu o Conselho de Cooperação Aduaneira entrou em vigor em 04/11/1952. O Conselho de Cooperação Aduaneira evoluiu posteriormente, em 1994, para a OMA, para refletir mais claramente a sua transição para uma instituição intergovernamental verdadeiramente global. Congrega atualmente 180 países membros, como os Estados Unidos da América, Japão, todos os países da UE, Moçambique, Angola, Eritreia, entre outros, países que no seu todo respondem por mais de 98% do comércio mundial. Esta organização tem tido um papel fundamental na padronização dos procedimentos aduaneiros no mundo, estabelecendo, mantendo, apoiando e promovendo os instrumentos internacionais para harmonizar e aplicar de modo uniforme sistemas – efetivos e simplificados – aduaneiros e procedimentos governamentais sobre a entrada e saída de mercadorias.

Tarif Intègré Communautaire (TARIC) e, a nível nacional, na Pauta de Serviço que contém medidas de política comercial comum, nomeadamente, restrições quantitativas, direitos aduaneiros, direitos antidumping, suspensões e contingentes pautais, bem como medidas de âmbito nacional, tais como as taxas do IVA e dos Impostos Especiais de Consumo (IEC), por código pautal, contendo também informações complementares sobre as condições de desalfandegamento das mercadorias. A pauta de serviço tal como a TARIC, não tem força legal, mas os seus códigos pautais têm de ser utilizados no preenchimento das declarações aduaneiras e estatísticas, conforme está previsto no art.º 5º do mencionado Regulamento (CEE) nº 2658/87⁴⁴.

Devem ainda ser observadas, para uma correta classificação pautal, as Regras Gerais para Interpretação da Nomenclatura Combinada e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, publicadas pela OMA, os regulamentos de classificação, as Informações Pautais Vinculativas (IPV's), emitidas nos termos do art.º 12º do CAC, as decisões do TJUE de 1ª Instância em matéria de classificação pautal, os Pareceres de Classificação da OMA e, antes da sua revogação, as decisões do CTA sobre classificação pautal, emitidas nos termos do DL nº 281/91, que eram, obrigatoriamente, aplicadas pelos serviços aduaneiros, a partir da data do despacho de homologação do Ministro das Finanças, como o previsto no art.º 21º do referido diploma⁴⁵.

O montante dos direitos aduaneiros a pagar é calculado com base nas taxas constantes da pauta aduaneira, na aceção que lhe é dada pelo nº 3 do art.º 20º do CAC, sendo, na sua esmagadora maioria, taxas ad valorem que se aplicam a todas as mercadorias importadas, sem prejuízo de poderem beneficiar de contingentes pautais, suspensões pautais ou medidas pautais preferenciais.

Os contingentes pautais permitem a importação de mercadorias com taxas de direitos reduzidas ou nulas, até que as quantidades estabelecidas para um determinado contingente pautal se esgotem ou se atinja determinado valor. Por sua vez, os contingentes pautais podem ser classificados em: autónomos, convencionais ou resultantes dos acordos firmados entre a UE e países terceiros (Países da África, Caraíbas e Pacífico⁴⁶ (ACP), países mediterrâneos, etc.). Os contingentes pautais

⁴⁴ FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AFONSO, Sérgio Brigas – A Exportação e a Importação de Mercadorias. In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 114 e 115.

⁴⁵ Idem – **Op. Cit.**, p. 115.

⁴⁶ O grupo dos países ACP foi constituído com a assinatura, em 1975, da primeira Convenção de Lomé com a UE. Reúne, atualmente, 79 países. A primeira Convenção de Lomé foi assinada em 1975, reunindo os nove Estados-Membros da UE de então e 46 países ACP. Foi prorrogada quatro vezes, entre 1975 e

autónomos são criados unilateralmente pela UE, através do regulamento do Conselho e são válidos para mercadorias de qualquer origem, sendo os restantes objeto de negociações comerciais da UE.

A gestão dos contingentes pautais é hoje assegurada pela Comissão Europeia (Comissão) que em articulação com um serviço central das autoridades aduaneiras designado para o efeito em cada Estado-Membro, no caso de Portugal, a Direção de Serviços de Tributação Aduaneira (DSTA). A base jurídica da gestão dos contingentes pautais são os artigos 308º-A a 308º-C das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC)⁴⁷, sendo de salientar que o princípio básico dessa gestão consiste em assegurar que o acesso ao benefício é concedido por ordem cronológica da receção dos pedidos na Comissão⁴⁸.

As suspensões pautais são igualmente uma exceção à regra geral que constitui a Pauta Aduaneira Comum, na medida em que permitem a importação de mercadorias com Direito Aduaneiro nulo ou reduzido. No entanto, neste caso e contrariamente ao que sucede com os contingentes pautais, sem limite de quantidade. As suspensões pautais são concedidas para matérias-primas ou produtos semiacabados não existentes no interior da UE, independentemente da sua origem. Embora tendo um limite temporal, as suspensões são reavaliadas semestralmente no âmbito do Comité do CAC – Secção Economia Pautal, podendo ser eliminadas ou alteradas. Em regra, as suspensões pautais não carecem de qualquer formalidade por parte do importador, exceto quando sejam concedidas apenas no âmbito dos destinos especiais⁴⁹.

O TJUE tem sido várias vezes chamado a pronunciar-se sobre questões de aplicação de taxas, principalmente, em casos em que está em causa o direito de acesso a contingentes pautais, o modo de cálculo, a utilização e a competência deixada aos Estados-Membros para assegurar a gestão desses contingentes. A título de exemplo, veja-se o acórdão de

2000, antes de ser substituída, em 2000, pelo Acordo de Cotonou. Enquadrou a cooperação entre a UE e os países ACP assente nas seguintes características: contratualidade do relacionamento entre os Estados-Membros da UE e os países ACP; o princípio da parceria; a combinação de disposições políticas, comerciais e financeiras; a perspetiva de longo prazo e uma alocação programada de recursos. O Acordo de Cotonou ou Acordo ACP-CE foi assinado a 23/06/2000, em Cotonou (Benim) por um período de 20 anos (2000-2020) Objetivos: redução da pobreza e, a prazo, a sua erradicação; integração progressiva dos países ACP na economia mundial, de acordo com os objetivos do desenvolvimento sustentável. Contém uma cláusula de revisão cada cinco anos. Em 2005, foi adotado o primeiro Acordo de alteração deste acordo e, em 2010, o segundo. Todos os Estados, à exceção de Cuba, são signatários do acordo de Cotonou.

⁴⁷ As DACAC foram aprovadas pelo Regulamento (CEE) nº 2454/93, da Comissão, de 02/07/1993 e publicado no JOCE nº L 253, de 11/10/1993.

⁴⁸ FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AFONSO, Sérgio Brigas – **Op. Cit.**, p. 116.

⁴⁹ AFONSO, António Brigas – **Op. Cit.**, p. 263 e 264.

12/12/1973, proc.º nº 131/73, relativo à repartição de um contingente de carne de bovino e a questão de saber se, in casu, a República Italiana podia regulamentar o destino da carne importada em Itália, ao abrigo do contingente, tendo o TJUE decidido negativamente, uma vez que tal possibilidade não estava prevista no regulamento que criava o contingente pautal. No mesmo sentido, pode ver-se também o acórdão de 13/12/1983, proferido contra o Reino Unido no proc.º nº 218/82.

No acórdão de 26/09/2000, proc.º nº C-42/99, “*Eru Portuguesa*”, em que estava em causa a classificação pautal, à luz da NC, de um produto denominado “*skimmed milk cheese*” (queijo de leite desnatado) e no acórdão de 15/09/2005, proc.º nº C-495/03, “*Intermodal Transports*”, relativo à classificação na NC de certos veículos designados por “*Magnum ET120 Terminal Tractor*”, vem o TJUE afirmar que “*É jurisprudência constante que, no interesse da segurança jurídica e da facilidade dos controlos, o critério decisivo para a classificação pautal das mercadorias deve ser procurado, de um modo geral, nas suas características e propriedades objectivas, tal como definidas no texto da posição da NC. Além disso, existem notas explicativas elaboradas, no que se refere à NC, pela Comissão e, no que se refere ao SH, pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, que contribuem de forma importante para a interpretação do alcance das diferentes posições aduaneiras, sem contudo serem juridicamente vinculativas*”.

Constata-se portanto, que para o TJUE as notas explicativas da NC e as do Sistema Harmonizado contribuem de forma importante para a interpretação do alcance das diferentes posições pautais, sem contudo serem juridicamente vinculativas. O teor das referidas notas deve, assim, estar em conformidade com as disposições da NC e não pode modificar o seu alcance.

1.2 – Origem das mercadorias

A taxa dos direitos aduaneiros, bem como de outras medidas de política comercial, aplicáveis às mercadorias importadas, depende ainda da sua origem que, regra geral, corresponde ao país onde a mercadoria foi produzida. As disposições relativas à origem não preferencial das mercadorias, também designado regime geral de origem, constam dos artigos 22º a 26º do CAC e 35º a 65º das DACAC e aplicam-se a todas as mercadorias. Por outro lado, as disposições relativas à origem preferencial constam do art.º 27º do CAC e artigos 66º a 123º das DACAC.

O art.º 22º do CAC tem a sua origem no art.º 1º do Regulamento (CEE) nº 802/68, do Conselho, de 26/06/1968 e segundo este regulamento, a determinação da origem de certos produtos petrolíferos estava excluída do âmbito da sua aplicação (art.º 3º) pelo que era feita de acordo com as regras nacionais dos Estados-Membros. Porém, o Regulamento (CEE) nº 456/91, procedeu à eliminação daquele artigo e, nessa medida, o Regulamento (CEE) nº 802/68 passou a ser aplicável igualmente aos produtos petrolíferos⁵⁰.

Conforme o primeiro critério de determinação das origens não preferenciais, são originárias de um país as mercadorias que aí forem inteiramente obtidas, isto é, os produtos extraídos ou colhidos, os animais vivos nascidos e criados, etc., num determinado país (confrontar (cfr.) art.º 23º do CAC). No caso de mercadorias em cuja produção intervieram dois ou mais países, são originárias *“do país onde se realizou a última transformação ou operação de complemento de fabrico substancial, economicamente justificada, efetuada numa empresa equiparada para esse efeito e que resulta na obtenção de um produto novo ou represente uma fase importante do fabrico”* (cfr. art.º 24º do CAC). A amplitude dessa definição é suscetível de gerar algumas dificuldades práticas de identificação das *“operações substanciais”*. O TJUE já se pronunciou sobre esta matéria, ao considerar que *“a transformação só é substancial se o produto obtido apresentar propriedades e uma composição próprias que não possuía antes da transformação”*. Sobre o assunto ver acórdão de 23/02/1984, proferido no proc.º nº 93/83, *“Zentrag/Hauptzollamt Bochum”*.

As regras de origem preferenciais constam de diversos acordos celebrados com determinados países ou grupos de países de diversas regiões, nos quais é estabelecido um tratamento pautal preferencial para os produtos considerados originários das partes contratantes desses acordos⁵¹ ou das medidas pautais preferenciais, adotadas unilateralmente pela UE (a título de exemplo, o SPG). Em face destas medidas consideram-se também produtos originários os *“produtos inteiramente obtidos”*. Estas medidas incluem, além das disposições em matéria de conceitos e procedimentos, as regras que cada produto tem que cumprir para ser considerado originário, quando não é inteiramente obtido num único país. Os três critérios principais para considerar que houve uma transformação suficiente, no âmbito dos regimes preferenciais, são a

⁵⁰ ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Código Aduaneiro Comunitário, anotado e comentado**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2007. ISBN 978-972-51-1121-5, p. 182 e 183.

⁵¹ A título de exemplo, Moçambique pertence ao grupo de países que subscreveu o acordo ACP (vide anexo I Regulamento (CE) nº 1528/2007, do Conselho, de 20/12/2007).

mudança de posição pautal, a identificação da operação ou a fixação de uma percentagem de valor acrescido incluído no total do valor do produto considerando o seu preço à saída da fábrica. Segundo o critério de mudança de posição pautal, a transformação do produto é suficiente se o produto obtido se classificar através de uma posição pautal diferente da posição pautal de qualquer uma das matérias-primas utilizadas. De acordo com o critério da identificação da operação, a transformação só é suficiente se o produto for submetido à operação identificada no acordo (por exemplo, o granito que sofre uma transformação suficiente se for cortado em placas de determinada espessura). Na fixação de uma percentagem de valor acrescentado, incluído no total do valor do produto, considerando o seu preço à saída da fábrica, a transformação é considerada suficiente se o valor das matérias-primas utilizadas não exceder determinada percentagem do preço do produto à saída de fábrica. Estes acordos preveem ainda que a transformação suficiente possa ser obtida em dois (acumulação bilateral) países que se encontrem ligados por acordos de comércio livre, contendo regras de origem idênticas e normas que permitam a acumulação multilateral.

Nos termos da alínea c) do art.º 218º das DACAC, para que as mercadorias importadas possam beneficiar das referidas medidas pautais preferenciais, torna-se indispensável que o importador faça prova da respetiva origem. Contudo, essa prova só pode ser feita no formulário e nos termos previstos para cada caso.

Na grande maioria dos acordos preferenciais o formulário previsto é o EUR.1, cujo modelo consta do Anexo 21 das DACAC, estando também previstos procedimentos simplificados que permitem aceitar a prova de origem mediante declaração feita por um exportador autorizado ou de qualquer exportador se o valor das mercadorias exportadas não exceder €6 000, conforme o previsto no art.º 97º-V das DACAC, ou €5 110, como foi o caso do acordo que a UE celebrou com Marrocos e Tunísia⁵².

Relativamente à matéria de determinação da origem das mercadorias importadas o TJUE proferiu vários acórdãos. A título de exemplo pode ler-se o acórdão de 23/02/1984, proferido pelo TJUE no proc.º nº 93/83, atrás referido, em que o Tribunal considerou que a última transformação só é substancial se o produto obtido apresenta propriedades e uma composição específica que não possuía antes da transformação a que foi submetida, não sendo esse o caso quando as mercadorias foram apenas limpas e embaladas. Por exemplo, no acórdão de 31/01/1979 proferido pelo TJUE no proc.º nº 34/78, “*Yoshida Nederland BV contra Kamer van Koophandel en Fabrieken voor*

⁵² FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AFONSO, Sérgio Brigas – **Op. Cit.**, p. 119.

Friesland”, o Tribunal decidiu que a transformação substancial exige uma distinção objetiva entre produtos de base e produtos transformados, tendo essencialmente em conta as qualidades materiais específicas de cada um dos referidos produtos. No que diz respeito acórdão de 15/12/1976, referente ao proc.º nº 41/76, estava em causa saber se os serviços aduaneiros podiam exigir a indicação precisa do país de origem exato das mercadorias, no caso de produtos originários de um país terceiro serem introduzidos em livre prática no Estado-Membro A e destinados ao Estado-Membro B, tendo o Tribunal considerado que essa exigência não constitui uma medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa⁵³.

Continuando a referir acórdãos sobre esta matéria e agora relativamente à expressão “extraídos do mar”, utilizada na alínea f) do nº 2 do art.º 23º do CAC, o TJUE explicitou no seu acórdão de 28/03/1985, no proc.º nº 100/84, “*Comissão das Comunidades Europeias contra Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte*”, que, nos casos de operações conjuntas de pesca envolvendo barcos de diferentes países, ser entendida no sentido de a origem do peixe ser atribuída em função, designadamente, do pavilhão do navio que execute o essencial da operação de captura e não do navio que retira da água a rede com o peixe.

1.3 – O valor aduaneiro

Dado que as taxas da Pauta Aduaneira Comum são, regra geral, taxas ad valorem, a correta determinação do valor aduaneiro mostra-se imprescindível para efetuar o cálculo dos montantes de direitos devidos na importação de mercadorias. Porém, contrariamente à tendência atual de adoção de taxas ad valorem, durante alguns séculos e até meados do século passado, as taxas dos diretos aduaneiros constantes das pautas aduaneiras, eram taxas específicas ou ad rem, ou seja, eram fixadas, entre outros critérios, em função da qualidade, do peso, do volume e da superfície das mercadorias importadas⁵⁴.

A base jurídica fundamental para a determinação do valor aduaneiro é o Artigo VII do General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)⁵⁵. Tendo sido celebrado, no âmbito

⁵³ FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AFONSO, Sérgio Brigas – **Op. Cit.**, p. 119.

⁵⁴ Idem – **Op. Cit.**, p. 120.

⁵⁵ O Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio ou Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ou seja, *General Agreement on Tariffs and Trade*, GATT foi estabelecido em 1947 na ronda de Genebra, tendo em vista harmonizar as políticas aduaneiras dos Estados signatários (23 países, posteriormente denominados fundadores, assinaram este acordo). O GATT rapidamente passou de um mero acordo para uma organização não oficial, embora com carácter provisório, tendo-se desenvolvido ao longo de várias

do Uruguai Round, um acordo sobre o valor aduaneiro, formalmente apelidado de Acordo sobre a Aplicação do Artigo VII do GATT de 1994, aplicado por cerca de 161 países em todo o mundo⁵⁶. No caso da UE, as disposições em matérias de valor aduaneiro constam nos artigos 28º a 36º do CAC e nos artigos 141º a 181º-A das DACAC. A análise das referidas normas põe em evidência a importância do valor aduaneiro no contexto do comércio internacional, que poderá, indiretamente, aumentar ou diminuir os montantes dos direitos aduaneiros a pagar, se foram utilizados processos fraudulentos na sua determinação, contornando-se, assim, os compromissos assumidos pelos Estados em matéria pautal. Nesta matéria o principal objetivo do CAC é fixar regras uniformes de determinação do valor aduaneiro, impedindo assim a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios que possam defraudar os compromissos assumidos pelos vários países, no âmbito da OMC e pôr em causa a correta tributação das mercadorias que são objeto de comércio internacional e as correspondentes receitas aduaneiras.

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

O valor transacional é o principal método para o cálculo do valor aduaneiro e encontra-se definido no art.º 29º do CAC. Em conformidade com este método, o valor aduaneiro deve corresponder ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao país de importação. Esta descrição encontra-se em total oposição com o conceito adotado pela Convenção de Bruxelas⁵⁷ que assenta na conceção do “*preço normal*” das mercadorias. A adoção do valor transacional implica

rondas de negociação. O mais longo destes ciclos negociais ficou conhecido como Ronda do Uruguai (1986-1994) e foi ele que levou à criação da Organização Mundial do Comércio (OMC), em 01/01/1995. Enquanto o GATT lidava sobretudo com o comércio de mercadorias, os acordos da OMC abrangem agora também os serviços e a propriedade intelectual.

⁵⁶ AFONSO, António Brigas – **Op. Cit.**, p. 266.

⁵⁷ Com o sair da segunda guerra mundial e num contexto de esforço de reconstrução europeia, bem como o aumento do volume do comércio internacional, surge a necessidade de dispor de uma nomenclatura comum. O Grupo de Estudos para a União Aduaneira Europeia realizou um trabalho eficaz a partir do instrumento existente que era a Nomenclatura de Genebra. Como resultado destes trabalhos surge a Convenção de Bruxelas sobre a Nomenclatura para a Classificação das Mercadorias nas Pautas Aduaneiras. Esta convenção foi assinada em 15 de dezembro de 1950, no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira. Para uma melhor análise deste assunto consultar: MEDEIROS, Eduardo Raposo de – **Op. Cit.**, p. 18 a 22.

que não podem ser avaliadas segundo este método as mercadorias remetidas gratuitamente (por exemplo, amostras), as mercadorias vendidas ao abrigo de um contrato de consignação, para serem vendidas ao melhor preço por conta do fornecedor, as mercadorias importadas por intermediários, para posterior venda no país de importação e as mercadorias importadas por sucursais, tendo em conta que a venda implica, necessariamente, uma transação entre duas pessoas distintas, bem como as mercadorias importadas no âmbito de um contrato de aluguer ou de locação financeiras, por não de verificar a transferência da propriedade. Logo, só podem ser avaliadas por este método as mercadorias que tenham sido objeto de venda, porque só estas são transacionadas. Se o valor aduaneiro não puder ser definido por aplicação do art.º 29º do CAC, por exemplo, porque não houve uma transação onerosa, há que passar sucessivamente aos diferentes métodos de substituição previstos no art.º 30º e segs. do CAC, como sejam: valor transacional de mercadorias idênticas (alínea a), do nº 2 do art.º 30º do CAC), valor transacional de mercadorias similares (alínea b), do nº 2, do art.º 30º do CAC), método dedutivo (alínea c), do nº 2, do art.º 30º do CAC), método do valor calculado (alínea d), do nº 2, do art.º 30º do CAC) e, por fim, o método do último recurso (art.º 31º do CAC). Contudo, os outros métodos de determinação do valor aduaneiro, para além do valor transacional, só podem ser utilizados nos seguintes casos: ausência do valor transacional, o que normalmente acontece no caso de remessas enviadas gratuitamente, no caso de rejeição do valor transacional, que só pode ter lugar em determinadas condições e no caso em que o vendedor e o comprador estejam coligados. Só no momento em que a possibilidade de justificação por parte do importador esteja completamente esgotada ou que este renuncie a apresentar os justificativos necessários é que a alfândega poderá rejeitar o valor que foi declarado, recorrendo aos outros métodos⁵⁸.

Os métodos de substituição devem ser utilizados mediante uma colaboração entre os serviços aduaneiros e o declarante, para que se possa atingir uma determinação rápida e satisfatória do valor aduaneiro que terá de ser declarado. Por sua vez, o recurso a esses métodos será feito pela ordem descrita e a escolha do tipo de método deverá ser justificada e comunicada ao declarante com os elementos de apreciação utilizados para o efeito. O declarante do valor aduaneiro e a pessoa direta ou indiretamente interessada nas operações de importação, têm de fornecer à alfândega, nos prazos por ela

⁵⁸ FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AFONSO, Sérgio Brigas – **Op. Cit.**, p. 121.

determinados, todos os documentos e informações⁵⁹ necessárias à determinação do valor das mercadorias idênticas ou similares.

Os acórdãos do TJUE existentes sobre esta matéria têm subjacente a noção de valor normal, introduzida pela Convenção de Bruxelas e a nível comunitário, adotada pelo Regulamento (CEE) n° 803/68 do Conselho de 27/06/1968, tendo por isso, perdido interesse a sua análise. No entanto alguns acórdãos proferidos pelo TJUE nesta matéria têm subjacente o Regulamento (CEE) n° 1224/80, do Conselho de 27/06/1968, que entretanto foi revogado pelo CAC, aprovado pelo Regulamento (CEE) n° 2913/92, do Conselho, de 12/10/1992. Ora como o supradito regulamento já tinha adotado as regras introduzidas pelo Acordo sobre a Aplicação do Artigo VII do GATT, pelo que o interesse na análise desses acórdãos permanece, pois mantêm-se perfeitamente atuais. Deste modo, apenas serão analisados, ainda que sinteticamente, os acórdãos mais relevantes⁶⁰.

No proc.º “*Hauptzollamt Hamburg-Ericus/Van Houten*” (C-65/85), acórdão de 04/02/1986, estavam em causa as despesas de pesagem tendo o TJUE decidido que os n°s 1 e 3 do art.º 3º do Regulamento (CEE) n° 1224/80, (atual art.º 29º do CAC), devem ser interpretadas como significando que, nos vulgarmente chamados contratos de venda no destino, as despesas de pesagem no destino não fazem parte do valor transacional quando estiverem a cargo do comprador.

O TJUE decidiu no acórdão de 10/12/1985, proc.º “*Hauptzollamt Schweinfurt/Mainfrucht Obstverwertung*” (C-290/84), em que estavam em causa as despesas de transporte intracomunitário com base numa fatura separada que, sempre que um comprador nacional tiver pago a um vendedor estrangeiro, além do preço das mercadorias, um montante a título de despesas de transporte intracomunitário com base numa fatura separada, o valor transacional, na interpretação do n° 1 do art.º 3º do Regulamento (CEE) n° 1224/80, de 28/05/1980, inclui somente o primeiro dos referidos montantes, mas as autoridades aduaneiras competentes podem proceder, sempre que as circunstâncias o justifiquem, à verificação da fatura respeitante às despesas em questão, a fim de confirmar que não se trata de despesas fictícias⁶¹.

⁵⁹ Estas informações e documentos são estritamente confidenciais, sendo só divulgadas com a autorização expressa da pessoa que as prestou.

⁶⁰ Sobre a noção de valor transacional, ver acórdãos do TJUE processos n°s C-219/88, C-11/89 e C-422/00.

⁶¹ FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AFONSO, Sérgio Brigas – **Op. Cit.**, p. 122.

Já no proc.º “*Hauptzollamt Karlsruhe/Hepp*” (C-299/90), acórdão de 25/07/1991, em que estava em causa a comissão de compra, que o preço da transação, efetuada entre o produtor ou fornecedor e o importador, constitui o valor aduaneiro para efeitos do disposto no nº 1, do art.º 3º, do Regulamento (CEE) nº 1224/80, a comissão de compra não deve ser incluída nesse valor, mesmo que o importador tenha indicado como vendedor o agente de compra e declarado o preço das mercadorias faturado por esse agente.

No proc.º “*Overland Footwear*” (C-379/00), acórdão de 05/12/2002, em que a questão se baseava no preço das mercadorias e a comissão de compra, bem como o reembolso dos direitos pagos sobre o montante total. O TJUE decidiu que os artigos 29º, 32º e 33º do Regulamento (CEE) nº 2913/92 do Conselho, de 12/10/1992, que instituiu o CAC, devem ser interpretados no sentido de que uma comissão de compra, integrada no valor aduaneiro declarado e que na declaração de importação, não é distinguida do preço de venda das mercadorias, faz parte do valor transacional na aceção do art.º 29º do CAC, ou seja, é tributável. O referido acórdão menciona ainda, que tendo as autoridades aduaneiras aceitado proceder à revisão de uma declaração de importação e tendo adotado uma decisão para regularizar a situação, por a declaração estar incompleta devido a um erro involuntário do declarante, na aceção do nº 3, do art.º 78º do Regulamento nº 2913/92, não é possível às referidas autoridades revogar tal decisão⁶².

Como resulta do referido nos pontos anteriores, a classificação das mercadorias na pauta aduaneira e a determinação da origem e do valor são matérias de grande complexidade técnica, específicas do Direito Aduaneiro e de primordial importância para a correta tributação das mesmas, por isso a competência para decidir sobre as divergências que se suscitassem entre os funcionários aduaneiros e os operadores económicos estava atribuída ao CTA.

⁶² FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AFONSO, Sérgio Brigas – **Op. Cit.**, p. 123.

1.4 – Os Tribunais Técnicos Aduaneiros e o Conselho Técnico Aduaneiro

1.4.1 – Os Tribunais Técnicos Aduaneiros

O CTA foi criado em substituição dos tribunais técnicos aduaneiros que o antecederam e que foram criados pelo art.º 182º da RA⁶³.

Tendo em vista uma melhor compreensão da evolução do Contencioso Técnico Aduaneiro, importa agora desenvolver uma análise à situação anterior a 1991.

Os tribunais aduaneiros eram um órgão fundamental na estrutura da DGAIEC e estavam divididos em tribunais técnicos aduaneiros e tribunais fiscais aduaneiros. Os primeiros, (no âmbito deste trabalho, só estes importam), ainda que apelidados de tribunais técnicos, não assumiam as características de verdadeiros tribunais, uma vez que eram constituídos por trabalhadores dos quadros técnicos aduaneiros, além de que as suas decisões não se impunham per se⁶⁴, conforme referia o art.º 414º, § único, nº 2º⁶⁵ da RA⁶⁶ (sobre os tribunais, ver artigos 185º a 190º⁶⁷ e ainda artigos 217º⁶⁸ e 291º⁶⁹ do mesmo diploma legal)⁷⁰ e eram de 1ª e 2ª Instância.

Estes tribunais tinham por função, no desenvolvimento dos processos de importação, resolver os conflitos de natureza técnica suscitados entre a administração aduaneira e os importadores, sendo que, aos de 1ª Instância competia, em primeira linha, dirimir os conflitos de carácter técnico, ou seja, os conflitos acerca da classificação pautal, valor das mercadorias e outros concernentes à verificação das mercadorias. Aos de 2ª Instância cabia decidir em definitivo, por via de recurso, tais diferendos. De acordo com a opinião do Juiz Desembargador do Tribunal Tributário de 2ª Instância José de Jesus Costa, estes tribunais eram de duvidosa constitucionalidade, uma vez que eram constituídos por agentes da própria administração aduaneira, além de que, como já foi dito, as suas decisões não se impunham por si. Ainda segundo o mesmo autor, sempre que estivesse

⁶³ Este artigo refere-se à RA aprovada pelo DL nº 31665, de 22/11/1941. Na RA aprovada pelo DL nº 46311, de 27/04/1965, encontravam-se regulados no art.º 185º que por sua vez foi revogado pelo DL nº 281/91, de 09/08.

⁶⁴ Não concordamos com tal posição, pois em nossa opinião, o ato de homologação dos acórdãos por parte do Ministro das Finanças era puramente corroborativo.

⁶⁵ Revogado pelo DL nº 281/91, de 09/08.

⁶⁶ Estamos a aludir ao diploma legal aprovado pelo DL nº 46311, de 27/04/1965. A partir deste momento, todas as referências feitas neste subcapítulo a RA, serão subsumidas a este diploma legal.

⁶⁷ Revogados pelo DL nº 281/91, de 09/08.

⁶⁸ Revogado pelo DL nº 252-A/82, de 28/06.

⁶⁹ Revogado pelo DL nº 281/91, de 09/08.

⁷⁰ COSTA, José de Jesus – **Crimes e Contra-Ordenações Aduaneiras**. Porto: Athena Editora, 1984, p. 14.

em jogo a interpretação ou a aplicação de qualquer disposição legal, o recurso deveria ser dirigido para a Secção Aduaneira do STA e não para os tribunais técnicos, como era prática acontecer⁷¹.

Neste sentido vai o acórdão do STA, de 26/10/1994, proc.º nº 017541, que afirmava “*O tribunais técnicos aduaneiros, substituídos pelo Conselho Técnico-Aduaneiro, criado pelo DL 281/91, de 9 de Agosto, não eram verdadeiros tribunais, mas órgãos da Administração de natureza e com funções específicas.*”

Nos termos do art. 42, 1, c), da ETAF, compete ao Tribunal Tributário de 2 Instância, em sede de contencioso aduaneiro, conhecer "Dos recursos de decisões proferidas em última instância por órgão do contencioso técnico - aduaneiro".

O recurso dum despacho do Presidente do Tribunal Técnico Aduaneiro de 1 Instância, que rejeitou recurso que fôra interposto dum acórdão desse Tribunal para o Tribunal Técnico-Aduaneiro de 2 Instância, não era da competência do Tribunal Tributário de 2 Instância, por o acto impugnado não ter sido praticado em última instância, por órgão do contencioso técnico - aduaneiro”.

Esta estrutura estava traçada na RA e de acordo com o art.º 209º do CA, aprovado pelo DL nº 31664, de 22/11/1941, nos processos técnicos aduaneiros as divergências (que não o litígio), decorrem ou de “*contestações que se suscitarem entre funcionários técnico-aduaneiros e os donos ou consignatários das mercadorias*” (preâmbulo do nº 1) ou de “*divergências que surgirem entre os funcionários técnico-aduaneiros*” (preâmbulo do nº 2) acerca de “*quaisquer actos inerentes à verificação e tributação das mesmas mercadorias*” (parte final do nº 1).

No entanto os termos amplos em que estava redigido o mencionado art.º 209º podia levar a pensar que todos os atos de liquidação de receitas aduaneiras eram da competência dos tribunais técnicos, pois o seu nº 1 atribuía aqueles tribunais, a competência para decidir sobre “*quaisquer actos inerentes à verificação e tributação das mesmas mercadorias*”. Assim tudo o que se decidisse no bilhete de despacho caberia na esfera da competência destes tribunais o que resultaria num total esvaziamento da competência dos tribunais fiscais aduaneiros, que se encontrava prevista na alínea a), do nº 1 do art.º 68º do ETAF⁷², uma vez que nos termos da alínea

⁷¹ COSTA, José de Jesus – Evolução do Contencioso Aduaneiro. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Lisboa. Nº 1/86, p. 27.

⁷² Neste subcapítulo, sempre que nos referirmos ao ETAF, estaremos a aludir ao diploma aprovado pelo DL nº 129/84, de 27/04 e publicado no DR nº 98, 1ª série, da mesma data, que presentemente se encontra revogado.

c), do nº 1, do art.º 42º do ETAF, das decisões dos tribunais técnicos aduaneiros cabia recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Contudo não era assim. Na verdade se dessemos ao art.º 209º do CA o alcance condicente com a sua letra, toda a competência para apreciar os atos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras caberia aos tribunais técnicos, logo era forçoso interpretar restritivamente este artigo. Ele não tinha, nem podia ter, o alcance que resultava da sua letra⁷³.

Afigurava-se que aos tribunais técnicos competia conhecer de todas as questões enunciadas no nº 1 do mencionado art.º 209º aludido sempre que e na medida em que esteja em causa a apreciação e o apuramento das características tecnológicas das mercadorias. Já o art.º 185º da RA dispunha que os processos de carácter técnico que se originassem nas alfândegas seriam afetados aos Tribunais Técnicos, remetendo o seu § único para diploma especial a fixação dos casos que determinassem processos técnicos e as respetivas normas reguladoras, o que foi concretizado pelos artigos 209º e segs.. Como facilmente se intui, não parece ser de carácter técnico a classificação de uma mercadoria, a determinação do regime ou da taxa aplicável, (em função, sobretudo, de aplicação de leis no tempo) se o que estiver em discussão for simples interpretação de disposições legais⁷⁴.

Assim, entendia-se, que na esfera de competência dos tribunais técnicos cabia a decisão sobre a classificação pautal das mercadorias, taras, aplicação de taxas pautais e, em geral, sobre quaisquer atos inerentes à verificação e tributação de mercadorias, mas apenas na medida em que tais questões assentassem na determinação das características tecnológicas das mercadorias, contudo, sempre que tais decisões tinham na sua base a interpretação de regras de direito, os tribunais competentes seriam os tribunais fiscais aduaneiros. Além disso, esta era a mais importante função que o art.º 68º do ETAF lhe perpetrou. Contudo o Juiz Desembargador do Tribunal Tributário de 2ª Instância, José Jesus Costa, lembrava, que a harmonização do art.º 209º do CA e a alínea a), do nº 1, do art.º 68º do ETAF não era isenta de dúvidas⁷⁵.

Os processos técnicos aduaneiros que decorriam nesses tribunais, à semelhança do processo técnico de contestação iniciavam-se sempre que surgiam divergências entre os funcionários técnico-aduaneiros e dos donos ou consignatários das mercadorias acerca

⁷³ COSTA, José de Jesus – Evolução do Contencioso Aduaneiro. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Lisboa. Nº 3/86, p. 23.

⁷⁴ Idem – Ibidem.

⁷⁵ Idem – **Op. Cit.**, p. 24, nota de rodapé 60.

da classificação ou valor das mercadorias, taras, aplicação de taxas pautais e em geral, sobre quaisquer atos inerentes à verificação e tributação das mesmas mercadorias (art.º 209º do CA) e nesse caso os donos ou consignatários das mercadorias deveriam declarar a sua objeção nos respetivos bilhetes, diretamente ou por intermédio dos seus representantes, apresentando em seguida os mesmos bilhetes aos chefes de serviços de despacho.

No prazo de oito dias, a contar de notificação para o efeito, os donos ou consignatários das mercadorias deveriam apresentar requerimentos fundamentados e os funcionários técnico-aduaneiros os seus pareceres igualmente fundamentados. Os requerimentos também poderiam ser apresentados por intermédio de representante legal para intervir no despacho, ou de advogado ou solicitador.

Esta possibilidade também era concedida quando surgiam divergências entre funcionários técnico-aduaneiros, que deveriam também apresentar os respetivos bilhetes de despacho aos chefes de serviços de despacho, aos quais os mesmos funcionários deveriam apresentar os seus pareceres fundamentados, no prazo acima referido (art.º 230º do CA).

Nas ex-Alfândegas de Lisboa e Porto, em qualquer processo técnico, o chefe da 2ª secção, após receber os vários elementos mencionados anteriormente, mandaria reunir os reverificadores em conferência, para emitir parecer. O chefe da 2ª secção, que presidia à conferência tinha apenas voto de qualidade. O chefe da 2ª secção rejeitaria *in limine* os requerimentos que fossem apresentados fora de prazo e, fundamentando o seu despacho de indeferimento, notificá-lo-ia aos interessados (art.º 235º do CA).

A conferência dos reverificadores emitiria o seu parecer, que deveria ser apresentado no prazo máximo de quatro dias. O parecer seria assinado pelo presidente e pelos vogais, devendo os que fossem vencidos fundamentar por escrito os seus votos (art.º 236º do CA).

Nas alfândegas insulares, onde não havia conferência de reverificadores, os processos técnicos subiriam com parecer do respetivo diretor, ao qual era aplicável o disposto no § 2º do art.º 235º (art.º 237º CA).

Os requerimentos e todos os pareceres aludidos anteriormente, acompanhados de amostras, se tal fosse imprescindível, ou dos elementos que as substituíssem, de cópias dos bilhetes de despacho e de quaisquer outros elementos necessários para a instrução dos processos, seriam remetidos, no prazo de quatro dias, ao presidente do tribunal técnico de 1ª Instância. Não obstante, tratando-se de divergências sobre assunto que já

tivesse sido superiormente resolvido e estando nisso concorde o parecer da conferência dos reverificadores tirado por unanimidade, o chefe da 2ª secção informaria destas circunstâncias o diretor da alfândega, o qual tinha a faculdade de não admitir as referidas divergências (art.º 238º do CA).

O presidente do tribunal de 1ª Instância logo que recebesse todos os elementos, mandaria registrar. O respetivo processo seria enviado ao relator, que deveria elaborar o seu parecer no prazo de dez dias, a fim de ser presente em sessão. Depois de ser presente à primeira sessão e de dada vista, por quarenta e oito horas, ao outro vogal do tribunal, o respetivo acórdão deveria ser lavrado na menor dilação de tempo (art.º 239º do CA).

Depois de proferida a decisão do tribunal de 1ª Instância, o processo baixaria imediatamente à respetiva alfândega, para dela serem notificados os donos ou consignatários das mercadorias no prazo de cinco dias, a contar da data da receção do processo, e ser averbada no respetivo bilhete de despacho, se tivesse transitado em julgado. Na sede da alfândega e suas estâncias aduaneiras urbanas mandaria proceder à notificação o chefe da 2ª secção e, nos demais casos, o chefe da respetiva estância aduaneira (art.º 240º do CA).

Excetuando os casos de recurso obrigatório, os donos ou consignatários das mercadorias poderiam recorrer de todos os acórdãos proferidos pelo tribunal de 1ª Instância nos processos em que eram parte e em que houvessem decaído. O recurso era interposto mediante requerimento fundamentado, apresentado pelos donos ou consignatários das mercadorias, ao chefe da estância aduaneira que procedia à notificação, no prazo de oito dias a contar da aludida notificação. Recebido o requerimento de recurso, deveria o chefe da 2ª secção, ou chefe da estância aduaneira, anotá-lo com a data da apresentação, a fim de, por intermédio da direção da alfândega, ser remetido ao tribunal de 1ª Instância, que em seguida o faria subir ao tribunal de 2ª Instância. No caso de não ser interposto recurso ou no caso de o ser fora de prazo legal, o presidente do tribunal técnico de 1ª Instância mandaria arquivar o processo (art.º 241º do CA).

Os recursos tinham efeito suspensivo (art.º 244º do CA). Logo que qualquer processo tivesse subido ao tribunal de 2ª Instância o respetivo presidente mandaria que fosse registado. Seria nomeado o relator, o qual deveria elaborar o seu parecer no prazo de quinze dias a contar da nomeação (art.º 245º do CA).

Os acórdãos do tribunal de 2ª Instância eram notificados nos termos do art.º 240º e averbados no respetivo bilhete de despacho (art.º 247º do CA).

Apraz mencionar que havia um só tribunal de cada instância e que ambos funcionavam junto da, então Direção-Geral das Alfândegas (art.º 186º da RA). Os juízes dos tribunais técnicos eram nomeados pelo Ministro das Finanças, sob proposta do Diretor-Geral, de entre reverificadores-chefes, sendo os cargos exercidos em comissão (art.º 217º da RA). Os juízes dos tribunais técnicos seriam, alternadamente, presidentes e vogais relatores do tribunal técnico de 1ª Instância, devendo a sua intervenção nos processos obedecer ao disposto no n.º 2º do art.º 416º. Serviria igualmente de vogal do tribunal técnico de 1ª instância um representante das atividades económicas, designado pelas respetivas corporações, de acordo com a legislação própria. O representante das atividades económicas era designado juntamente com um substituto e serviriam ambos durante três anos, podendo ser reconduzidos (artigos 291º e 292º da RA).

O presidente do tribunal técnico de 2.ª instância seria o Diretor-Geral das Alfândegas, sendo vogais os juízes, referidos anteriormente, um professor do ensino técnico superior, indicado pelo Ministro da Educação Nacional e nomeado pelo Ministro das Finanças, e um representante das atividades económicas, diverso do referido no parágrafo anterior (art.º 293º da RA).

1.4.2 – O Conselho Técnico Aduaneiro

Esta matéria foi posteriormente regulamentada no DL n.º 281/91, de 09/08, que criou na ex-DGAIEC, em substituição dos tribunais técnicos, o CTA e estabeleceu o regime que regulava a sua constituição, funcionamento, bem como a tramitação dos processos de contestação sobre classificação pautal, origem e valor das mercadorias.

Este órgão especializado foi criado, dado que a classificação das mercadorias importadas na pauta aduaneira e a determinação da origem e do valor são matérias de elevada complexidade técnica, específicas do Direito Aduaneiro, mas de primordial importância para a correta tributação das mercadorias importadas, em princípio só acedível por especialistas. Competia-lhe portanto, decidir sobre as contestações de carácter técnico suscitadas no ato da verificação das mercadorias ou posteriormente ao seu desalfandegamento, relacionadas com a classificação pautal, origem ou valor das mercadorias (art.º 6º do DL 281/91).

Embora composto maioritariamente por elementos pertencentes à administração pública e tendo como relatores os vogais permanentes indicados pelo Diretor-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e nomeados pelo Ministro das

Finanças, o CTA tinha uma composição diversificada dele fazendo parte, também, especialistas provenientes de instituições privadas. As suas decisões eram tomadas por maioria dos vogais presentes exigindo-se contudo, um quórum mínimo de sete elementos, incluindo o presidente, cabendo-lhe o voto de qualidade (art.º 7º do DL 281/91), para que as deliberações fossem válidas⁷⁶.

As decisões do CTA eram homologadas por despacho de Ministro das Finanças (art.º 9º do DL nº 281/91), tendo este ato carácter meramente “confirmativo”. A corroborar esta afirmação temos o acórdão do STA de 24/05/1995, proc.º nº 018568 que afirma o seguinte *“O acto homologatório do Ministro das Finanças, em relação às decisões do Conselho Técnico Aduaneiro, nos termos do Dec-Lei 281/91, de 9 de Agosto, integram a figura jurídica da chamada homologação-aprovação, exprimindo apenas um juízo de conformidade com aquelas, que são já actos definitivos, conferindo-lhes executoriedade.*

Trata-se de acto consequente do acto aprovado que é o principal, não absorvendo este. Em consequência, é o acto aprovado que define a situação jurídica do interessado, e, como tal, recorrível.

Pelo que deve ser rejeitado, por manifesta ilegalidade da sua interposição, o recurso contencioso interposto do acto homologatório”, bem como o acórdão do STA de 24/05/1995, proc.º nº 018988: “Os actos homologatórios do Ministro das Finanças, em relação às decisões do Conselho Técnico Aduaneiro, nos termos do dec.-lei 281/91, de 9 de Agosto, integram a figura jurídica da chamada homologação - aprovação, exprimindo apenas um juízo de conformidade com aquelas, que são já actos definitivos, conferindo-lhes executoriedade.

Trata-se de acto consequente do acto aprovado que é o principal, não absorvendo este. Em consequência, é o acto aprovado que define a situação jurídica do interessado, e, como tal, recorrível”.

Nos termos do art.º 6º⁷⁷, do DL nº 82/2007, de 29/03, o CTA era composto pelo Director-Geral que presidia (nº 1), quatro vogais em representação da DGAIEC, sendo três deles vogais aduaneiros permanentes e o outro o director de serviços da área em que se inseria a matéria em contestação (alínea a), do nº 1), dois representantes do Ministério da Economia (alínea b), do nº 1), um representante do Ministério da Agricultura (alínea c), do nº 1) e dois representantes das actividades económicas (alínea d), do nº 1).

⁷⁶ FERNANDES, Manuel Teixeira – **Op. Cit.**, p. 299.

⁷⁷ Esta norma alterou o DL nº 281/91, no que se refere à constituição do CTA. Ver nota de rodapé 28.

Os vogais aduaneiros permanentes eram nomeados por despacho do Ministro das Finanças, em regime de comissão de serviço, pelo período de três anos, que podia ser prorrogado por idênticos períodos, de entre funcionários da carreira técnica superior aduaneira, no mínimo com a categoria de reverificador assessor (nº 2).

Os representantes dos ministérios eram nomeados por despacho do Ministro das Finanças, por um período de três anos, sob proposta do ministro respetivo, de entre técnicos especializados nos setores agrícola, químico, têxtil, metalo-mecânico e eletrónico (alínea a), do nº 3).

Os representantes das atividades económicas eram nomeados por despacho do Ministro das Finanças, por um período de três anos, de entre técnicos especializados nos setores mencionados anteriormente e constantes das listas apresentadas pelas câmaras de comércio e indústria ou por organismos técnico-científicos (alínea b), do nº 3).

Juntamente com os vogais efetivos referidos precedentemente, eram nomeados vogais suplentes (alínea c), do nº 3).

Aos vogais aduaneiros permanentes referidos na alínea a) do nº 1, além das atribuições que lhe eram próprias como vogais, competia ainda assegurar as funções de relatores dos processos de contestação técnica e colaborar com o Diretor-Geral sempre que este entendia submeter-lhes individualmente qualquer assunto (nº 5).

Pensamos ser oportuno lembrar, que o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, veio, em acórdão de 20/10/2004, em sede de recurso por oposição de acórdão proc.º nº 0204/04, pôr em relevo a diferença do regime jurídico que resulta da redação do nº 2 do art.º 10º do DL nº 281/91, para com a nº 1 do art.º 209º do CA, sede legal onde estava outrora também regulado o processo técnico de contestação, como foi supracitado neste trabalho. Efetivamente, não obstante a Fazenda Pública ter aí alegado, na qualidade de recorrente, aquando da sustentação de recurso que interpôs, que no acórdão fundamento (acórdão do STA, de 20/03/1996, proc.º 015476), se decidiu, que o mesmo sem processo técnico de contestação nada obstava a que, no prazo de caducidade de três anos, se procedesse a nova liquidação e que no acórdão recorrido do Tribunal Central Administrativo se decidiu que a não organização de processo técnico de contestação configurava preterição de formalidade essencial que inquinava de ilegalidade a posteriori, veio o STA naquele acórdão negar a existência de oposição de acórdãos, justamente por ter considerado que os dois acórdãos (acórdão recorrido e acórdão fundamento identificado pela Fazenda Pública) foram proferidos relativamente a realidades distintas, por ser diferente a legislação aplicada em cada um dos casos,

visto que o acórdão recorrido se reportava a uma cobrança a posteriori efetuada já na vigência do mencionado DL n.º 281/91, enquanto que no acórdão fundamento estava em causa uma importação de 1983, altura em que vigorava o CA, em cujo artigos 209.º e segs. se previa a organização do processo técnico de contestação.

O acórdão em causa, veio decisivamente explanar que no quadro do regime jurídico decorrente do n.º 2 do art.º 10.º do DL n.º 281/91, o processo técnico de contestação só seria organizado se o declarante se não conformasse com a divergência dos serviços aduaneiros relativamente à classificação pautal, origem ou valor das mercadorias, ao inverso do que ocorria na vigência do CA, em que se perspectivava no respetivo n.º 1 do art.º 209.º que a divergência que se suscitava entre funcionários e donos ou consignatários das mercadorias, sobre a classificação ou valor das mercadorias, taras, taxas e quaisquer atos inerentes à verificação e tributação das mercadorias, determinava imperativamente, a organização de processo técnico de contestação⁷⁸.

Refira-se ainda, que o CTA funcionava em Portugal como órgão de recurso, enquanto autoridade aduaneira designada para esse efeito, na aceção da alínea a) do n.º 2 do art.º 243.º do CAC. Nesta linha existia jurisprudência, que propugnava a obrigatoriedade de organização oficiosa do processo técnico aduaneiro de contestação nas situações em que a administração colocava em causa os elementos da declaração aduaneira, considerando que a omissão de organização de processo técnico de contestação configurava a preterição de formalidade legal essencial, que inquinava de ilegalidade a liquidação a posteriori, de receitas tributárias aduaneiras, efetuadas com base na classificação pautal, origem ou valor adotados pela administração aduaneira, face ao preceituado nos artigos 6.º e 10.º do DL n.º 281/91⁷⁹.

No âmbito desta temática, salienta-se que o acórdão do TCAS, de 01/07/2003, proferido no proc.º n.º 00308/03, veio considerar que o processo técnico foi instituído em nome do interesse público que visava assegurar a legalidade do procedimento respeitante à importação, ao mesmo não se opondo “*nem a dilação temporal própria das liquidações a posteriori, nem o Código Aduaneiro Comunitário (CAC) já que, quando àquelas liquidações, sempre que não seja possível assegurar as pertinentes amostras, pode a classificação pautal basear-se num dos outros elementos previstos na lei (artigo 24.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 281/91) e, quanto ao CAC, também ele não veda esse procedimento, pois expressamente prevê no n.º 3 do artigo 78.º, que se proceda à revisão*

⁷⁸ ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 1018.

⁷⁹ Idem – **Op. Cit.**, p. 1017.

“respeitante as disposições eventualmente fixadas”, como é o caso do procedimento nacional em causa”⁸⁰.

Mas apesar de toda a componente técnica especializada o CTA foi considerado extinto pelo Despacho nº 33/2013⁸¹ do Senhor Diretor-Geral da AT, tendo o referido despacho criado, com caráter transitório, o Núcleo do Procedimento de Contestação Técnica. Posteriormente a Lei nº 83-C/2013, de 31/12 (Lei do Orçamento de Estado para 2014), no seu art.º 221º revogou o DL nº 281/91, extinguindo assim o núcleo anteriormente criado bem como o processo de contestação técnico, que já foi objeto de desenvolvimento neste trabalho.

Em substituição desse procedimento foram adotados dois procedimentos de contestação, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, nos quais nos deteremos no capítulo seguinte.

1.5 - Reflexões

Este modelo de instrução e decisão do processo técnico de contestação revela-se muito pesado e burocrático, por outro lado a estrutura decisória do CTA parece pouco adequada à garantia de equilíbrio de interesses. Assim, parece ser imprescindível uma reformulação, face, designadamente, à necessidade de o reenquadrar no contexto da regulamentação aduaneira comunitária.

II – Realidade atual

2.1 - Crítica

A extinção do processo de contestação técnico através do art.º 221º, da mencionada Lei nº 83-C/2013 e a convolação automática, dos que se encontravam pendentes à data da entrada em vigor da referida lei, *“em recursos hierárquicos em matéria tributária que não comportam apreciação da legalidade do ato de liquidação ou em reclamações graciosas, consoante respeitem, respetivamente, a divergências suscitadas no ato de desalfandegamento de mercadorias ou na sequência de um controlo ou fiscalização*

⁸⁰ ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 1019.

⁸¹ O que se estranha uma vez que este órgão havia sido criado por um DL.

posterior àquele” teve como consequência a integração do procedimento e processo aduaneiro no procedimento e processo tributário.

Neste ponto será pertinente salientar que ao falarmos de procedimento e processo tributário estamos perante uma realidade de direito adjetivo. Sendo que devemos entender por direito adjetivo o conjunto de normas jurídicas que determinam a forma por que se devem fazer valer os direitos em matéria tributária, a qual de um prisma subjetivo, pode ser levada a efeito por três entidades distintas: entidades públicas administrativas (administração tributária lato sensu), entidades públicas jurisdicionais (tribunais tributários) e também entidades privadas. Todas estas entidades podem ser solicitadas pelo legislador a aplicar normas tributárias a um determinado caso concreto, embora o sejam em circunstâncias e pressupostos distintos⁸².

Com propósito meramente introdutório e de modo superficial, consideremos apenas os seguintes exemplos que servirão para clarificar a afirmação acima referida:

- A prática de atos de inspeção tributária, a liquidação de certos impostos, o reconhecimento de um pedido de isenção, o indeferimento de uma reclamação graciosa, a instauração de um processo de execução fiscal contra um contribuinte devedor ou a autorização para o pagamento de uma dívida tributária em prestações, são exemplos de atos praticados por órgãos da administração tributária;
- O conhecimento de uma impugnação judicial intentada pelo contribuinte, a autorização, mediante certos pressupostos, para a administração ter acesso aos dados bancários de certo sujeito passivo ou a resolução de uma oposição à execução fiscal, constituem exemplos de atos praticados pelo tribunal tributário (maxim, o juiz);
- A entrega de declarações de rendimentos, a prestação de informações, a manutenção da contabilidade organizada, a liquidação do IRC, a cobrança de um imposto por retenção na fonte por parte de uma entidade patronal ou de um banco, compreendem exemplos de atos praticados por sujeitos privados⁸³.

Contudo e não obstante o interesse que todos os outros núcleos revestem, interessa-nos principalmente a abordagem dos atos praticados pela administração tributária.

Para uma melhor compreensão, pode definir-se a atividade administrativa tributária como um conjunto de atos praticados pela administração tributária com a finalidade de aplicação das normas tributárias ao caso concreto. Para estes efeitos deve adotar-se uma noção ampla de administração tributária, que não se reduza à visão corrente de

⁸² ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 11.

⁸³ Idem – **Op. Cit.**, p. 15 e 16.

“repartições de finanças”, pois trata-se muito mais que isso⁸⁴. A esse respeito o art.º 1º, nº 3⁸⁵ da LGT⁸⁶, traça uma noção bastante ampla de administração tributária. Assim, devem para esse efeito ser considerados, as Autarquias Locais, que podem disciplinar juridicamente, criar e cobrar taxas de saneamento, de licenciamento urbanístico, de publicidade, entre outras, as Universidades com as taxas de propina, os Hospitais públicos com as taxas moderadoras e diversos institutos públicos setoriais, nomeadamente, nos setores de vinho e da vinha, do turismo, da navegação marítima ou aérea, do transporte ferroviário e as Entidades de regulação e supervisão (no setor bancário, da energia, da saúde, etc.).

Assim, podemos afirmar, que hoje, a tarefa principal da administração fiscal é a de verificar o cumprimento dos deveres de cooperação e suprir, quando e sempre que necessário, uma qualquer prestação insuficiente desses deveres. Em razão dessa evolução, a lei tende a equiparar os atos praticados pelos sujeitos passivos a atos praticados pela administração. Portanto os sujeitos passivos podem lançar mão dos mesmos meios de garantia que a lei lhes faculta para reagirem contra idênticos atos quando praticados pela administração fiscal, é o que afirma o nº 2 do art.º 54º da LGT.

Assim, essa equiparação projeta-se em importantes consequências. Logo, por exemplo, o erro cometido pelo sujeito passivo na autoliquidação é havido como erro cometido pelos próprios serviços (art.º 78º, nº 2 da LGT), o que permite a sua revisão oficiosa nas mesmas condições em que esta é possível relativamente a atos praticados pela administração fiscal⁸⁷.

Estando o direito tributário adjetivo ligado às pretensões dos contribuintes e constituindo a defesa destes um seu escopo, não se lhes pode negar uma função eminentemente garantística individual. Tal função garantística reclama a existência de esquemas e instrumentos formais, ou seja, procedimento e processo tributário, cujo objetivo em relação a um determinado ato, poderá ser a sua declaração de inexistência, declaração de nulidade, anulação, revogação ou confirmação⁸⁸.

⁸⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 17.

⁸⁵ A referência feita às Direções-Gerais dos Impostos, das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros encontra-se tacitamente revogada, pois o DL nº 118/2011, de 15/12 criou a AT.

⁸⁶ A LGT contem de maneira clara os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos cidadãos e os poderes da administração fiscal, garantindo assim uma maior segurança nas relações entre a administração tributária e os cidadãos.

⁸⁷ MORAIS, Rui Duarte – **Manual de Procedimento e Processo Tributário**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5021-8, p. 12.

⁸⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 49 e 50.

Julgamos ser conveniente referir que, para efeitos do presente trabalho adotaremos a seguinte noção de procedimento tributário:

- Conjunto de atos, provenientes de atores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais⁸⁹.

Aparecendo este, definido no art.º 54º, nº 1, da LGT como “*toda a sucessão de atos dirigida à declaração dos direitos tributários*”. Convém expor, que dos procedimentos aqui revelados estão excluídos os que apenas se projetam no seio da administração fiscal, ou seja, os que têm eficácia meramente interna, assim, os procedimentos aqui divulgados são apenas aqueles que culminam com a emissão de um ato administrativo produtor de efeitos jurídicos externos.

Ainda antes do estudo dos procedimentos de reclamação graciosa e de recurso hierárquico, convém enunciar os princípios aplicáveis ao procedimento tributário, os quais estão enumerados nos artigos 55º a 60º da LGT. Esta listagem não é exaustiva, iremos apenas referir alguns deles.

2.2 - Princípios do Procedimento Tributário

2.2.1 – Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade que aqui está em causa⁹⁰ tem consagração constitucional no art.º 266º, nº 2 da CRP. Este princípio desdobra-se em dois subprincípios, a precedência de lei e a prevalência de lei.

O princípio da prevalência de lei é válido para todas as administrações (central, regional e local, direta, indireta e independente, reguladora, prestativa ou de supervisão) e tem um significado claro, toda a atividade administrativa deve conformar-se com as leis, sob pena de ilegalidade⁹¹, ou seja, este princípio deve ser entendido em sentido proibitivo ou negativo, pois são proscritas atuações administrativas que contrariem a lei e em caso de conflito entre a lei e um ato de administração a lei prevalece sobre esse ato. Porém, atualmente a lei é apenas uma entre outras fontes de direito, pelo que a prevalência da

⁸⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 87.

⁹⁰ O outro está consagrado no art.º 103º, nº 2 da CRP e é o princípio da legalidade na criação dos impostos.

⁹¹ CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 4ª ed. revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN 978-972-32-1839-8. Vol. II, p. 798.

lei passou a ser entendida como preferência da ordem jurídica globalmente considerada, deixando portanto de constituir o único parâmetro jurídico da atividade administrativa, tal parâmetro é agora todo o bloco da legalidade. Este princípio acarreta como consequência a invalidade dos atos que o contrariem e impõem mesmo à administração um verdadeiro dever de eliminar as ilegalidades cometidas⁹².

De acordo com o princípio da precedência de lei, o exercício de poderes da administração pública, pressupõe a existência de uma base legal normativa, na qual se radicarão os efeitos jurídicos a introduzir. Significa isto que a lei não é apenas o limite, mas o pressuposto e o fundamento de toda a atividade administrativa, pelo que não existe administração pública, nem exercício da função administrativa, sem lei ou sem norma legal que o fundamente. E isto, sem que se possa ou deve distinguir consoante as matérias ou domínios de atuação da administração pública⁹³.

Este princípio aparece, também, materializado no art.º 3º da CPA: “*Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins*”.

No entanto a questão de obediência à lei pela administração assume contornos particulares em direito fiscal. No entendimento tradicional do princípio da tipicidade fiscal, existe uma intensa vinculação da administração à lei, pois em matéria de elementos essenciais do imposto, quem deve decidir é o legislador, logo teria por função retirar à administração e ao juiz qualquer papel ativo no que respeita aos elementos essenciais dos impostos⁹⁴. Atualmente o poder tributário reconduz-se a dois institutos diferentes, a saber: a votação anual da cobrança dos impostos através da aprovação anual do orçamento pelo parlamento e a exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei (do parlamento)⁹⁵.

2.2.2 – Princípio da Imparcialidade

O princípio da imparcialidade (art.º 266º, nº 2 da CRP) respeita essencialmente às relações entre administração pública e os particulares e são essencialmente duas as

⁹² SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de – **Direito Administrativo Geral**: Introdução e princípios fundamentais. Tomo I. Lisboa: Dom Quixote, 2004. ISBN 972-20-2672-0, p. 157.

⁹³ ALMEIDA, Mário Aroso de – **Teoria Geral do Direito Administrativo**: temas nucleares. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4738-6, p. 33 e 34.

⁹⁴ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 13.

⁹⁵ NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4377-7, p. 135.

dimensões deste princípio: garantias de imparcialidade no procedimento, que é sustentada pelo regime legal de impedimentos e suspeições que impõe aos trabalhadores o dever de se abster de participar em procedimento, ou decidi-lo, quando nele tiverem um interesse direto ou indireto, ou quando ocorram circunstâncias em que se possa duvidar da retidão da sua conduta e garantias de imparcialidade da própria decisão, ou seja, a obrigação de ponderação de todos os interesses envolvidos e da utilização de critérios objetivamente válidos, expressos na fundamentação das decisões⁹⁶.

A administração intervém no procedimento não como parte interessada, mas como defensora do interesse público no absoluto cumprimento da legalidade, o que obriga a um especial dever de isenção, nomeadamente a ter em conta todos os factos provados, mesmo quando contrários aos interesses públicos⁹⁷.

2.2.3 – Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, quando referido à administração pública, surge afirmado no art.º 266º, n.º 2 da CRP, no entanto podemos encontrar numerosos afloramentos na legislação ordinária, como sejam o art.º 7º do CPA. No âmbito tributário, temos, por exemplo, o art.º 55º e o n.º 4 do art.º 63º, ambos da LGT e o art.º 46º do CPPT. Existe ainda um conjunto de normas que se mostram como traduções concretas do controlo da proporcionalidade, que são: o n.º 2 do art.º 51º, o n.º 5 do art.º 78º, ambos da LGT e o n.º 11 do art.º 199º do CPPT.

O princípio da proporcionalidade, pela sua densificação doutrinal e jurisprudencial constitui o mais apurado parâmetro de controlo da atuação administrativa ao abrigo da margem de livre decisão. Este princípio torna claro que no exercício de poderes discricionários não basta que a administração prossiga o fim legal justificador da concessão de tais poderes, ela deve prosseguir os fins legais, os interesses públicos, primários e secundários, segundo o princípio da justa medida, adotando, dentre as medidas necessárias e adequadas para atingir esses fins e prosseguir esses interesses, aquelas que impliquem menos encargos, sacrifícios ou perturbações à posição jurídica dos administrados⁹⁸.

⁹⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Op. Cit.**, p. 802.

⁹⁷ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 16.

⁹⁸ SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de – **Op. Cit.**, p. 207 e CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Op. Cit.**, p. 801.

Segundo a construção clássica do conceito, no controlo da proporcionalidade há que recorrer a três elementos: adequação⁹⁹, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Segundo o elemento adequação, uma medida não é aceitável se não for idónea para atingir o fim a que se propõe.

Assim, estando em causa uma ação inspetiva relativa a determinados exercícios, não pode haver lugar a um pedido de informações relativas a outros exercícios, salvo se os factos que assim se pretendem apurar puderem ter algum reflexo nos exercícios fiscalizados¹⁰⁰.

De acordo com o critério da necessidade, se existirem várias medidas alternativas para atingir o fim, deve fazer-se um exame comparativo e optar por aquela que seja menos lesiva para o particular, proibindo a adoção de medidas que não forem imprescindíveis para atingir o fim em vista.

A título de exemplo: estando em causa o controlo da veracidade de determinada transação, haverá que solicitar ao sujeito passivo a respetiva documentação comprovativa e só depois, se necessário, se procederá ao controlo cruzado junto do outro interveniente em tal operação. A desnecessidade de determinadas exigências, feitas por invocação do dever de colaboração dos sujeitos passivos, é evidente quando, por exemplo, esteja em causa um pedido de fornecimento de documentos que já estão na posse da administração fiscal ou a que esta poderia facilmente aceder por outras vias¹⁰¹.

O critério da proporcionalidade em sentido estrito proíbe que os inconvenientes introduzidos pela medida superem os benefícios alcançados pela mesma.

A efetiva aplicação do controlo da proporcionalidade no plano interno (quer quando referido ao plano legislativo, quer ao da atividade administrativa), apenas apresenta vantagens dado que permite a eliminação de medidas que não se possam sustentar efetivamente no fim que visam prosseguir (porque não são adequadas, necessárias ou proporcionais em sentido estrito para essa prossecução), possibilitando uma maior racionalização dos sistema e a consagração de modelo mais justo de justiça tributária, bem como normas tributárias mais adequadas às necessidades da sociedade contemporânea¹⁰².

⁹⁹ Neste sentido ver acórdão do STA de 27/05/2009, proc.º nº 0308/08.

¹⁰⁰ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 18.

¹⁰¹ Idem - Ibidem.

¹⁰² Idem – **Op. Cit.**, p. 19.

Deste modo, podemos afirmar, que deste princípio resulta o dever da atuação administrativa ocasionar uma limitação à lesão dos bens e direitos privados que seja adequada (casualmente ajustada), necessária (menos lesiva) e equilibrada (ajustamento custo/benefício), em razão dos fins de interesse público que se pretendem atingir¹⁰³.

Denote-se também, o Parecer nº 8/96, de 20/03/1996, emitido pelo Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, segundo o qual, “*o princípio da proporcionalidade implica que a Administração, no uso de poderes discricionários, deva prosseguir o interesse público em termos de justa medida, isto é, escolhendo as soluções de que decorram menos gravames, sacrifícios ou perturbações para a posição jurídica dos administrados*”, refere também, que “*este princípio constitucional prescreve que as decisões da Administração colidentes com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar as suas posições jurídicas em termos adequados e proporcionados aos objectivos a realizar*”.

De salientar ainda que, na sua atividade, a administração tributária dispõe de um conjunto de prerrogativas e de meios informacionais e operativos muito vastos, que deve utilizar apenas na medida das suas necessidades, sem obrigação de os esgotar em cada situação. A proporcionalidade é um pressuposto da adequação dos meios em ordem a alcançar o fim que está em causa em cada procedimento¹⁰⁴.

2.2.4 – Princípio da Celeridade

O princípio da celeridade, servindo interesse comum ao da economia processual, revela-se na necessidade de organização do processo para que chegue ao seu termo tão rapidamente quanto possível, pois o interesse público na percepção da receita tributária, o interesse do contribuinte na estabilização da sua situação jurídica e o interesse do ordenamento em conseguir a efetividade do princípio da segurança jurídica, impõem que as questões tributárias, litigiosas ou não, sejam resolvidas em tempo útil¹⁰⁵.

Ele manifesta-se, por exemplo, na fixação dos prazos para decisão dos procedimentos, máxime os originados por reclamações dos contribuintes. Mas não se pode reduzir a tal, pois são suas as dimensões essenciais da boa administração, da desburocratização, da eficiência e da economicidade, princípios de todo o procedimento administrativo,

¹⁰³ PIRES, José Maria Fernandes, Coord.; [et al.] – **LEI GERAL TRIBUTÁRIA COMENTADA E ANOTADA**. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 9789724061337, p. 573.

¹⁰⁴ Idem - Ibidem.

¹⁰⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 117.

consagrados no art.º 267º, nº 1 da CRP e no art.º 5º do CPA¹⁰⁶. Os prazos referidos são contínuos, contando-se nos termos do CC e suspendem-se no caso de dilação do procedimento ser imputável ao sujeito passivo por incumprimento dos seus deveres de cooperação (cfr. nºs 3 e 4 do art.º 57º da LGT).

Decorrem da exigência de celeridade da atividade administrativa algumas garantias do agente económico como sejam o direito à caducidade da liquidação dos tributos (cfr. art.º 45º da LGT) e é, também, a inação do credor tributário que justifica o instituto da prescrição.

De salientar ainda que, nos casos em que o procedimento tributário petitório não seja concluído no prazo legalmente previsto (contado a partir da entrada da petição do reclamante no serviço competente da administração tributária) presume-se, em regra, o indeferimento da respetiva pretensão e o interessado poderá considerar que, a partir de então, existe um ato suscetível de impugnação, graciosa ou jurisdicional, conforme o disposto no nº 5 do art.º 57º da LGT¹⁰⁷.

2.2.5 – Princípio da Colaboração

Temos também o princípio da colaboração que se encontra vertido no art.º 59º da LGT, este é igualmente um princípio geral do procedimento administrativo (cfr. art.º 11º do CPA).

Podemos afirmar que este princípio começa por ser a confirmação de uma determinada mudança na visão das relações jurídico-tributárias, ou seja, a de uma administração aberta, que atua em diálogo com os cidadãos e não uma administração todo-poderosa, que impõe as suas decisões aos administrados, o que é condição de eficácia da atuação administrativa, pois o diálogo é a via mais eficiente para a descoberta da verdade material e consequentemente para se conseguir justiça.

Aliás, este dever de cooperação é mútuo, pois tanto os órgãos da administração como os cidadãos estão sujeitos ao dever de colaboração recíproco, presumindo-se sempre de boa-fé as suas atuações (cfr. nºs 1 e 2 do art.º 59º da LGT).

Tal dever de cooperação implica por parte da administração tributária, que ela esclareça e informe os operadores económicos e outros obrigados tributários sobre a necessidade

¹⁰⁶ AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito Administrativo**. 2ª ed. reimp.. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4407-1. Vol. II, p. 322 e segs.

¹⁰⁷ Todavia, nem sempre tal acontece, pois estão igualmente previstos alguns casos de deferimento tácito. Cfr. nº 3 do art.º 64º do CPPT. In ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 118.

da prática de quaisquer atos necessários ao exercício dos seus direitos (por exemplo, alíneas a), b), m) e n) do n.º 3 do art.º 59º da LGT), dever que decorre diretamente do preceituado no art.º 268º da CRP.

O dever de esclarecimento é cada vez mais importante, porque, sendo a lei fiscal progressivamente mais complexa e difícil de interpretar, a segurança jurídica exige que se conheça antecipadamente qual o entendimento que a administração dela faz. A lei fiscal é, também, cada vez menos típica, recorre cada vez mais a cláusulas gerais e conceitos indeterminados, cujo preenchimento é feito pela administração, pelo menos num primeiro momento¹⁰⁸.

Para além do cumprimento do dever de informar a generalidade dos contribuintes, a administração fiscal tem a obrigação legal de assistir os interessados em esclarecer quaisquer aspetos da sua situação tributária (cfr. alínea c), do n.º 3 do art.º 59º da LGT). Concretizações deste dever de esclarecimento e informação individuais são, ainda, a obrigação que impende sobre a administração fiscal de, em 10 dias, informar, por escrito, o interessado que o haja requerido sobre a fase em que se encontra determinado procedimento e a data da sua previsível conclusão (cfr. alínea a), do n.º 1 e n.º 2 do art.º 67º da LGT), a de comunicar ao interessado que o requeira o teor e autoria de denúncias dolosas não confirmadas (cfr. alínea b), do n.º 1 do art.º 67º e n.º 3 do art.º 70º ambos da LGT), a de permitir o acesso a decisões tomadas em outros procedimentos, sempre que em tal tenham interesse direto, pessoal e legítimo.

2.2.5.1 – Orientações genéricas

As orientações genéricas, emitidas nos termos do art.º 55º do CPPT, visam a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços¹⁰⁹.

Tais orientações, além de pretenderem uma maior eficiência administrativa pela uniformização de procedimentos, visam o tratamento igualitário dos cidadãos, evitam

¹⁰⁸ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 21.

¹⁰⁹ De acordo com o acórdão do STA, de 31/05/2006, proc.º 026622, “*Resulta do exposto que as orientações genéricas são actos do poder de direcção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem - mediante interpretação ou integração - entender-se as normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar (cfr. Parecer nº 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na II Série do DR de 24 de Outubro de 1998). Como as circulares são regulamentos internos, pode concluir-se que as orientações genéricas a que se refere o artº 131, nº 3, do CPPT são as circulares no domínio tributário*”.

diferenças resultantes de divergências interpretativas entre vários órgãos da administração fiscal¹¹⁰.

As orientações genéricas, na perspetiva dos sujeitos passivos, são uma forma de esclarecimento e uma garantia, porquanto, nos termos do n.º 1 do art.º 68º-A da LGT, cada administração fiscal está vinculada às orientações genéricas que emitiu, como explicita o n.º 3 do art.º 55º do CPPT¹¹¹.

O que significa que a administração fiscal, mesmo que tenha revisto a interpretação da lei, revogando uma orientação genérica e substituindo-a por outra, não pode fazer valer retroativamente a sua nova posição, quando desfavorável ao sujeito passivo, pois este mantém o direito a ser tributado de acordo com o que era entendimento administrativo ao tempo da ocorrência do facto gerador¹¹². A proteção da confiança, a certeza na boa-fé da administração, prevalece sobre o princípio da legalidade e até, sobre o princípio da igualdade.

As orientações genéricas apenas vinculam os serviços, podendo os cidadãos ataca-las judicialmente, quando da sua invocação em casos concretos¹¹³. No entanto, embora não lhes devam obediência, é essencial para os cidadãos o conhecimento das orientações genéricas, pois são um instrumento garantístico e permitem prevenir litígios.

Por força da alínea b), do n.º 3, do art.º 59º da LGT, os órgãos da administração fiscal têm que organizar, no prazo de 30 dias, uma base de dados contendo as suas instruções genéricas, permanentemente atualizada, acessível aos cidadãos. Em ordem a vencer a resistência da administração fiscal ficar vinculada à sua própria doutrina, a lei veio obrigar à conversão em orientações genéricas dos entendimentos sobre questões de direito relevantes que hajam sido sufragados em três casos concretos ou que previsivelmente o venham a ser (cfr. n.º 3, do art.º 68º-A da LGT). Pretendeu-se assim pôr fim à prática de fazer constar tais entendimentos de outro tipo de documentos (ofícios-circulados, despachos, etc.) não sujeitos a publicitação obrigatória e, no entender da administração, sem eficácia vinculativa¹¹⁴.

O dever de informação obriga, ainda, a administração a facultar aos legitimamente interessados, a requerimento destes, quaisquer despachos contendo orientações de

¹¹⁰ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 23.

¹¹¹ Na verdade, uma determinada administração fiscal não tem competência para impor diretivas a outras unidades orgânicas, pois não existe uma relação de hierarquia que o legitime (cfr. n.º 1 do art.º 55º do CPPT), mesmo estando em causa a interpretação de uma norma.

¹¹² Sob pena de violação de lei e conseqüente anulabilidade do ato.

¹¹³ Ver acórdão do STA, de 05/01/2012, proc.º n.º 1011/11, in MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 24.

¹¹⁴ Idem – **Op. Cit.**, p. 25.

interesse para o caso concreto, principalmente, as que não se encontrem publicadas (cfr. n.º 3 a 5 do art.º 56º do CPPT)¹¹⁵.

2.2.5.2 – Outras informações

O legislador parece que teve o intuito de afastar o carácter vinculativo, no tocante as outras informações, no entanto não será necessariamente assim, pois tudo dependerá do grau de confiança presente em cada caso, da forma como a atuação do particular foi determinada pelo teor da informação, ainda que não formalmente vinculativa.

Assim entendemos que o princípio da proteção da confiança vale, com as consequências referidas, também naquelas situações em que a atuação do cidadão foi determinada pelo conhecimento de uma jurisprudência administrativa firme, pela existência de decisões uniformes, tomadas a propósito de casos concretos, relativos a outros sujeitos passivos, ainda que nunca vazadas numa orientação genérica. Disso fala a doutrina do acórdão do STA, de 28/01/2009, proc.º n.º 0699/08¹¹⁶.

Será que este tipo de situações pode colocar-se a propósito de informações orais? Imaginemos que um dado serviço tem determinado entendimento de uma norma tributária e que de uma forma reiterada, sempre o comunicou a todos os interessados e que esse entendimento foi determinante da atuação dos sujeitos passivos. Podem os sujeitos passivos ser chamados, por exemplo, a pagar mais tributo, posteriormente a esse entendimento ter sido considerado erróneo? Aplicando-se analogicamente o disposto no n.º 2 do art.º 68º-A da LGT, entendemos que não.

2.2.5.3 – Dever de esclarecimento

De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 3, do art.º 59º da LGT, para além do dever de esclarecimento a propósito de casos concretos, existe também a “*assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios*”, a qual merece maior desenvolvimento no art.º 48º do CPPT.

¹¹⁵ O n.º 5 do art.º 56º do CPPT, que estende esta obrigação a “*quaisquer informações ou pareceres (...)* sua posição”, pode resultar em fator de insegurança, quando coadunado com o que dispõe o n.º 1 do art.º 37º do mesmo código.

¹¹⁶ Acresce que a obrigação de vazar os seus entendimentos uniformes em orientações genéricas só existe para a administração fiscal estadual e não para as demais administrações fiscais, in MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 26.

O cumprimento deste dever de assistência acontecerá de formas diferentes: a resposta a consultas formuladas oralmente nos próprios serviços, a existência de trabalhadores incumbidos do acompanhamento regular de certos operadores económicos (por exemplo os de maior dimensão), o site da AT, a prestação de informações por correio eletrónico, etc¹¹⁷.

2.2.5.4 – Dever de colaboração dos sujeitos passivos

O dever de colaboração dos sujeitos passivos compreende, em primeiro lugar, o cumprimento das obrigações acessórias, hoje chamadas deveres de cooperação, entendidas como um conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objeto prestações de facto de conteúdo não diretamente pecuniário, com o objetivo de permitir à administração a investigação e determinação dos factos fiscais mais relevantes¹¹⁸. Tais obrigações são da mais variada índole, desde logo declarativas¹¹⁹.

A importância de tais obrigações é tal, que o incumprimento é punido com contra ordenação ou, mesmo, de crime.

Para além dos deveres de cooperação tipificados na lei, o dever de colaboração dos sujeitos passivos abrange também o disposto no n.º 4 do art.º 59º da LGT.

O dever de esclarecimento da sua própria situação tributária assume, muitas vezes, a natureza mais de um ónus do que a de cumprimento de uma obrigação. O sujeito passivo terá, em princípio, interesse em colaborar no esclarecimento da sua situação. Daí que exista o dever, por parte da administração, de o notificar para esclarecimento de dúvidas, ou seja, podemos mesmo falar de um direito a prestar esclarecimentos. Assim, no acórdão do STA, de 17/03/1994, proc.º nº 031659 é referido que *“Enferma, assim, do vício de violação de lei, por infracção aos arts. 7, 9, 56, 87, 90 e 91 do Cód. De Proc. Administrativo, o acto que indefere o pedido do requerente, formulado ao abrigo do art. 9, n. 1 do DL. n. 109/91 e art. 4 do Dec. Reg. n. 10/91, ambos de 15 de Março, de localização de estabelecimento industrial, com o fundamento em "deficiente instrução*

¹¹⁷ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 27.

¹¹⁸ SANCHES, José Luís Saldanha – **A Qualificação da Obrigação Tributária: Deves de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa**. 2ª ed.. Lisboa: Lex, 1995, p. 56 segs.

¹¹⁹ NABAIS, José Casalta – **Op. Cit.**, p. 240 segs.

do processo" antes daquele ser notificado para juntar os elementos necessários à completa instrução do procedimento”¹²⁰.

As consequências do não cumprimento deste dever de esclarecimento dependerão do caso concreto.

Há limites no dever de colaboração por parte dos sujeitos passivos:

- Os decorrentes do princípio da proporcionalidade: o esforço e o custo exigidos ao sujeito passivo deve ser adequado à relevância da informação que se pretende obter, e em qualquer caso, não deve ser excessivamente oneroso;
- Não devem ser solicitados documentos ou outras informações de que a administração fiscal já dispõe ou está em condições de obter mais facilmente por outras vias¹²¹.

No caso das situações previstas no n.º 5 do art.º 63º da LGT, é lícito ao sujeito passivo recusar colaborar com a administração fiscal, por tal implicar a violação de direitos legalmente protegidos.

2.2.6 – Princípio da Boa-Fé

O princípio da boa-fé, porque é estruturante de todo o sistema jurídico, conhece inúmeros afloramentos, podendo afirmar-se que o conteúdo de uma decisão administrativa deve ser sempre moldado pela boa-fé¹²².

A boa-fé é o único de entre todos os princípios da atividade administrativa cuja teorização pode afirmar-se ter sido importada do direito privado, onde goza de uma tradição que remonta ao direito romano. Este princípio está consagrado no art.º 266º, n.º 2 da CRP e no art.º 10º do CPA, que alargou o seu âmbito subjetivo de aplicação, de modo a vincular não apenas a administração mas também os particulares que com ela se relacionem¹²³. O respeito pela boa-fé realiza-se através da ponderação dos “*valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas*”, concedendo-se especial importância à “*confiança suscitada na contraparte pela atuação em causa*” e ao “*objetivo a alcançar com a atuação empreendida*”, conforme o disposto no n.º 2 do art.º 10º do CPA¹²⁴.

¹²⁰ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 28.

¹²¹ Idem – **Op. Cit.**, p. 29.

¹²² LOPES, Pedro Moniz – **Princípio da Boa Fé e Decisão Administrativa**. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-97-40-4582-5, p. 207 e 208.

¹²³ SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de – **Op. Cit.**, p. 213 e 214.

¹²⁴ AMARAL, Diogo Freitas do – **Op. Cit.**, p. 147.

A sua concretização é possibilitada através de dois princípios básicos: o princípio da tutela da confiança legítima e o princípio da materialidade subjacente. Quer dizer, a boa-fé determina a tutela das situações de confiança e procura assegurar a conformidade material (não apenas a formal) das condutas aos objetivos do ordenamento jurídico¹²⁵.

O princípio da materialidade subjacente exprime a ideia de que o direito procura a obtenção de resultados efetivos, não se satisfazendo com comportamentos que, embora formalmente correspondam a tais objetivos, falhem em atingi-los substancialmente. Este princípio proíbe, por exemplo, o exercício de posições jurídicas de modo desequilibrado ou o aproveitamento de uma ilegalidade cometida, pelo próprio prevaricador, de modo a prejudicar outrem¹²⁶.

Relativamente à sua dimensão de proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na atuação do estado o que pressupõe que essa atuação crie a confiança, quer na manutenção de uma situação jurídica, quer na adoção de outra conduta. Pretende-se também, uma situação de confiança justificada do destinatário da atuação de outrem, ou seja, uma convicção, por parte do destinatário da atuação em causa, na determinação do sujeito jurídico que a adotou quanto à sua atuação subsequente, bem como a presença de elementos suscetíveis de legitimar essa convicção¹²⁷.

Por isso, a normas que, por sua natureza, obstem de forma inaceitável ou arbitrária aqueles mínimos de certeza e segurança que as pessoas, a comunidade ou o direito têm de respeitar, como dimensões essenciais do Estado de direito democrático, terá de ser entendida como não consentida pela lei básica. Assim, foi à luz deste princípio que, em vários acórdãos do Tribunal Constitucional, foram analisadas leis fiscais retroativas, sendo que as respostas foram diferentes consoante a concreta situação, pois a linha de orientação acolhida foi que a proteção da confiança dos cidadãos, ainda que sendo elemento básico do princípio do Estado de direito, não constitui um dever que deva ser garantido de forma absoluta, antes deve ceder face a outras exigências que se sobreponham aos da proteção dos direitos e expectativas dos cidadãos (acórdão nº 32/84 do Tribunal Constitucional de 04/04/1984, proc.º nº 11/83, publicado no Diário da República (DR), 1ª série, nº 242, de 20/10/1983)¹²⁸.

¹²⁵ AMARAL, Diogo Freitas do – **Op. Cit.**, p. 148.

¹²⁶ SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de – **Op. Cit.**, p. 214.

¹²⁷ Idem – **Op. Cit.**, p. 216.

¹²⁸ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 31 e 32.

A inovação do princípio da tutela de confiança permite, ainda, decidir contra lei expressa, como decidiu o STA no acórdão de 17/05/2000, proc.º nº 024382. Há que desconsiderar os prazos legais de caducidade de direito à ação se o recorrente agiu confiado na indicação constante de uma notificação, na qual era indicado um prazo mais dilatado¹²⁹.

O nº 2 do art.º 59º da LGT estabelece uma presunção de que a atuação dos cidadãos e da administração tributária são de boa-fé, o que supõe um dever recíproco de atuação segundo a boa-fé¹³⁰.

A presunção legal de veracidade das declarações apresentadas pelos cidadãos à administração tributária é estabelecida no nº 1 do art.º 75º da LGT. Assim, nestes casos se a administração não demonstrar a falta de correspondência entre o teor das declarações e a realidade, o seu conteúdo terá de ser considerado como verdadeiro. Nesse sentido pode ver-se o acórdão do STA de 28/04/2010, proc.º nº 03/10¹³¹.

2.2.7 – Princípio da Participação

A participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que lhes dizem respeito é uma exigência constitucional como dispõe o nº 5 do art.º 267º da CRP.

A participação dos cidadãos no procedimento constitui um tema de grande atualidade no moderno Direito Administrativo.

A participação dos privados no procedimento surge assim, cada vez mais, como o contraponto da maior liberdade decisória da Administração decorrente do crescimento e da complexificação das tarefas administrativas. Perante uma Administração Pública que não cessa de crescer em termos de intervenção e de autonomia, o incremento da participação dos privados na tomada de decisões administrativas representa uma importante forma de controlo e de limitação do poder administrativo. Tal participação, ao permitir a ponderação pelas autoridades administrativas dos interesses de que são portadores, não só se traduz numa melhoria de qualidade das decisões administrativas, possibilitando à Administração uma mais correta configuração dos problemas e das diferentes perspetivas possíveis da sua resolução, como também torna as decisões

¹²⁹ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 32.

¹³⁰ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **LEI GERAL TRIBUTÁRIA Anotada e comentada**. 4ª ed.. Lisboa: Encontro da escrita, 2012. ISBN: 978-989-97635-1-7, p. 495.

¹³¹ Idem – **Op. Cit.**, p. 664.

administrativas mais facilmente aceites pelos seus destinatários. Pelo que a participação no procedimento constitui um importante fator de legitimação e de democraticidade de atuação da Administração Pública¹³².

2.2.7.1 Audição prévia

A audiência prévia é a expressão maior da participação dos particulares na formação das decisões administrativas, assume, em direito fiscal, uma função essencialmente garantística.

Esta participação visa salvaguardar interesses públicos e privados e a possibilidade de uma decisão ponderada que também integra os destinatários dos atos da administração no seu *iter* formativo. Embora seja possível configurar esta participação procedimental como um direito de participação, e assim uma verdadeira garantia não impugnatória do particular¹³³, exaltando assim um pendor mais subjetivo da participação procedimental, estamos em crer que este princípio pretende em primeira linha orientar a tarefa do legislador ordinário na construção do complexo normativo disciplinador da atividade decisória da administração.

Na verdade os procedimentos em que é obrigatória a audiência prévia dos interessados são, apenas, os que, presumivelmente irão terminar em atos desfavoráveis aos sujeitos passivos. A participação do destinatário é condição essencial para o apuramento da verdade material, para, se possível, prevenir o litúgio resultante de uma errónea determinação dos factos ou aplicação da lei¹³⁴.

A primeira questão que julgamos pertinente esclarecer é saber quando deve ter lugar a audição prévia e a resposta encontra-se no n.º 1 do art.º 60º da LGT, pois esta norma enumera os casos em que tal deve acontecer. Não nos propomos discorrer sobre este assunto, imprimiremos uma simples abordagem das situações sem versar com minúcia esses aspetos:

- Direito de audição antes da liquidação;
- Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

¹³² SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da – **Em busca do acto administrativo perdido**. Reimp.. Coimbra: Almedina, 2003, p. 401 e 402.

¹³³ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 52 segs.

¹³⁴ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 34.

- Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal;
- Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiretos, quando não haja lugar a relatório de inspeção;
- Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária.

Importa agora debruçarmo-nos sobre o regime da audição prévia.

O Direito a ser ouvido previamente à prática de um ato desfavorável não assiste a todos os interessados (todos aqueles a quem a lei confere legitimidade para recorrer do ato que vier a ser praticado), ou seja, só serão convidados aqueles que sejam os seus destinatários imediatos.

Seguem-se alguns exemplos: os responsáveis solidários¹³⁵ apenas serão ouvidos se e quando se pretender liquidar o tributo em seu nome e não quando esteja em causa a liquidação em nome do sujeito passivo originário. Os potenciais responsáveis subsidiários também não serão ouvidos antes da liquidação do imposto em nome do devedor originário, sem prejuízo de poderem impugnar tal liquidação se e quando forem citados, em processo de execução, em ordem à efetivação de tal responsabilidade¹³⁶.

O interessado é chamado a pronunciar-se sobre um projeto de decisão (nº 5 do art.º 60º da LGT). Esse projeto tem que ser suficientemente fundamentado, indicando com precisão os factos apurados, os atos que há intenção de praticar e as normas legais em que se baseiam.

É essencial que haja uma coincidência entre o projeto de decisão e a decisão final, quer quanto ao conteúdo, quer quanto aos seus fundamentos, todavia, não é exigível uma coincidência literal, uma vez que na fundamentação da decisão final acrescerá o necessário para responder à argumentação desenvolvida pelos interessados em sede de audição prévia. Nesse sentido vide, acórdão do TCAS, de 30/05/2006, proc.º nº 01188/06 e acórdão do STA, de 17/01/2007, proc.º nº 01003/06.

Desta forma podemos concluir, que se o órgão decisor fundar a sua decisão final, desfavorável ao interessado, em factos ou argumentos que não constando do projeto ou que nesse assumam relevância marginal, haverá que dar, novamente, oportunidade ao interessado para se pronunciar sobre a decisão que, efetivamente pretende tomar.

A audição prévia é uma garantia dos cidadãos, que são livres de a exercer ou não. O interessado decidirá se quer ou não ser ouvido. Nenhuma consequência pode ser retirada

¹³⁵ NABAIS, José Casalta – **Op. Cit.**, p. 274.

¹³⁶ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 42.

do facto de não o fazer, pois o seu silêncio não pode ser entendido como significando a concordância com o projeto de decisão. Até porque, muitas vezes, tal silêncio apenas significará que o interessado preferiu guardar a sua defesa para um momento posterior¹³⁷.

O direito de audição prévia é exercitável no prazo fixado na respetiva notificação (cfr. n.ºs 4 e 6 do art.º 60º da LGT).

De harmonia com o preceituado no n.º 7 do art.º 60º da LGT, se o titular do direito de audição, no exercício desse direito, suscitar elementos novos, eles deverão ser considerados na fundamentação da decisão.

Elementos novos serão as questões (factuais e de direito) que a precederam e conduziram a uma decisão diferente daquela que se projeta. Nesse sentido ver acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN), de 16/09/2004, proc.º n.º 00286/04, “*o despacho do chefe de finanças recorrido não se pronunciou sobre tal questão e omitiu a análise dessa prova apresentada não precisando sequer porque dispensou a inquirição das testemunhas e porque não atendeu aos documentos juntos. Não apreciou assim os novos elementos de facto carreados para os autos o que determinou uma preterição de formalidade legal que inquina a decisão*”.

A lei não obriga a administração fiscal a pronunciar-se sobre todos e cada um dos argumentos apresentados pelos interessados, mas apenas sobre aqueles que, objetivamente possam ser relevantes para a tomada de uma decisão. O que não significa que seja aceitável a atitude de a administração fiscal não se pronunciar sobre a argumentação expendida pelos interessados a pretexto de que, em sede de audição prévia, não foram carreados elementos novos. Contudo, o não cumprimento deste dever de pronúncia não pode ser sindicado nos tribunais, é antes, fundamento de impugnação ou recurso da decisão que, a final do procedimento, vier a ser tomada¹³⁸.

A falta de notificação dos interessados para, querendo, exercerem o direito de audição prévia, nos casos em que tal deva acontecer, constitui preterição de uma formalidade legal essencial, geradora de anulabilidade do ato decisório do procedimento em que tal preterição acontecer. O acórdão do STA, de 25/06/2009, proc.º n.º 0345/09, refere que “*A ocorrência de um vício de forma no procedimento de reclamação graciosa, como é o caso da falta de audição prévia, não projecta efeitos anulatórios sobre o acto tributário*

¹³⁷ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 43.

¹³⁸ Idem – **Op. Cit.**, p. 44.

de liquidação que o antecede, antes conduzindo à anulação da respectiva decisão de indeferimento da reclamação graciosa”.

Porém, resta saber se a omissão dessa formalidade nos casos em que se degrada em não essencial, ou seja, quando se venha a constatar, a posteriori, que a falta de audição prévia em nada influenciou na decisão final, por esta não poder ser outra. A maioria da jurisprudência vai no sentido de que essa omissão não conduzirá à anulação:

Acórdão do STA de 21/06/2000, proc.º nº 046102: *“Os recursos jurisdicionais visam modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova (art.ºs 676º, n.º 1 e 684º, n.º 3 do CPC), não sendo, assim, lícito às partes suscitar questões que não tenham sido objecto das decisões impugnadas, pelo que o Tribunal de recurso não pode pronunciar-se sobre questões novas não decididas nos arestos recorridos, excepto nas situações em que a lei expressamente determine o contrário ou em que a matéria é de conhecimento oficioso. Tendo a Administração de agir vinculadamente, é o rigor da observância dos pressupostos legais que importa à validade do acto e não os fundamentos concretos que tenham sido adoptados. O que o interessa apurar é se o acto, independentemente dos concretos motivos invocados, foi afinal praticado com o sentido imposto pela lei, isto é, se há conformidade entre o conteúdo do acto concreto e o comando contido na norma imperativa, ou dito de outro modo, se os efeitos jurídicos produzidos pelo acto correspondem à decisão imposta por lei em face dos pressupostos existentes. Quer isto dizer que o acto é válido quando, apesar de apoiado em fundamento ilegal, outro ou outros fundamentos também invocados, estes legais, conduzem à introdução no ordenamento jurídico dos efeitos pretendidos por lei. Se uma câmara municipal, não obstante ter dado parecer favorável à aprovação do empreendimento nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 24º, n.º 1, 25º, n.º 1 e 26º do DL n.º 328/86, de 30 de Setembro, posteriormente, chegar à conclusão que aquele empreendimento viola as normas referidas no art.º 63º do DL n.º 445/91, de 20 de Novembro, nada obsta a que indefira o pedido de licenciamento da obra, este sim, da sua competência, nos termos deste último normativo legal. Se a autoridade recorrida praticou o acto no exercício de poderes vinculados, o princípio do aproveitamento do acto administrativo permite ter por irrelevante a fundamentação concreta em que se baseou o acto praticado, quando os efeitos jurídicos por ele produzidos correspondam à decisão imposta por lei em face dos pressupostos existentes. A não observância do art.º 100º do CPA, no exercício de poderes vinculados,*

não origina vício de forma se a não audição do interessado se mostrar inócua para a decisão final”.

Acórdão do TCAS de 25/11/2008, proc.º nº 02573/08: *“O direito do interessado na participação da formação do acto de que é destinatário só será verdadeiramente violado se através dessa participação houver a possibilidade, ainda que ténue, de o interessado vir a exercer influência, quer pelos esclarecimentos prestados, quer pelo chamamento da atenção de certos aspectos de facto e de direito, na decisão a proferir, no termo da instrução. A formalidade da audição degrada-se em não essencial, não sendo, por isso, invalidante da decisão, nos casos em que não tem a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, o que impõe o aproveitamento do acto – utile per inutile non viciatur – visto que a audiência dos interessados não é um mero rito procedimental”.*

No entanto também existe jurisprudência em sentido diferente, mas a nosso ver, talvez a mais correta, seja a posição sustentada no acórdão do TCAN de 06/11/2008, proc.º nº 00152/07: *“Prescrevendo o CPPT expressamente sobre este direito de participação, chegando ao ponto de indicar as situações em que esse direito é dispensado não é legítimo ao julgador qualificar a omissão desta preterição como formalidade não essencial por motivo da sua degradação ao abrigo do artigo 103.º do CPA pois tal só seria permitido numa situação de lacuna o que não é o caso. A regulamentação expressa do exercício deste direito em sede do CPPT afasta, reitera-se, a possibilidade do recurso à analogia às normas do CPA que versam sobre o exercício deste mesmo direito. A omissão desta formalidade constitui assim preterição de formalidade legal que inquina a decisão”.*

Na realidade há que ter a maior cautela na aplicação subsidiária de normas do CPA¹³⁹ no domínio tributário, pois, muitas vezes, são diferentes os interesses em presença. Uma última observação prende-se com a natureza específica da função do direito de audição prévia no procedimento tributário, quando confrontado com o procedimento administrativo. Este último convoca o interessado no sentido de colaborar com a administração no conhecimento dos vários interesses que devem ser ponderados para que a sua competência decisória seja conveniente e legalmente exercida; a definição do interesse público a prosseguir pela administração convoca um procedimento administrativo de cariz constitutivo, os interessados intervêm na instrução juntamente com a administração, carreando informações e provas que, somadas àquelas que ela

¹³⁹ Por exemplo, ver art.º 2º, alínea c) da LGT.

própria obtém por via da sua atuação enformada pelo princípio do inquisitório (artigos nºs 58º e 115º, nº 1 do CPA), vão permitir a esta uma perspetiva global para decidir. Esta perspetiva global pode induzir a própria administração a optar num determinado caso concreto pela predominância de um interesse superior sobre o interesse primário que ela visa prosseguir. Assim, o procedimento administrativo não tem, em princípio, um carácter litigioso, pois que convoca os particulares, não para garantir uma posição jurídica frente a uma ameaça administrativa, mas sim para colaborar com a administração na sua tarefa de definição dos interesses prevalecentes em determinada situação concreta e individual. Já o procedimento tributário, tendo aqui por base o procedimento tributário de liquidação¹⁴⁰, incide sobre a verificação dos elementos constituintes de um facto tributário que origina uma relação de imposto, cabendo à fase instrutória do mesmo a recolha de provas que permitam qualificar e quantificar o facto tributário. O procedimento é aqui marcado por um forte grau de vinculação da administração tributária, pois que o interesse público de perceção das receitas dos impostos é intensivamente marcado pelo princípio da legalidade tributária, deveras mais exigente do que o princípio da legalidade administrativa, definindo densamente a incidência subjetiva e objetiva, a taxa, as garantias dos contribuintes e os benefícios fiscais (art.º 103º, nº 2 da CRP).

Ora, como já assinalamos, a audição prévia reveste, no procedimento tributário, uma dimensão essencialmente garantística, uma vez que a decisão é, por natureza, vinculada pelo princípio da tipicidade da lei fiscal. Estará pois em causa, não a possibilidade do interessado colaborar no encontrar da melhor decisão, mas permitir-lhe que aprecie da legalidade da decisão projetada, minorando-se, assim, o risco de decisões ilegais¹⁴¹.

Segundo o acórdão do STA de 25/03/2009, proc.º nº 0902/08: “*O acto renovatório, proferido após a Administração Fiscal haver cumprido o (violado) dever de audição do contribuinte, dá cabal cumprimento à execução do julgado de anulação de acto tributário apenas por violação do direito de audiência do contribuinte*”. Portanto, a anulação do ato praticado, por preterição do direito de audição, não exclui que a

¹⁴⁰ Isto porque as outras modalidades de procedimento tributário enumeradas no art.º 54º da LGT e no art.º 44º do CPPT estão intimamente ligados ao procedimento de liquidação, ora por serem um estágio preparatório deste (procedimento de inspeção ou de aplicação de métodos indiretos), ora por dizerem respeito a atos que visam reavaliar um ato tributário anterior (reclamação, recurso hierárquico ou revisão) ou interferir diretamente impedindo ou minimizando os efeitos ablativos de um ato tributário (reconhecimento ou revogação de benefícios fiscais).

¹⁴¹ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 46.

administração, estando em tempo, o renove, cumprindo, previamente, com a formalidade omitida.

2.2.8 – Princípio da Confidencialidade ou do Sigilo

O princípio da confidencialidade dos dados relativos à situação tributária dos contribuintes está enunciado no art.º 64º da LGT. Este princípio visa assegurar o direito à reserva da intimidade da vida privada, constitucionalmente garantido pelo n.º 1, do art.º 26º da CRP.

O dever do sigilo obriga a administração tributária e quem nela desempenha funções a não revelar, fora dos casos previstos nos n.ºs 2 e 4 do mencionado art.º 64º da LGT e dos que forem indicados em normas especiais, os dados que recolha sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenha no procedimento. Sobre o que se deve entender por dados relativos à situação tributária dos contribuintes pode ver-se o Parecer n.º 20/94, de 09/02/1995, emitido pelo Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República¹⁴².

Nos termos do douto Parecer “*a expressão «dados relativos à situação tributária dos contribuintes, abrange, na sua previsão, quaisquer informações, quaisquer elementos informatizados ou não que reflectam de alguma forma a situação patrimonial dos sujeitos passivos da obrigação de imposto, sejam pessoas singulares, ou pessoas colectivas, comerciantes e não comerciantes»*”, no entanto nem todos os dados são objeto da confidencialidade, logo “*a «confidencialidade: protegida na disposição referida na conclusão anterior não abrange os dados que tenham natureza pública, por serem livremente cognoscíveis por recurso a outras vias jurídico-institucionais, como sejam, v - g., os registos predial, comercial e civil»*”.

A importância que a lei atribui à preservação do sigilo tributário resulta evidente na punição correspondente à sua violação, porque é suscetível de constituir crime em caso de dolo [art.º 91º do Regime Geral das Infrações Tributárias¹⁴³ (RGIT)] ou sanção contraordenacional em caso de mera negligência (art.º 115º do RGIT).

O n.º 2 do art.º 64º da LGT prevê as circunstâncias em que cessa o dever do sigilo. O princípio da confidencialidade não obsta à sua revelação ao tribunal, nos processos de natureza tributária (n.º 2 do art.º 13º, alínea b) do n.º 1, do art.º 98º, alíneas a), b) e c), do

¹⁴² CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Op. Cit.**, p. 597.

¹⁴³ Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05/06, publicado no DR n.º 130, 1ª Série-A, de 05/06/2001.

nº 2 do art.º 111º e art.º 208º, todos do CPPT). Este princípio não exclui a possibilidade dos dados relativos à situação tributária dos cidadãos poderem ser revelados em processos de natureza tributária, em casos especialmente previstos na lei, designadamente em matéria de apoio judiciário (com autorização do requerente, nos termos do nº 2, do art.º 8º-B da Lei nº 47/2007, de 28/08, que alterou a Lei nº 34/2004, de 29/07), ao Provedor de Justiça (nºs 1, 2, e 3 do art.º 29º da Lei nº 9/91, de 09/04, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 30/96, de 14/08, 52-A/2005, de 10/10 e 17/2013, de 18/02), entre outros.

Para além destes casos expressamente previstos na lei, a revelação de dados pode ser decidida judicialmente, nos termos do nº 3, do art.º 135º do Código do Processo Penal¹⁴⁴.

Particular relevância assume o disposto no art.º 749º do Código do Processo Civil¹⁴⁵, que permite ao agente de execução no âmbito das diligências prévias à penhora, a consulta de declarações e outros elementos protegidos pelo sigilo fiscal, sem necessidade de autorização judicial.

Nos termos do nº 3 do art.º 64º da LGT, o dever de confidencialidade comunica-se a quem obtiver elementos protegidos pelo segredo fiscal, ao abrigo do nº 2. Esta extensão do dever do sigilo apenas valerá para os casos previstos nas alíneas b) a e), já que, no caso de autorização do contribuinte para revelação da sua situação tributária, não se coloca qualquer questão de confidencialidade¹⁴⁶.

No nº 4 do art.º 64º da LGT, prevê-se a possibilidade de o sujeito passivo ter acesso a dados referentes a terceiros, necessários à fundamentação de reclamação, recurso ou impugnação judicial. Essa necessidade pode ocorrer, designadamente, quando se pretender invocar como fundamento da reclamação, recurso ou impugnação judicial a violação do princípio da igualdade, que pode depender da demonstração da existência de uma pluralidade de casos idênticos a que a administração fiscal deu um tratamento distinto do dado ao interessado¹⁴⁷.

Concordamos com a opinião de Rui Duarte Morais¹⁴⁸, quando menciona que não podemos deixar de saudar esta linha de evolução, pois entendemos que as razões que levam à consagração do sigilo fiscal (em especial a reserva da vida privada) têm que

¹⁴⁴ Aprovado pelo DL nº 78/87, de 17/02, publicado no DR nº 40, 1ª Série, de 17/02/1987.

¹⁴⁵ Aprovado pela Lei nº 41/2013, de 17/02, publicada no DR nº 121, 1ª Série, de 26/06/2013.

¹⁴⁶ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Op. Cit.**, p. 599.

¹⁴⁷ Idem - Ibidem.

¹⁴⁸ In **Manual de Procedimento e Processo Tributário**, p. 49.

ceder perante o interesse superior da realização da justiça. Outra importante exceção legal ao princípio da confidencialidade de dados relativos à situação tributária dos cidadãos é a que resulta da obrigação de constar da lista de devedores¹⁴⁹, cujo acesso é público, a identificação dos sujeitos passivos que não tenham a sua situação tributária regularizada, com indicação dos montantes em dívida.

2.3 – Os Sujeitos

Não interessa desenvolver a noção de sujeito ativo de uma relação jurídico-tributária, pois ela pode ser entendida em vários sentidos¹⁵⁰, aqui interessa-nos a dimensão da competência tributária, relativa à administração ou gestão dos impostos, traduzida no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos¹⁵¹. Assim, de acordo com o n.º 1 do art.º 18.º da LGT, sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, por outras palavras, o sujeito ativo da obrigação tributária é o credor.

É indiferente quem seja a entidade a que cabe o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária, porque o procedimento tributário resulta da existência de uma relação jurídica qualificável como tributável. O n.º 3¹⁵² do art.º 1.º da LGT diz-nos quem integra a administração tributária.

A noção de sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária encontra-se desenvolvida por José Casalta Nabais¹⁵³, contudo aqui não interessará desenvolver o conceito, importa apenas deixar algumas notas relativas a esse assunto.

Em princípio só os entes detentores de personalidade jurídica serão sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias. No entanto a lei fiscal, em diversas situações, considera sujeitos tributários entidades desprovidas de personalidade jurídica, como os casos

¹⁴⁹ Números 5 e 6 do art.º 64.º da LGT.

¹⁵⁰ NABAIS, José Casalta – **Op. Cit.**, p. 250.

¹⁵¹ Ou seja, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária não é, necessariamente, o titular do imposto em causa. Isto ocorre com os impostos municipais, pois, sendo os municípios os titulares da respetiva receita, a sua administração pertence ao Estado, através da AT. A necessidade de proceder a esta distinção tem-se colocado em sede de arbitragem, uma vez que os municípios não se vincularam à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Os tribunais têm entendido que a AT é a parte legítima nos processos cujo objeto é a anulação de impostos municipais (por exemplo derrama) uma vez que a ela cabe a administração de tais tributos. Cfr. acórdãos proferidos nos proc.º n.ºs 10/2011-T, 18/2011-T, 19/2011-T, 24/2011-T, 1/2012-T e 5/2012-T [Em linha] [Consultados em 26.07.2015] [Disponíveis em www.caad.org.pt], in MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, nota de rodapé 97, p. 53.

¹⁵² A referência feita às Direções-Gerais dos Impostos, das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros encontra-se tacitamente revogada, pois o DL n.º 118/2011, de 15/12 criou a AT.

¹⁵³ In **Direito Fiscal**, p. 254 segs.

referidos no n.º 3 do art.º 18.º da LGT¹⁵⁴, por conseguinte, têm capacidade para agir na defesa dos seus direitos e no cumprimento dos seus deveres, em procedimentos e processos tributários (cfr. art.º 8.º do CPPT). Ou, ao invés, não considera sujeitos tributários entidades detentoras de personalidade jurídica, como por exemplo as sociedades sujeitas à transparência fiscal (artigos 6.º e 12.º do Código IRC¹⁵⁵).

Os atos procedimentais podem ser praticados por mandatários, pois não têm natureza pessoal. Os mandatários, por princípio, terão que ser advogados ou solicitadores¹⁵⁶ e, também, por gestores de negócios (art.º 17.º da LGT).

Diferentemente, o caráter complexo da relação jurídica tributária aduaneira e a variedade de conteúdos que apresenta, consoante os diversos regimes aduaneiros em que se integra¹⁵⁷, aconselham a proceder a uma análise da mesma, pois os sujeitos da relação jurídica tributária aduaneira, nada têm a ver os sujeitos da relação jurídica tributária fiscal.

No que toca à constituição da relação jurídica aduaneira, no seu sentido mais amplo, é questão relativamente pacífica que ela se dá com a passagem das mercadorias pela alfândega.

Contudo, tem-se chamado a atenção para a existência de diversos deveres que a lei impõe a vários sujeitos ainda antes de aquele evento ocorrer, pelo que seria incorreto tomá-lo como único facto suscetível de dar lugar à constituição de relações jurídicas aduaneiras. No entanto não se pode negar a centralidade que esta assume na constituição da relação jurídica aduaneira em sentido amplo, nem tão-pouco a importância que assume na salvaguarda da pretensão fiscal do Estado, porque com a constituição da relação jurídica aduaneira as autoridades aduaneiras ficam investidas em especiais poderes de vigilância sobre as mercadorias que transpõem o território aduaneiro da

¹⁵⁴ É por exemplo o caso das entidades referidas no art.º 2.º do Código IRC. Sobre este assunto ver acórdãos do STA de 06/12/2006, proc.º n.º 0868/06 e de 15/10/2008, proc.º n.º 0135/08.

¹⁵⁵ Aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30/11, republicado pela Lei n.º 2/2014, de 16/01, publicada no DR n.º 11, 1.ª Série, de 16/01/2014.

¹⁵⁶ Ver n.º 2 do art.º 5.º do CPPT e de acordo com a alínea b) do n.º 2 do art.º 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (aprovado pela Lei n.º 139/2015, publicada no DR n.º 174, 1.ª Série, de 07/09/2015), estes profissionais podem intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento tributário, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas.

¹⁵⁷ SANTOS, Jorge Costa – SUBSÍDIOS PARA O ESTUDO DA RELAÇÃO JURÍDICA DE IMPOSTO ADUANEIRO. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**, ISSN 0870-340 x. N.º 353 (Janeiro-Março 1989), p. 53.

Comunidade (TAC)¹⁵⁸, cujo exercício efetivo pode ser decisivo para a satisfação da dívida aduaneira¹⁵⁹ que, eventualmente venha a constituir-se¹⁶⁰.

Mais complexa é a identificação do pressuposto da obrigação tributária aduaneira, particularmente da obrigação de imposto no seu sentido mais estrito¹⁶¹.

Assim, a introdução em livre prática¹⁶² de uma mercadoria sujeita a direitos de importação é facto constitutivo de dívida aduaneira na importação (cfr. art.º 201º, nº 1, alínea a) do CAC).

De igual modo, a sujeição de uma mercadoria a um regime de importação temporária¹⁶³ com isenção parcial dos direitos de importação é facto constitutivo de dívida aduaneira na importação (art.º 201º, nº 1, alínea b) do CAC). A importação temporária com isenção parcial dos direitos de importação é possível, de uma forma geral, nos casos não abrangidos pelo disposto nos artigos 556º a 578º das DACAC¹⁶⁴.

Em qualquer das situações atrás mencionadas, a dívida aduaneira considera-se constituída no momento da aceitação da declaração aduaneira em causa (cfr. art.º 201º, nº 2 do CAC). A identificação do momento é da maior importância dado ser este que, em regra, deve ser tomado em consideração para efeitos de aplicação de todas as disposições que regem o regime aduaneiro para o qual as mercadorias são declaradas, designadamente, quanto aos elementos de tributação a ter em conta no cálculo do montante dos direitos legalmente devidos (cfr. art.º 214º do CAC)¹⁶⁵.

Estabelecida uma dívida aduaneira em consequência da aceitação, pelas autoridades aduaneiras de uma declaração aduaneira de introdução em livre prática ou de uma declaração de importação temporária com isenção parcial de direitos de importação, o devedor, ou seja, a pessoa responsável pelo pagamento dos montantes em causa, é o declarante, que o nº 18 do art.º 4º do CAC define como “a pessoa que faz a declaração

¹⁵⁸ Sobre a noção de TAC, ver nº o art.º 3º do CAC.

¹⁵⁹ Sobre o conceito de dívida aduaneira, ver o nº 9 do art.º 4º do CAC.

¹⁶⁰ SANTOS, Jorge Costa – **Op. Cit.**, p. 71.

¹⁶¹ Idem – **Op. Cit.**, p. 72.

¹⁶² Para uma referência sumária ao regime aduaneiro de introdução em livre prática ver, PEREIRA, Tânia Carvalhais, Coord. – Introdução aos Regimes Aduaneiros In **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 50.

¹⁶³ Para uma referência sumária ao regime aduaneiro de importação temporária ver, PEREIRA, Tânia Carvalhais, Coord. – **Op. Cit.**, p. 61 a 63 e RAPOSO, Ana Paula Calião – A Competitividade e os Regimes Aduaneiros In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 101 e 102.

¹⁶⁴ ANJOS, José António de Jesus dos – Constituição da Dívida Aduaneira na Importação In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 126, onde também é feita uma descrição sobre a importação temporária com isenção parcial de direitos.

¹⁶⁵ Idem – **Op. Cit.**, p. 127.

aduaneira em seu nome ou a pessoa em nome de quem a declaração é feita” (cfr. n.º 3 do art.º 201º do CAC)¹⁶⁶.

Quanto à figura do devedor, há vários aspetos a considerar:

Uma primeira nota diz respeito à pessoa responsável pelo pagamento dos montantes em causa, pois nos casos de representação indireta, o representante e a pessoa por conta de quem a declaração aduaneira é feita ficam obrigados ao pagamento dos referidos montantes a título solidário (cfr. artigos 201º, n.º 3 e 213º do CAC).

De igual modo, podem ser considerados devedores, em conformidade com as disposições nacionais em vigor, as pessoas que forneceram os elementos necessários à elaboração de uma declaração feita com base em elementos incorretos ou incompletos que conduziram a que os direitos legalmente devidos não sejam cobrados no todo ou em parte, desde que as pessoas que forneceram aqueles elementos tivessem ou devessem ter razoável conhecimento de que os referidos elementos eram falsos.

A ideia subjacente é a de proporcionar às autoridades aduaneyras o máximo de pessoas que podem ser consideradas devedores (cfr. parte final do n.º 3 do art.º 201º do CAC)¹⁶⁷.

A introdução no TAC de uma mercadoria sujeita a direitos de importação com violação das disposições que preveem que estas mercadorias devem ser conduzidas, no mais curto prazo, pela pessoa que procedeu a essa introdução, quer à estância aduaneyra designada pelas autoridades aduaneyras ou a qualquer outro lado designado ou autorizado por essas autoridades quer, sob certas condições, a uma zona franca¹⁶⁸, faz nascer a dívida aduaneyra (cfr. artigos 202º, n.º 1, alínea a) e 38º do CAC).

Consequência idêntica tem, no que respeita à constituição da dívida aduaneyra de uma mercadoria sujeita a direitos de importação, se a pessoa que a introduziu no TAC ou, se for caso disso, a pessoa que assume a responsabilidade pelo seu transporte após a entrada neste território não comunicar às autoridades aduaneyras, segundo as modalidades estabelecidas, a chegada da mercadoria à estância aduaneyra ou a qualquer outro local designado ou aprovado por aquelas autoridades (cfr. artigos 40º, 41º e 4º, n.º 19 do CAC)¹⁶⁹.

Considera-se igualmente constituída uma dívida aduaneyra na importação no que concerne a uma mercadoria sujeita a direitos de importação que colocada na zona franca

¹⁶⁶ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 127.

¹⁶⁷ Idem- Ibidem.

¹⁶⁸ Sobre conceito de zona franca ou entreposto franco, cfr. artigos 166º a 168º-A do CAC.

¹⁶⁹ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 128.

ou num entreposto franco seja introduzida numa outra parte do TAC (artigos 202º, nº 1, alínea b) e 2º parágrafo do art.º 177º do CAC)¹⁷⁰.

Porém, a introdução irregular de uma mercadoria no TAC não dá origem à constituição de qualquer dívida aduaneira na importação, sempre que o interessado fizer prova de que o não cumprimento das obrigações decorrentes, quer da condução e da apresentação das mercadorias a uma estância aduaneira (ou a qualquer outro local indicado ou autorizado pelas autoridades aduaneiras), quer quando a mercadoria em questão colocada numa zona franca ou num entreposto franco seja introduzida numa outra parte do TAC em violação daquelas obrigações, resulta da inutilização total ou da perda definitiva da mercadoria por causa inerente à própria natureza da mercadoria ou devido à ocorrência de um caso fortuito ou de força maior ou da inutilização total da mercadoria na sequência de autorização das autoridades aduaneiras (art.º 206º do CAC)¹⁷¹.

Nos casos de introdução irregular, considera-se que o momento da constituição da dívida aduaneira é o dessa introdução.

O montante dos direitos de importação é, em regra, determinado com base nos elementos de tributação específicos dessa mercadoria (taxa, valor aduaneiro, classificação pautal, regras de origem, etc.) no momento da constituição da dívida aduaneira que a ela respeita (art.º 214º do CAC)¹⁷².

Todavia, nos casos de introdução irregular, por vezes torna-se difícil determinar com exatidão o momento dessa introdução. Assim, prevendo a hipótese de não ser possível determinar com exatidão esse momento, o CAC estabelece que o momento a considerar para a determinação dos mencionados elementos de tributação específicos da mercadoria em causa é aquele em que as autoridades aduaneiras verificarem que a referida mercadoria se encontra numa situação constitutiva de dívida aduaneira, a não ser que as autoridades competentes disponham de elementos de informação que lhes permitam concluir que a dívida aduaneira se constituiu em momento anterior ao daquela verificação, caso em que o montante dos direitos de importação é determinado com base nos elementos de tributação que lhe eram específicos no momento mais recuado no tempo em que, a partir das informações disponíveis, seja possível comprovar a existência da dívida aduaneira resultante dessa situação (art.º 214º, nº 2 do CAC)¹⁷³.

¹⁷⁰ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 128.

¹⁷¹ Idem – **Op. Cit.**, p. 129.

¹⁷² Idem - Ibidem.

¹⁷³ Idem – **Op. Cit.**, p. 129 e 130.

No caso das dívidas aduaneiras constituídas em resultado da introdução irregular de uma mercadoria sujeita a direitos de importação no TAC, os devedores são os que constam do n.º 3 do art.º 202 do CAC e não outros que os Estados-Membros queiram criar. De facto, o elemento histórico de interpretação desta norma leva-nos a concluir que o verdadeiro sentido é o de os devedores estarem exaustivamente indicados nesta disposição comunitária, ficando desta forma harmonizada a regulamentação comunitária que tem vindo a disciplinar esta matéria¹⁷⁴.

Portanto, em primeiro lugar, devedor, é a pessoa que introduziu irregularmente a mercadoria (art.º 202º, n.º 3, 1.ª travessão, do CAC). Mas são também devedores não só “as pessoas que tenham participado nessa introdução, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento do seu carácter irregular”, “bem como as que tenham adquirido ou detido a mercadoria em causa, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento, no momento em que adquiriram ou receberam a mercadoria, de que se tratava de uma mercadoria introduzida irregularmente” (art.º 202º, n.º 3, 2.º e 3.º travessões, do CAC)¹⁷⁵.

No que respeita a todas as situações previstas no n.º 3 do art.º 202º do CAC, fala-se de “pessoa” e “pessoas”.

Na aceção do CAC por “pessoa” entende-se quer as pessoas singulares quer as pessoas coletivas, quer ainda, quando esta possibilidade se encontrar prevista na legislação em vigor, qualquer associação de pessoas que se reconheça com capacidade para praticar atos jurídicos, sem ter estatuto legal de pessoa coletiva (art.º 4º, n.º 1 do CAC).

Nestes termos, não especificando o CAC em nenhum dos três parágrafos do n.º 3 do art.º 202º qual a natureza da pessoa que pode ser devedor, deve entender-se, aliás, de acordo com a jurisprudência emanada do TJUE que tanto pode ser uma pessoa coletiva como singular (acórdão do TJUE, de 23/09/2004, proc.º C-414/02)¹⁷⁶.

Portanto, quando se confere a qualidade de devedor à pessoa que introduziu irregularmente a mercadoria, essa qualidade tanto pode aplicar-se, por exemplo, ao motorista do camião que efetua as operações materiais de introdução, como à sua entidade patronal se puder considerar-se que esta esteve, pela sua atuação, na origem da introdução irregular da mercadoria.

¹⁷⁴ Cfr. Diretiva n.º 79/623/CEE e Regulamentos n.º 2144/87 e n.º 1031/88, ambos do Conselho.

¹⁷⁵ Idem – **Op. Cit.**, p. 130.

¹⁷⁶ Idem - Ibidem.

Quanto às pessoas que “*tenham participado nessa introdução*” estas só são devedoras se se verificar a condição de terem ou deverem ter razoavelmente conhecimento do carácter irregular da introdução, quer se trate de pessoas singulares ou coletivas¹⁷⁷.

Depois da mercadoria ter sido introduzida irregularmente, as pessoas singulares ou coletivas que a tenham adquirido ou detido só são devedoras se ficar provado que tinham ou deviam ter razoavelmente conhecimento, no momento em que adquiriram ou receberam a mercadoria, de que se tratava de uma mercadoria introduzida irregularmente no TAC¹⁷⁸.

Porém, em qualquer destas hipóteses, as pessoas que forem consideradas devedoras, por força da regra da solidariedade passiva, ficam obrigadas ao pagamento dos montantes devidos a título solidário (artigos 202º, nº 3 e 213º do CAC).

Com exceção da moeda falsa, de estupefacientes e de substâncias psicotrópicas que não façam parte do circuito económico estritamente vigiado pelas autoridades competentes com vista a uma utilização para fins médicos e científicos, a dívida aduaneira de que se trata o art.º 202º do CAC, considera-se constituída mesmo quando for relativa a uma mercadoria sujeita a uma medida de proibição ou de restrição na importação seja qual for a sua natureza (art.º 212º do CAC)¹⁷⁹.

Constituída a dívida aduaneira, designadamente por força do disposto no art.º 202º do CAC, se os direitos de importação tiverem sido pagos, considerar-se-á a mercadoria em causa como comunitária, sem que haja necessidade de processar a declaração para a introdução em livre prática (art.º 866º das DACAC)¹⁸⁰.

Dada a diversidade de situações em que a mercadoria está sujeita à fiscalização aduaneira¹⁸¹, qualquer subtração a esta fiscalização de uma mercadoria sujeita a direitos de importação faz nascer uma dívida aduaneira em relação a essa mercadoria.

Fala-se de “subtração à fiscalização aduaneira”, mas a regulamentação da UE não nos dá uma noção exata do que deve entender-se por essa expressão. Por isso, devido à falta que se fez sentir nos vários casos concretos, levaram o TJUE a estabelecer que a referida expressão deve ser interpretada como compreendendo qualquer ato ou omissão que tenha por consequência impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade

¹⁷⁷ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 131.

¹⁷⁸ Idem - Ibidem.

¹⁷⁹ Idem - Ibidem.

¹⁸⁰ Idem - Ibidem.

¹⁸¹ Para uma referência sumária à diversidade de situações em que a mercadoria está sujeita à fiscalização aduaneira, ver artigos 37º, nºs 1 e 2, 4º, nº 13 e 82º, nº 1 do CAC.

competente de aceder a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e de efetuar os controlos previstos na regulamentação aplicável¹⁸².

E, esse facto constitutivo de dívida aduaneira verifica-se, mesmo que não exista qualquer intenção de impossibilitar as autoridades aduaneiras de exercerem a sua ação de fiscalização ou controlo e independentemente desta ação ter sido efetivamente realizada¹⁸³.

Por outro lado não é só a subtração física da mercadoria que dá origem à constituição da dívida aduaneira, também a designada “subtração documentária” produz os mesmos efeitos da subtração física. Com efeito, a declaração aduaneira de uma mercadoria ou qualquer outro ato com os mesmos efeitos jurídicos, bem como a apresentação para a obtenção de visto das autoridades aduaneiras de um documento, desde que tais factos tenham como efeito conferir indevidamente a essa mercadoria o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária (art.º 865º das DACAC)¹⁸⁴.

O momento a considerar para a constituição da dívida aduaneira nos casos de subtração à fiscalização aduaneira é o dessa subtração.

Não sendo possível determinar com exatidão esse momento, proceder-se-á, para efeitos de determinação dos elementos de tributação, nos termos anteriormente expostos quanto à introdução irregular (art.º 214º, nº 2 do CAC).

Relativamente a este facto, devedor é a pessoa que subtraiu a mercadoria à fiscalização aduaneira, independentemente da verificação de qualquer condição de natureza subjetiva. São igualmente devedores, as pessoas que tenham participado nessa subtração, adquirindo ou detido a mercadoria em causa, valendo nestas situações as considerações de ordem subjetiva enunciadas a propósito da introdução irregular (art.º 203º, nº 3, 1º, 2º e 3º travessões)¹⁸⁵.

Porém, neste caso, o leque das pessoas que podem ser devedores é alargado para nele incluir a pessoa responsável pelo cumprimento das obrigações decorrentes da permanência em depósito temporário¹⁸⁶ da mercadoria ou da utilização do regime aduaneiro a que a mercadoria esteja submetida mas, refere o quarto travessão do nº 3 do art.º 203º do CAC, apenas “*se for caso disso*”.

¹⁸² ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 132 e 133.

¹⁸³ Neste sentido ver acórdãos do TJUE de 01/02/2001, proc.º C-66/99 e de 29/04/2004, proc.º C-222/01.

¹⁸⁴ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 133.

¹⁸⁵ Idem - Ibidem.

¹⁸⁶ Mercadorias em depósito temporário é a designação dada pelo CAC às mercadorias apresentadas à alfândega enquanto aguardam que lhes seja atribuído um destino aduaneiro (artigos 50º e 4º, nº 15 do CAC).

A fim de assegurar o pagamento de um montante que venha a ser devido em virtude da verificação de uma subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria com o estatuto de depósito temporário, as autoridades aduaneiras podem exigir da pessoa responsável pelo local autorizado a receber mercadorias com aquele estatuto e pelo cumprimento de obrigações decorrentes da permanência em depósito temporário, a prestação de uma garantia (art.º 51º, nº 2 do CAC)¹⁸⁷.

Os regimes aduaneiros a que se refere o quarto travessão do nº 3 do art.º 203º do CAC, são aqueles em que as mercadorias estão sujeitas à fiscalização aduaneira (cfr. por exemplo os artigos 82º, nº 1 e 101º, alínea a) do CAC).

Se não há dúvidas que a disposição a que nos estamos a aludir só é aplicável quando as mercadorias subtraídas à fiscalização aduaneira tenham o estatuto de mercadorias em depósito temporário ou tenham sido submetidas a um regime aduaneiro, já a expressão “*se for caso disso*” tem gerado alguma controvérsia¹⁸⁸.

Na opinião de José António de Jesus dos Anjos¹⁸⁹, faz sentido a apreciação da advogada-geral nas conclusões que apresentou num processo relativo a um pedido de decisão prejudicial que correu os seus termos no TJUE, segundo a qual a referida expressão “*não contém um pressuposto suplementar restritivo do qual se faça depender a qualidade de devedor das pessoas em questão. Pelo contrário, trata-se da simples explicação de que o quarto travessão apenas é aplicável no caso de existir efectivamente uma pessoa na acepção desta disposição. Esta situação verifica-se quando (...) a mercadoria subtraída à fiscalização aduaneira tenha sido anteriormente apresentada à alfândega ou declarada para efeitos de um regime aduaneiro por outra pessoa, isto é, quando os actos de apresentação à alfândega ou de declaração da mercadoria e a sua subtracção não tenham sido praticados pela mesma pessoa. Se os actos de apresentação à alfândega ou de declaração da mercadoria e a sua subtracção tiverem, pelo contrário, sido praticados pela mesma pessoa, não é necessário recorrer ao quarto travessão do artigo 203.º, n.º 3, do código aduaneiro, visto que o primeiro travessão é, de qualquer forma, desde logo, aplicável a essa pessoa*”. Esta interpretação “*tem em conta o sentido e a finalidade dos artigos 202.º e seguintes do Código Aduaneiro. Atendendo aos interesses fiscais da Comunidade, o círculo de devedores aduaneiros deve ser alargado ao máximo possível a fim de garantir, o melhor possível,*

¹⁸⁷ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 134.

¹⁸⁸ Idem - Ibidem.

¹⁸⁹ In Constituição da Dívida Aduaneira na Importação – **Op. Cit.**, p. 134.

a cobrança dos direitos aduaneiros” (ver acórdão do TJUE, de 03/03/2005, proc.º nº C-195/03)¹⁹⁰.

Em qualquer das hipóteses previstas nos travessões do nº 3 do art.º 203º do CAC, as pessoas que forem consideradas devedoras em relação à mesma dívida aduaneira, por força da regra da solidariedade passiva, ficam obrigadas ao pagamento dos montantes legalmente devidos a título solidário (art.º 213º do CAC).

Do mesmo modo, no que respeita a este facto constitutivo de dívida aduaneira na importação, valem as considerações feitas a propósito da introdução irregular, quer quanto às mercadorias sujeitas a uma medida de proibição ou de restrição, quer quanto às condições que permitem que a mercadoria seja considerada comunitária, sem que seja necessário processar a declaração aduaneira para introdução em livre prática (artigos 212º do CAC e 866º das DACAC)¹⁹¹.

A permanência de uma mercadoria sujeita a direitos de importação em depósito temporário, impõe algumas obrigações, umas que lhe são fixadas pelas autoridades aduaneiras no momento da autorização do local para a armazenagem em depósito temporário e outras constantes do CAC (artigos 46º, 47º e 52º do CAC). Da mesma forma a utilização do regime aduaneiro ao qual uma mercadoria foi sujeita, obriga ao cumprimento das obrigações e à observância das condições fixadas para o regime em causa. Por sua vez, a concessão de um direito de importação reduzido ou nulo, em função da utilização da mercadoria para fins especiais está também sujeita a certas condições¹⁹².

Então, qualquer incumprimento das obrigações atrás referidas, ou inobservância das condições fixadas, faz nascer a dívida aduaneira na importação, nos termos do disposto no art.º 204, nº 1, alíneas a) e b) do CAC, desde que os factos que estão na origem do incumprimento das obrigações ou da inobservância das condições, não constituam uma subtração à fiscalização aduaneira, de acordo com o estipulado no art.º 203º do CAC. Na verdade, esta condição resulta do estabelecido no início do último parágrafo do nº 1 do art.º 204º, quando refere que aquele incumprimento ou aquela inobservância só constituem dívida aduaneira “*em casos distintos dos referidos no artigo 203º*”.

Nestes termos, há em primeiro lugar que verificar se estamos perante um dos casos referidos no art.º 203º quando esteja em causa a apreciação do mesmo ato. No entanto,

¹⁹⁰ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 135.

¹⁹¹ Idem - Ibidem.

¹⁹² Idem – **Op. Cit.**, p. 135 e 136.

já é duvidoso que a aplicação do art.º 203º prevaleça sobre a do art.º 204º quando devam ser apreciados atos distintos e sucessivos no tempo, sendo um abrangido pelo art.º 204º e um subsequente pelo art.º 203º¹⁹³.

De salientar ainda, que a dívida aduaneira prevista neste art.º 204º constitui-se nos termos acima descritos, “*salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correcto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão*” (parte final do nº 1 do art.º 204º do CAC).

O que deve entender-se pela expressão “sem reais consequências sobre o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro” encontra-se indicado de forma pormenorizada no art.º 859º das DACAC (ver acórdão do TJUE de 11/11/1999, proc.º C-48/98)¹⁹⁴.

De salientar ainda, que a dívida aduaneira não se considera constituída em derrogação do disposto na alínea a) do nº 1 do art.º 204º do CAC, quando o interessado fizer prova de que o não cumprimento das obrigações decorrentes quer da permanência da mercadoria em depósito temporário, quer da utilização do regime aduaneiro ao qual essa mercadoria foi submetida, resulta da inutilização total ou da perda definitiva da referida mercadoria por causa inerente à própria natureza da mercadoria ou devido a caso fortuito ou de força maior, ou na sequência de autorização das autoridades aduaneiras (art.º 206º, nº 1 do CAC). O mesmo sucede quando uma mercadoria introduzida em livre prática com o benefício de direitos de importação reduzidos ou nulos em função da sua utilização para fins especiais, quando essa mercadoria for exportada ou reexportada com autorização das autoridades aduaneiras¹⁹⁵.

Quanto às mercadorias sujeitas a uma medida de proibição ou de restrição, vale o que a propósito da introdução irregular ficou dito (art.º 212º do CAC).

Nas situações a que nos vimos referindo, a dívida aduaneira nasce, respetivamente, no momento em que cessa o cumprimento da obrigação ou no momento em que a mercadoria foi submetida ao regime aduaneiro em causa quando se verifica a posteriori que uma das condições fixadas para a sujeição a esse regime ou para beneficiar do direito reduzido ou nulo não foi, na verdade, cumprida (art.º 204º, nº 2 do CAC)¹⁹⁶.

¹⁹³ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 136.

¹⁹⁴ Idem - Ibidem.

¹⁹⁵ Idem – **Op. Cit.**, p. 137.

¹⁹⁶ Idem - Ibidem.

Nestes casos, sempre que não for possível determinar com exatidão qual o momento em que a dívida aduaneira se constituiu, valem aqui *mutatis mutandis* as condições atrás mencionadas no que respeita à introdução irregular no TAC (art.º 214º, nº 2 do CAC).

O devedor é a pessoa responsável pelo cumprimento destas obrigações ou pela observância destas condições, ficando as pessoas que foram consideradas devedoras de uma mesma dívida aduaneira, obrigadas ao pagamento dos montantes legalmente devidos a título solidário (artigos 204º, nº 2 e 213º do CAC)¹⁹⁷.

Relativamente à faculdade que as autoridades aduaneiras possuem para exigir a prestação de uma garantia em caso de constituição de uma dívida aduaneira nos termos do art.º 204º do CAC, são aplicáveis *mutatis mutandis* o que se deixou escrito quanto à subtração à fiscalização aduaneira. Também no caso deste artigo, não há necessidade de processar a declaração para introdução em livre prática, considerando-se a mercadoria como comunitária, desde que os direitos de importação tenham sido pagos (art.º 866º das DACAC)¹⁹⁸.

Ocasionalmente as mercadorias sujeitas a direitos de importação são consumidas ou utilizadas numa zona franca ou num entreposto franco em condições distintas das previstas pela regulamentação em vigor¹⁹⁹.

Regra geral, o período de permanência das mercadorias nas zonas francas ou nos entrepostos francos é ilimitado.

Em caso de utilização ou consumo das mercadorias numa zona franca ou num entreposto franco, com violação da regulamentação aplicável, a dívida aduaneira constitui-se nos termos do art.º 205º do CAC. Alude ainda o nº 1 deste artigo, que em caso de desaparecimento de mercadorias a autoridade competente pode considerar que as mercadorias foram consumidas ou utilizadas numa zona franca ou num entreposto franco, mas só no caso daquele desaparecimento não puder ser justificado de forma satisfatória. De acordo com esta disposição, o CAC atribui à autoridade competente o

¹⁹⁷ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 137.

¹⁹⁸ Idem - Ibidem.

¹⁹⁹ Enquanto permanecerem nesses locais, as mercadorias não comunitárias podem ser objeto de:

- a) Introdução em livre prática nas condições previstas por esse regime e pelo art.º 178º do CAC;
- b) Manipulações usuais destinadas a assegurar a conservação das mercadorias, a melhorar a sua apresentação, ou qualidade comercial ou a preparar a sua distribuição ou revenda, sem autorização;
- c) Sujeita aos regimes de aperfeiçoamento ativo, de transformação sob controlo aduaneiro e de importação temporária, nas condições previstas por esses regimes;
- d) Abandono a favor da Fazenda Pública, quando essa possibilidade estiver prevista na regulamentação nacional;
- e) Inutilização, desde que o interessado preste às autoridades aduaneiras todas as informações que estas considerem necessárias.

poder de apreciar e decidir se considera ou não satisfatória a justificação apresentada para o desaparecimento da mercadoria. Estamos, deste modo, no domínio do poder discricionário conferido à autoridade competente que o deve exercer na prossecução do interessa público e no respeito pelos princípios que devem nortear a atividade da Administração que constituem limites a observar no exercício de poderes discricionários, em Portugal e na generalidade dos Estados-Membros. Mas se, obedecendo a estes princípios, a autoridade competente considerar através de decisão devidamente fundamentada que as provas apresentadas não justificam de forma conveniente o desaparecimento da mercadoria, a dívida aduaneira constitui-se com base na parte final do n.º 1 do art.º 205º do CAC²⁰⁰.

Quanto às mercadorias sujeitas a uma medida de proibição ou de restrição, são aqui aplicáveis as considerações feitas quando tratamos da introdução irregular (art.º 212º do CAC).

O momento em que a dívida aduaneira se considera constituída neste caso, é aquele em que a mercadoria é consumida ou utilizada irregularmente, pela primeira vez. Também relativamente a este facto, quando não for possível determinar com exatidão qual o momento em que a dívida aduaneira se constituiu se deve seguir as regras atrás enumeradas aquando do tratamento da introdução irregular (art.º 214º, n.º 2 do CAC).

Relativamente ao devedor, deve assinalar-se em primeiro lugar que é a pessoa que consumiu ou utilizou irregularmente a mercadoria. Mas também são devedores as pessoas que participaram no consumo ou utilização da mercadoria, tendo ou devendo ter razoável conhecimento de que esse consumo ou essa utilização se efetuou em condições distintas das previstas na regulamentação em vigor (art.º 205º, n.º 3, 1º parágrafo, do CAC)²⁰¹.

No caso em que a autoridade competente considere que as mercadorias foram consumidas ou utilizadas por não ter sido apresentada para tal uma justificação satisfatória, devedor é a última pessoa conhecida pelas autoridades que se encontrava na posse das mercadorias, quando não seja possível aplicar o primeiro parágrafo do n.º 3 do art.º 205º do CAC.

A exemplo do que se passa com os factos constitutivos de dívida atrás enunciados, as pessoas que foram consideradas devedoras, relativamente à mesma obrigação, ficam obrigadas ao pagamento dos montantes legalmente devidos a título solidário (art.º 213º

²⁰⁰ ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 138 e 139.

²⁰¹ Idem – **Op. Cit.**, p. 139.

do CAC) sendo, igualmente neste caso, a mercadoria considerada como comunitária se tiverem sido pagos os direitos de importação, dispensando-se o processamento da declaração para introdução em livre prática (art.º 866º das DACAC)²⁰².

Um outro dado importante a ter em conta na constituição da dívida aduaneira diz respeito às regras a observar para a determinação do lugar em que ela se considera constituída (art.º 215º do CAC). A determinação deste lugar é especialmente relevante quando está em causa a identificação do Estado-Membro competente para o cálculo do montante dos direitos de importação que se mostrem devidos e, bem assim, para a sua cobrança.

Regra geral, a dívida aduaneira considera-se constituída no lugar em que ocorre o facto que lhe dá origem. Contudo, nem sempre é possível determinar com exatidão o lugar onde o facto determinante ocorreu. Quando assim acontece, considera-se como lugar da sua constituição aquele em que as autoridades aduaneiras verificaram que a mercadoria se encontra numa situação constitutiva de dívida aduaneira²⁰³.

Relativamente a mercadorias que foram sujeitas a um regime aduaneiro e este não tenha sido apurado, a respetiva dívida aduaneira considera-se constituída no local em que a mercadoria foi colocada sob o regime em questão ou foi introduzida no TAC sob esse regime, se não for possível precisar, dentro de determinado prazo, o local exato com base nas regras acima expostas. Prevê-se ainda, que quando as autoridades aduaneiras disponham de informação que lhes permitam concluir que a dívida aduaneira já se tinha constituído quando a mercadoria se encontrava noutro lugar, esta considera-se constituída no lugar onde se provar que se encontrava no momento mais recuado no tempo em que a existência daquela dívida possa ser comprovada.

De referir ainda a existência de uma norma especial para quando as autoridades aduaneiras verificarem a constituição de uma dívida aduaneira noutro Estado-Membro, em virtude da introdução irregular no TAC de uma mercadoria sujeita a direitos de importação ou da introdução irregular de tal mercadoria colocada numa zona franca ou num entreposto franco, numa outra parte do referido território. Nestas circunstâncias, o CAC estabelece que a dívida se considera constituída no Estado-Membro em que foi verificada a respetiva constituição, sempre que o montante dos direitos de importação em causa for inferior a 5000€ (art.º 215º, nº 4 do CAC)²⁰⁴.

²⁰² ANJOS, José António de Jesus dos – **Op. Cit.**, p. 140.

²⁰³ Idem - Ibidem.

²⁰⁴ Idem – **Op. Cit.**, p. 141.

Em matéria tributária, mormente aduaneira haverá que distinguir, também, a figura do fiador que se encontra prevista no art.º 195º do CAC. Neste caso e para efeitos do nº 2 do art.º 9º do CPPT estamos perante uma situação de responsabilidade solidária.

Assim, há que diferenciar duas figuras: a dos devedores/contribuintes solidários - solidariedade passiva (artigos 21º da LGT e 213º do CAC), em que existe solidariedade por dívidas próprias, e a dos responsáveis solidários (artigos 22º da LGT e 195º do CAC), em que o responsável o é por dívidas de outrem (devedor originário ou principal).

O regime da solidariedade da obrigação tributária é, em boa medida, idêntico, quer no caso de devedores solidários, quer no caso de responsabilidade solidária, nomeadamente o regime subsidiariamente aplicável, previsto na lei civil (art.º 512º e segs. do CC), havendo autonomia na relação estabelecida entre cada um dos contribuintes ou responsáveis em causa e o credor tributário, na medida em que a qualquer um dos contribuintes/devedores a título solidário, ou quer ao devedor originário ou ao responsável solidário, pode ser exigido o cumprimento integral da prestação tributária, sem que tal tenha de ocorrer em conjunto relativamente a todos os sujeitos que respondem pela mesma, podendo cada um deles opor, individual e pessoalmente, os meios de defesa que tiver ao seu dispor, quer sejam de carácter pessoal ou sejam meios de defesa comuns a todos os (co)devedores.

2.3.1 - Legitimidade

Ter legitimidade significa que o autor é o titular do direito e que o réu é o sujeito da obrigação, considerando que o direito e a obrigação na verdade existam. Assim, a parte terá legitimidade como autor se for ela quem juridicamente pode fazer valer a pretensão perante o réu, admitindo que a pretensão tenha existência. A parte terá legitimidade como réu, se for ela a pessoa que juridicamente se pode opor à pretensão do autor, por ser a pessoa cuja esfera jurídica é diretamente atingida pela providência requerida. Se tal não se verificasse, isto é, se as partes fossem ilegítimas, a decisão que viesse a ser proferida sobre o mérito da causa não teria eficácia, visto que não podia vincular os verdadeiros titulares da relação jurídica litigiosa²⁰⁵.

²⁰⁵ AMARAL, Jorge Augusto Pais de – **Direito Processual Civil**. 9ª ed., Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4156-8, p. 101.

A legitimidade surge regulada, em termos que são, no geral, comuns aos procedimentos e processos tributários, no art.º 9º do CPPT.

2.3.2 – Legitimidade da Administração Tributária

No caso da administração tributária, para que ela possa agir (ou melhor, os seus órgãos), necessita de competência.

Em princípio, a competência do órgão da administração tributária (que deve ser fixada por lei) determina-se no momento do início do procedimento, sendo irrelevantes as alterações posteriores (ver nº 5 do art.º 10º do CPPT e nº 1 do art.º 5º do ETAF²⁰⁶). Significa, por exemplo, que um requerimento deve ser dirigido ao órgão competente para a decisão no momento em que tal requerimento é apresentado e não ao órgão que apenas se tornará competente após uma alteração legislativa posterior²⁰⁷.

A competência dos órgãos da administração tributária não é atribuída em conjunto nem é posteriormente exercida de uma forma igual por todos. Pode acontecer que determinado órgão só seja competente para decidir acerca das matérias X e Y e não de quaisquer outras. São, por outras palavras, os critérios em função dos quais a competência pode ser atribuída²⁰⁸.

Na competência em razão da matéria estamos a procurar determinar os núcleos materiais dentro dos quais, ou no âmbito dos quais, a administração tributária pode agir. Relativamente à competência territorial, afirmaremos que, existem órgãos periféricos locais (Delegações Aduaneiras e Serviços de Finanças) e/ou órgãos periféricos regionais (Alfândegas e Direções de Finanças), a competência em razão do território é, habitualmente, aferida em função do domicílio do sujeito passivo, da situação dos bens (caso dos impostos sobre o património imobiliário) ou do ato de liquidação. As regras de fixação constam dos nºs 2 a 5 do art.º 10º do CPPT.

Na competência em razão da hierarquia a lei estipula que determinados atos sejam praticados por órgãos de nível mais elevado da administração fiscal. Como exemplos, podemos mencionar: a competência para a apreciação das reclamações gratuitas cabe ao órgão periférico local (Chefe do Serviço de Finanças) ou ao órgão periférico regional

²⁰⁶ Aprovado pela Lei nº 13/2002, de 19/02 e publicada no DR, 1ª Série-A, nº 42, de 19/02/2002.

²⁰⁷ Contudo, tal regra parece não excluir a possível convalidação do ato que é emanado por um órgão que não é competente no início, mas que o passa a ser posteriormente, ainda no decurso do procedimento. Tal solução decorre de um princípio jurídico geral de aproveitabilidade dos atos e da aplicação supletiva do nº 2 do art.º 37º do CPA, in ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 149.

²⁰⁸ Idem – **Op. Cit.**, p. 150.

(Diretor Distrital) consoante o valor em causa (n.ºs 4 e 5 do art.º 73º do CPPT) e ao dirigente máximo do serviço, caso se trate de reclamação graciosa de atos de liquidação que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias (n.º 1 do art.º 77º-A do CPPT); os recursos hierárquicos são decididos pelo “*mais elevado superior hierárquico do autor*” (n.º 2 do art.º 66º do CPPT), etc.

O que não exclui a possibilidade de delegação ou subdelegação de poderes, possibilidade que é referida no art.º 62º da LGT (acórdão do TCAN de 08/06/2011, proc.º n.º 00003/07)²⁰⁹.

O vício da incompetência é gerador de anulabilidade do ato, podendo, porém, ser sanado através de ratificação feita pelo órgão competente para a sua prática²¹⁰. Nestas situações o ato pode ser atacado quer administrativamente (reclamação graciosa, recurso hierárquico), quer judicialmente (impugnação judicial)²¹¹.

2.3.3 – Legitimidade de outros interessados

A lei também reconhece expressamente legitimidade a outros interessados, nesse sentido vai o acórdão do STA de 09/09/2009, proc.º n.º 0362/09: “*Para além do caso previsto no n.º 1 do artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o “substituto tributário” tem legitimidade procedimental e processual para reclamar e depois impugnar as retenções na fonte que repute ilegais pois que, sendo sujeito passivo da relação jurídica de imposto (artigo 18.º, n.º 3 da LGT), os artigos 9.º, n.º 1 e 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do artigo 26.º do Código de Processo Civil lhe conferem essa legitimidade e tem nisso interesse digno de tutela jurídica, pois pode ser responsabilizado, perante o Fisco e o substituído, pelas consequências da ilegalidade que cometeu na liquidação das retenções*”.

No acórdão do STA de 22/10/1997, proc.º n.º 020111 é reconhecida a legitimidade a intervenientes acidentais: “*Se um gestor de negócios tiver pago a sisa na pressuposição de posterior acto translativo, mas este não tiver tido lugar pelo facto de o dono do negócio não ter ratificado a gestão, assiste ao gestor de negócios que pagou a sisa, legitimidade para requerer a restituição da sisa, pois é ele que fica prejudicado se a restituição não tiver lugar, ainda que a escritura de compra e venda tivesse sido*

²⁰⁹ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 57.

²¹⁰ Cfr. art.º 163º e n.º 3 do art.º 164º do CPA.

²¹¹ Cfr. n.º 1 do art.º 70º e alínea b) do art.º 99º do CPPT.

outorgada por outro gestor de negócios. Não aprovada a gestão (ou não ratificado o negócio), fica o acto ou negócio celebrado sem efeito, havendo lugar à anulação da liquidação da sisa (art. 152 CIMSSD)”.

Importa ainda destacar a legitimidade face à legislação aduaneira, assim, cumpre fazer um breve percurso pela disciplina jurídica do direito de representação em matéria aduaneira.

O direito de representação encontra-se regulamentado no art.º 5º do CAC. Este artigo regula o direito de representação perante as autoridades aduaneiras para o cumprimento de todos os atos, de natureza jurídica ou meramente materiais e formalidades previstas na legislação aduaneira. Do mesmo modo, a representação regulada neste artigo refere-se ao que, doutrinamente é designado por representação voluntária, ou seja, aquela que tem por base um ato voluntário de concessão de poderes de “representação” pelo representado ao representante.

É de salientar também, que relativamente à representação da pessoa coletiva (ver art.º 163º do CC e as disposições relevantes do Código das Sociedades Comerciais) existe uma disposição específica na RA (ver art.º 431º, nº 3) que permite que as pessoas coletivas se façam representar perante as autoridades aduaneiras não só através da pessoa que estatutariamente tem poderes para tal, mas também, por trabalhadores ao seu serviço exclusivo desde que expressamente designados para tal²¹².

O nº 1 do art.º 5º do CAC institui que o exercício deste direito tem que ser efetuado em cumprimento das condições previstas no nº 2 do art.º 64º do CAC.

Por sua vez este nº 2 estabelece que, quando o ato a praticar for uma declaração aduaneira, isto é, uma manifestação de vontade no sentido de atribuir a uma mercadoria um determinado regime aduaneiro (ver nº 17 do art.º 4º do CAC), da qual resultem obrigações especiais para determinada pessoa, essa declaração deverá ser feita por essa pessoa ou por sua conta. Daqui resulta que a declaração terá que ser efetuada diretamente por essa pessoa ou por alguém agindo em seu nome. Por outro lado, estabelece ainda, que o declarante, ou seja, a pessoa em nome de quem é feita a declaração (cfr. nº 18 do art.º 4º do CAC), deve estar estabelecido na UE.

Tratando-se, deste modo, de condicionalismos apenas aplicáveis quando o ato a praticar é uma declaração aduaneira e não qualquer ato ou formalidade a praticar perante as autoridades aduaneiras²¹³.

²¹² ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 75.

²¹³ Idem – **Op. Cit.**, p. 76.

Este art.º 5º estabelece no seu nº 2 duas modalidades que a representação perante as autoridades aduaneiras pode revestir:

- Representação direta, em que o representante age em nome e por conta de outrem;
- Representação indireta, em que o representante age em nome próprio mas por conta de outrem.

A distinção entre estas duas modalidades de representação assenta em dois conceitos fundamentais: por um lado, a atuação em nome próprio ou em nome de outrem, e por outro lado, a atuação por conta própria ou por conta de outrem.

Uma pessoa age em nome próprio quando os efeitos da sua atuação repercutem-se diretamente na sua esfera jurídica. De outro modo, quando age em nome de outrem os efeitos da sua atuação repercutem-se diretamente na esfera jurídica dessa outra pessoa.

Nos termos do art.º 258º do CC, o negócio jurídico realizado pelo representante em nome do representado, nos limites dos poderes que lhe competem, produz os seus efeitos na esfera jurídica deste último. O ato pelo qual alguém atribui a outrem, voluntariamente, poderes de representação designa-se por procuração (art.º 262º do CC)²¹⁴.

De facto, a representação direta, na qual o representante atua em nome e por conta do representado, concretiza-se através de um ato voluntário deste último atribuindo os referidos poderes de representação.

Conforme anteriormente referido, esse ato designa-se por procuração, sendo que, para efeitos aduaneiros e de acordo com o art.º 432º da RA, apresenta algumas especificidades:

- Poderá ser global ou relativa a uma ou mais declarações;
- Deverá especificar os limites e o alcance dos poderes de representação conferidos;
- Deverá especificar as alfândegas visadas e a validade temporal;
- Quando for uma procuração global terá de ser depositada na alfândega da área do domicílio do despachante oficial, a seu pedido (é de salientar que este depósito, uma vez que depende de pedido do representante, não é obrigatório).

Relativamente à forma, o nº 1 do art.º 432º da RA apenas prevê a necessidade de procuração escrita e expressa, não referindo a obrigatoriedade ou não de reconhecimento notarial da assinatura. Acredita-se, no entanto, que o referido reconhecimento é desnecessário, sendo suficiente a indicação do número, data e entidade emitente do cartão de cidadão e, no caso de pessoa coletiva, do carimbo

²¹⁴ ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 77.

respetivo (ver circular nº 37/2001, Série II, da ex-DGAIEC). Aliás, o nº 2 do art.º 262º do CC estabelece que a procuração revestirá a forma exigida para o negócio que o procurador deva realizar, sendo que a assinatura de uma declaração aduaneira não exige o reconhecimento notarial da mesma²¹⁵.

Por último cumpre referir, que a representação direta encontra-se exclusivamente reservada a despachantes oficiais (art.º 426º²¹⁶, nº 2 da RA), no entanto esta exclusividade terá que ser interpretada à luz do princípio do primado do direito europeu, ou seja, no sentido de se considerar que a exclusividade, em sede de atos e formalidades aduaneiras, apenas existe relativamente à apresentação de declarações aduaneiras.

O direito de representação que é tratado em sede deste art.º 5º é mais abrangente que a noção de representação estatuída na lei civil portuguesa.

Na verdade, o legislador comunitário inclui no direito de representação aquilo que, doutrinamente é designado por representação mediata ou imprópria. Nesta, uma pessoa, geralmente através de um contrato de mandato (ver art.º 1182º do CC), age por conta de outrem mas em nome próprio. Ora esta situação corresponde ao que o legislador comunitário designa por representação indireta (ver nº 2 do art.º 5º do CAC).

Contudo, existem outras figuras próximas ou afins da representação em sentido estrito que importa referir sucintamente²¹⁷.

Em primeiro lugar temos a designada gestão de negócios representativa na qual o gestor atua em nome do dono do negócio, mas sem dispor e sem invocar poderes de representação. Os atos que pratique apenas produzem efeitos na esfera jurídica do “representado” se este os ratificar (cfr. art.º 471º do CC).

Em segundo lugar temos o caso do contrato para pessoa a nomear através do qual uma pessoa, por meio da celebração do contrato, reserva-se o direito de nomear um terceiro que adquira os direitos e assumas as obrigações provenientes desse contrato (cfr. art.º 452º, nº 1 do CC). Nestes casos, os efeitos não se repercutem automaticamente na esfera jurídica do nomeado, pois exige-se uma declaração de nomeação e um instrumento de ratificação ou de procuração anterior ao contrato (cfr. art.º 453º do CC).

Por fim existe o recurso a um mensageiro ou núncio, no qual este se limita a transmitir uma mensagem, eventualmente com uma declaração negocial por conteúdo. No entanto, ao contrário do representante, o núncio não tem margem de decisão, pois limita-se a

²¹⁵ ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 78 e 79.

²¹⁶ Após as alterações introduzi das pelo DL nº 73/2001, de 26/02. Diploma publicado no DR nº 48, 1ª Série-A, de 26/02/2001.

²¹⁷ ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 79.

comunicar o que tenha recebido, sendo que o erro do nuncio ou mensageiro na transmissão conduz ao regime específico do art.º 250º do CC.

De salientar que quando qualquer representante atua utilizando a sua caução global de desalfandegamento, prevista no DL n.º 289/88²¹⁸, está a atuar, necessariamente, em representação indireta, nos termos do seu art.º 2º, n.º 1 (na redação dada pelo DL n.º 73/2001, de 26/02).

Prevê-se ainda no n.º 4 do art.º 5º do CAC que *“o representante deve declarar agir por conta da pessoa representada, precisar se se trata de representação directa ou indirecta e possuir poderes de representação”*.

Parece decorrer deste n.º 4 que as referidas obrigações aplicam-se quer ao representante direto, quer ao indireto. Porém, tal conclusão apresenta uma aparente contradição, pois o representante indireto não possui poderes de representação, nos termos anteriormente referidos e de acordo com a lei civil portuguesa, colocando-o numa situação de não poder cumprir a mencionada terceira obrigação.

Com efeito, ao representante indireto (age em nome próprio mas por conta de outrem) apenas é exigido um documento, emitido pela pessoa por conta de quem atua, a habilitá-lo nessa sua atuação. O n.º 1 do art.º 433º da RA estabelece, para esse efeito, que quando o dono o consignatário das mercadorias pretender designar um representante perante a alfândega, que não seja despachante oficial, fá-lo por documento escrito devidamente assinado que expressamente o habilita a declarar por sua conta perante a alfândega²¹⁹.

Desta forma, admite-se que a previsão do n.º 4 do art.º 5º do CAC, na qual o representante deverá possuir poderes de representação, deverá ser interpretada num sentido lato e não de acordo com o sentido estrito previsto na lei civil portuguesa.

O art.º 432º da RA prevê a necessidade de procuração escrita e expressa para efeitos de representação direta (n.º 1), considerando, porém, suficiente, no caso de representação indireta efetuada por despachante oficial, a indicação da respetiva cédula profissional (n.º 5).

Em segundo lugar, o n.º 4 do art.º 5º da CAC estabelece, a consequência pela não declaração de atuação em representação de alguém (seja em representação direta ou indireta) ou pela existência de uma declaração nesse sentido sem a existência dos respetivos poderes de delegação. Em qualquer dos casos, o resultado será considerar que

²¹⁸ Diploma publicado no DR n.º 195, 1ª Série, de 24/08/1988.

²¹⁹ ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 83.

a pessoa agiu no sentido dos efeitos da sua atuação repercutirem-se diretamente na sua esfera jurídica procurando a prossecução de interesses e objetivos próprios²²⁰.

Note-se, no entanto, que decorre do n.º 5 do art.º 432º da RA, a existência de uma presunção legal no sentido do despachante oficial atuar em representação indireta pelo simples facto de indicar a respetiva cédula profissional. Já no que diz respeito aos outros representantes (sejam indiretos, sejam representantes orgânicos) a solução prevista na RA vai de encontro ao instituído neste n.º 4.

Efetivamente, o n.º 5 do art.º 431º da RA determina que quando um representante orgânico praticar um ato em nome e por conta da respetiva pessoa coletiva em que esteja devidamente habilitado, considera-se que os atos foram praticados no âmbito de uma gestão de negócios. Solução idêntica está prevista no n.º 6 do art.º 433º da RA para os representantes indiretos. Esta remissão para o instituto de gestão de negócios tem como consequência a aplicação das regras previstas nos artigos 464º a 472º do CC, das quais resulta, designadamente, que o ato só produzirá efeitos em relação ao representado (dono do negócio) se por ele for ratificado²²¹.

A este respeito ver o acórdão do STA, de 11/01/2001, proc.º n.º 046726, que considerou que “*a notificação de acto administrativo, mesmo que a título de gestão de negócios, feita a representante sem poderes, tem como efeito a sua ineficácia em relação ao representado, se não for por este ratificada (art.º 471º e 268º do CC)*”. Considerou, ainda, que “*o silêncio do dono do negócio não pode considerar-se como ratificação ou aprovação da gestão para os efeitos declarados no art.º 469º do CC, a não ser na situação excepcional em que o silêncio puder valer como declaração negocial (art. 218º)*”.

Por último o n.º 5 do art.º 5º do CAC estabelece o direito das autoridades aduaneiras poderem exigir a qualquer pessoa que declare agir em nome ou por contra de outra pessoa prova dos seus poderes de representação.

Em Portugal, essa prova é efetivada da seguinte forma:

- Representação direta, através de procuração (art.º 432º da RA);
- Representação indireta, através do designado documento de habilitação (cfr. art.º 433º da RA).

²²⁰ ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 84.

²²¹ Idem - Ibidem.

Resta referir o art.º 10º das DACAC que estabelece que uma informação vinculativa apenas pode ser invocada pelo titular, sem prejuízo do disposto nos artigos 5º de 64º do CAC²²².

2.4 – Estrutura do Procedimento Tributário

No procedimento tributário, tal como na generalidade dos procedimentos e processos, encontramos três fases distintas: a da iniciativa, a da instrução e a da decisão.

2.4.1 – Iniciativa procedimental

O impulso procedimental inicial cabe, na maioria das vezes, aos particulares. Assim é, por exemplo, nos procedimentos que têm origem em petições, reclamações ou recursos, existem no entanto vários outros casos aos quais não nos referiremos.

O impulso inicial de um procedimento conducente à liquidação só cabe à administração tributária em situações patológicas: ocorre quando os sujeitos passivos omitiram os seus deveres declarativos ou quando, posteriormente, se vem a verificar que os cumpriram de forma defeituosa, devendo, então, haver lugar a uma liquidação oficiosa²²³.

2.4.2 - Instrução

Após a iniciativa, surge a fase na qual os órgãos administrativos tributários competentes e os restantes interessados procurarão, não apenas carrear para o procedimento os elementos de prova necessários, mas igualmente fixar os interesses a valorar, em ordem a uma adequada decisão²²⁴.

Assim, mesmo quando não deva haver lugar à produção de prova, há normalmente uma fase intermédia, que se consubstancia num projeto de decisão, sobre o qual o interessado poderá ter que ser ouvido previamente à tomada de decisão.

A direção da fase instrutória, de acordo com o art.º 71º da LGT, cabe à entidade com competência para a decisão. Não significa isto, que seja ela quem, obrigatoriamente,

²²² ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Op. Cit.**, p. 85.

²²³ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 62.

²²⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 97.

pratica os atos de instrução, mas sim que lhe cabe tomar a iniciativa de promover a sua realização²²⁵.

2.4.3 – Princípio do Inquisitório

Relativamente à forma de aquisição procedimental da prova, vale o princípio do inquisitório (princípio da investigação). Prescreve o art.º 58º da LGT que “*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*”

Os órgãos que integram a administração tributária estão, por incumbência constitucional e legal (cfr. art.º 266º da CRP), obrigados a tudo fazer no sentido de assegurar a melhor realização possível do interesse público, pelo que dificilmente se poderia aceitar que a marcha do procedimento pudesse estar ao sabor de uma vontade não vinculada²²⁶.

O princípio do inquisitório não aparece inserido na secção relativa à instrução, surge sim, no capítulo da LGT relativo aos princípios gerais do procedimento tributário, por isso, parece ter um âmbito de aplicação mais vasto que a atividade probatória.

Há autores²²⁷ que interpretam o art.º 58º da LGT de forma limitativa, comparativamente ao que, para o procedimento administrativo em geral, dispõe o art.º 58º do CPA²²⁸ (esta norma é completada pelo art.º 115º, nº 1 do CPA), entendendo que a administração tributária, na sua decisão, está limitada pelo princípio do pedido não podendo decidir coisa diferente da que foi pedida nem podendo decidir para além do requerido. No entanto relativamente ao pedido formulado, o que terá relevância, será o seu alcance essencial, ou seja, o que o interessado teve em vista ao formulá-lo e não os próprios termos em que seja formulado. Por exemplo, se o interessado apresenta uma reclamação visando anular um ato, em caso em que o meio processual adequado é o recurso hierárquico, não deverá a decisão da administração tributária limitar-se a decidir a inadequação do meio utilizado, devendo antes apreciar a pretensão aplicando as regras procedimentais do recurso hierárquico. É esta a exigência do princípio da colaboração

²²⁵ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 62 e 63.

²²⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 123.

²²⁷ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Op. Cit.**, p. 487.

²²⁸ O qual dispõe que os órgãos administrativos, mesmo que o procedimento seja instaurado por iniciativa dos interessados, podem proceder às diligências que se revelem adequadas e necessárias à preparação de uma decisão legal e justa, ainda que respeitantes a matérias não mencionadas nos requerimentos ou nas respostas dos interessados, in GONÇALVES, Fernando, et al – **Novo Código do Procedimento Administrativo Anotado e Comentado**. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-5958-7, p. 91.

da administração tributária com os particulares, enunciado nos artigos 59º da LGT e 48º do CPPT²²⁹.

O princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à atividade da administração tributária (artigos 266º, nº 1 da CRP e 55º da LGT) e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atividade (artigos 266º, nº 2 da CRP e 55º da LGT).

Cumprе destacar que a finalidade de satisfação do interesse público expressa no art.º 58º da LGT não deve ser compreendida como correspondendo a um objetivo destinto do da descoberta da verdade, pois julgamos que o objetivo visado pela referida norma é o de reiterar a identidade entre interesse público e descoberta da verdade como finalidade procedimental. Embora a expressão interesse público seja pouco usada na CRP, Gomes Canotilho e Vital Moreira declaram que “*é o momento teleológico necessário de qualquer actividade administrativa*”²³⁰, reconhecendo-se, assim, com os fins daquela que, num Estado de Direito, não podem deixar de ser definidos pelo legislador. Desta forma, não se antevê no procedimento tributário qual seja o interesse público se não o de uma tributação de acordo com a lei, de onde resulta o sincronismo entre interesse público e descoberta da verdade²³¹.

Ao nível da instrução, sendo certo que a indicação dos elementos de prova deve ser efetuada pelos interessados, a administração não se deve cingir aos elementos apresentados, mas antes deve diligenciar no sentido de trazer para o procedimento, todos aqueles que lhe pareçam indispensáveis à descoberta da verdade material. Por outro lado, de modo algum se pode considerar que a administração tributária está dispensada de considerar os meios que tenha em seu poder e que beneficiam a outra parte quando esta os não apresenta, do mesmo modo que é de exigir que sempre que existam dúvidas, existe igualmente um dever de investigar (cfr. acórdão do STA de 03/04/2013, proc.º nº 0393/13)²³².

O princípio da investigação não exclui o dever de colaboração por parte do sujeito passivo e outros obrigados. Além disso, uma das concretizações deste princípio será, exatamente, suscitar a colaboração dos interessados, em ordem a um melhor apuramento da verdade. Ainda assim, a falta de colaboração do sujeito passivo, não

²²⁹ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Op. Cit.**, p. 487.

²³⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Op. Cit.**, p. 795.

²³¹ MATOS, Pedro Vidal – **O Princípio do Inquisitório no Procedimento Tributário**. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN 978-972-32-1848-0, p. 53.

²³² ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 123.

resulta como uma confissão tácita. A administração tributária tem de prosseguir a sua atividade de recolha probatória, até para lograr a suficiente fundamentação factual da sua decisão, sendo que quaisquer factos favoráveis ao sujeito passivo que venha a apurar terão que ser tomados em conta na decisão²³³.

A iniciativa de produção da prova por parte do cidadão é mais um ónus do que um dever, pois eles, melhor do que ninguém, estarão interessados em alegar os factos que considerem importantes para uma decisão favorável às suas pretensões e em expor quais os meios pelos quais se pode lograr a prova de tais factos²³⁴.

2.4.3.1 – A suficiência da instrução

Porque a efetivação do princípio do inquisitório é um direito dos cidadãos, a falta de realização pela administração tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos interessados de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento, constitui vício suscetível de implicar a anulação da decisão nele tomada, isto é, o princípio do inquisitório situa-se a montante do ónus da prova (cfr. acórdão do STA de 21/10/2009, proc.º nº 0583/09).

Além do mais, é nesta fase e no contexto da investigação dos factos que o princípio do inquisitório assume relevo, considerando a natureza da matéria em questão e, bem assim, ao interesse público a satisfazer²³⁵, como, aliás, já tivemos oportunidade de constatar²³⁶.

A previsão desta obrigação da administração tributária averiguar os factos relevantes para a decisão não significa que ela tenha o ónus da prova desses factos, pois apenas a insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos invocados pela administração tributária é valorada processualmente contra ela (art.º 74º, nº 1 da LGT)²³⁷, ou seja, antes de valorar a prova produzida há que aferir da suficiência da investigação feita, se era razoavelmente possível e exigível que a administração fiscal, por sua iniciativa ou no seguimento de pedido do interessado, levasse mais longe a atividade investigatória²³⁸.

²³³ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 65.

²³⁴ Idem – **Op. Cit.**, p. 66.

²³⁵ MATOS, Pedro Vidal – **Op. Cit.**, p. 28.

²³⁶ Cfr. *supra*, p. 98 e segs.

²³⁷ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Op. Cit.**, p. 488.

²³⁸ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 66.

A questão coloca-se, por exemplo, quando o cidadão não dispõe de documento comprovativo de determinado facto do seu interesse e não o consegue obter, mas a administração fiscal dispõe de meios para verificar qual a realidade e não os utiliza. Estas situações são vulgares no plano das relações tributárias internacionais. Os nossos tribunais entendem que compete à administração fiscal, no caso de lhe subsistirem dúvidas, proceder à troca internacional de informações (ver acórdãos do TCAN de 28/04/2005, proc.º nº 00190/02 e de 14/07/2005, proc.º nº 00089/03). Também no plano interno pode acontecer o mesmo tipo de situações. O dever de esclarecimento da verdade da situação tributária de determinado sujeito passivo pode, até, obrigar a administração tributária a fazer um “controlo cruzado”, realizando, para tal, uma inspeção a outro sujeito passivo (ver acórdão do STA de 21/10/2009, proc.º nº 0583/09)²³⁹.

2.4.3.2 – Os meios de prova

No procedimento tributário são utilizáveis todos os meios de prova admissíveis em direito (art.º 72º da LGT), pois se assim não fosse poderia comprometer o objetivo de encontrar a verdade material.

No direito tributário as presunções merecem especial referência enquanto meios de prova (artigos 73º da LGT e 64º do CPPT). Não querendo alongar o assunto, ainda assim não podemos deixar de referir que existem as presunções naturais ou judiciais e as legais.

No entanto, no procedimento tributário, subsistem limitações à possibilidade de utilização de todos os meios de prova admitidos em direito. Por exemplo, no procedimento de reclamação graciosa a prova limita-se, normalmente, a documentos e informações oficiais, sem prejuízo do instrutor, sempre que necessário, ordenar diligências complementares, como sejam, a produção de outros meios de prova, designadamente a testemunhal (art.º 69º, alínea e) do CPPT).

Esta limitação é justificável no caso da reclamação graciosa, enquanto meio de recurso, ser uma opção aberta aos interessados, que a poderão utilizar ou não, sem prejuízo do acesso aos tribunais. Já assim não será na exceção das reclamações necessárias, como é o caso da reclamação graciosa em matéria de classificação pautal, origem ou valor

²³⁹ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 67.

aduanheiro das mercadorias (art.º 77º-A do CPPT), pois se assim fosse, poderia colocar em causa os direitos dos operadores económicos.

Pensamos que, no caso em apreço, tendo presente a especificidade técnica da resolução deste tipo de litígio, bem como, as particularidades deste procedimento, nomeadamente no que se refere à recolha de amostras e à instrução complementar por parte da DSTA e como as liquidações resultam das declarações apresentadas pelo operador económico, não existindo, por isso, um procedimento prévio da administração, ou seja, a administração ainda não emitiu qualquer decisão, por outro lado, estes são atos preparatórios que visam uma correta tributação das mercadorias, pelo que se torna importante, que o interessado possa carrear para o processo todos os meios admitidos em direito.

Talvez por isso, o nº 2 do mencionado art.º 77º-A refira que na instrução do processo se pode incluir outro tipo de meios de prova.

Não se pode, com rigor, falar da existência de um ónus no carrear de elementos probatórios para o procedimento quando este se encontra dominado pelo princípio da investigação ou do inquisitório, porquanto, a existência deste princípio tem por efeito abrir uma via autónoma para o carrear de factos para o procedimento, não possibilitando o estabelecimento de uma relação de dependência entre a atividade da parte e a obtenção de um determinado resultado²⁴⁰.

A discussão da valoração da prova situa-se em momento posterior ao da sua recolha. Em primeiro lugar, coloca-se a questão de saber se a administração fiscal cumpriu com a obrigação de efetuar todas as diligências razoavelmente necessárias ao esclarecimento da situação factual e à determinação da verdade material. Se assim não tiver acontecido, a decisão enferma de um défice instrutório, porque não se encontra suficientemente fundamentada. Apenas quando se conclua que foram reunidos todos os elementos factuais que, razoavelmente, seria possível obter é que se poderá passar à valoração da prova²⁴¹.

²⁴⁰ SANCHES, José Luís Saldanha – O ÓNUS DA PROVA NO PROCESSO FISCAL. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**, nº 340/342 (Abril-Junho de 1987), p. 130.

²⁴¹ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 73.

2.4.4 - Decisão

O art.º 52º, nº 1 da CRP, impõe à Administração o dever de informar os autores das petições, em prazo razoável, sobre o resultado da respetiva apreciação, isto é, implica, apenas, o direito a uma resposta²⁴².

O dever de decisão só existe quando o assunto a decidir implique a produção de um ato administrativo, que será, obrigatoriamente, precedido de um procedimento dirigido à sua formação.

Para que o procedimento administrativo culmine numa decisão sobre o mérito do requerido, é necessário que, no momento da apresentação do requerimento, estejam reunidos os respetivos pressupostos procedimentais, quer de natureza subjetiva, quer de natureza objetiva. A falta desses pressupostos procedimentais (art.º 109º do CPA), conduzirá a uma decisão de extinção do procedimento por impossibilidade legal de conhecer do seu objeto²⁴³.

Apesar disso, a lei estabelece duas exceções ao dever de decidir: a primeira é estar ultrapassado, à data de apresentação do respetivo requerimento, o prazo dentro do qual é possível à administração fiscal praticar a revisão do ato tributário (alínea b), do nº 2 do art.º 56º da LGT).

A segunda exceção visa obstar à prática de requerimentos repetitivos, ou seja, pedidos formulados pelo mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos, nos termos da alínea a) do nº 2 do art.º 56º da LGT, não existe dever de decisão quando a administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos, mantendo-se no entanto o dever de emissão de uma decisão expressa de recusa.

É de salientar que, quando atingida a fase da decisão final, a entidade competente para a tomar deverá, graças às diligências encetadas em sede de instrução e após a participação do destinatário do ato, ter perante si informação tão fidedigna quanto possível sobre os factos relevantes para a definição da situação tributária em consideração, permitindo-lhe assim decidir em consonância com o princípio da prossecução do interesse público²⁴⁴.

²⁴² CORREIA, José Manuel Sérvulo – O incumprimento do dever de decidir. **Cadernos de Justiça Administrativa**. ISSN 0873-6294. Nº 54 (Novembro/Dezembro 2005), p. 6 a 10.

²⁴³ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 77.

²⁴⁴ MATOS, Pedro Vidal – **Op. Cit.**, p. 30.

2.4.4.1 – Fundamentação da decisão

Outra questão que convém salientar é a exigência constitucional, consagrada no art.º 268º, nº 3 da CRP, do princípio da obrigatoriedade de fundamentação da decisão. Esta imposição constitucional está concretizada no art.º 77º da LGT, pois, é através da fundamentação que a administração exterioriza o modo como formou a sua decisão, indicando qual a factualidade que considerou relevante e quais as razões em que fundou a sua convicção, quais as normas jurídicas que julgou aplicáveis ao caso e a interpretação que delas fez²⁴⁵.

A fundamentação do ato deverá ser acessível, o que implica uma linguagem entendível pelo respetivo destinatário²⁴⁶ e exaustiva²⁴⁷.

Também se coloca a questão de saber quais as decisões que devem ser objeto de fundamentação. Todas as decisões, mesmo os atos favoráveis ao requerente ou só apenas aquelas que afetam direitos?

Segundo Joaquim Freitas Rocha²⁴⁸, com o qual concordamos, em virtude dos interesses públicos que enformam todo o procedimento tributário, não parece que somente as decisões procedimentais desfavoráveis devem ser fundamentadas, também se a administração conceder um benefício fiscal pode o agente ou o superior hierárquico rever ou ordenar a revisão do ato tributário, por exemplo nos casos de injustiça grave e notória, e, por isso, deverá o ato em causa ser suficientemente fundamentado.

Como vimos, a administração tem o dever de se pronunciar sobre determinada pretensão, mas a questão que se coloca é a dos meios de reação do interessado face à passividade da administração, ou seja, a uma situação de não decisão, de silêncio²⁴⁹.

A solução é a da presunção do indeferimento tácito, que continua a utilizar-se no contencioso tributário, encontrando-se tal conceito estabelecido no art.º 106º do CPPT.

²⁴⁵ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 78.

²⁴⁶ Ver acórdão do STA de 06/02/2013, proc.º nº 0581/12, no qual se exige que se esteja em presença de um *“discurso claro e racional que dê a conhecer a um destinatário normal (colocado na situação concreta do real destinatário e no contexto circunstancial que rodeou a prática do acto) os critérios de avaliação/determinação utilizados, e as razões por que foram alcançados os valores considerados para a liquidação e não outros, tudo de forma suficientemente reveladora do percurso cognoscitivo e valorativo”*.

²⁴⁷ Cfr. acórdão do TCAN de 25/06/2010, proc.º nº 00232/01- Braga *“No domínio do contencioso de mera legalidade, que é o da impugnação judicial prevista no processo tributário, o tribunal só pode formular o seu juízo sobre a validade do acto à luz da fundamentação contextual integrante do próprio acto, sendo totalmente irrelevantes para esse efeito outros fundamentos que não os que foram oportunamente externados.”*

²⁴⁸ In **“Lições de procedimento e processo tributário”**, p. 133.

²⁴⁹ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 86.

Assim a lei configura o silêncio da administração, decorrido o prazo legal para decidir, como ficcionalando um ato tácito de indeferimento (art.º 57º, nº 5 da LGT)²⁵⁰.

2.5 – Os Atos Procedimentais

2.5.1 - Prazos

O art.º 25º do CPPT é uma norma que impõe o controlo dos prazos que a lei fixa para a conclusão dos procedimentos e para a prática dos atos neles inseridos e prevê a sua denuncia às entidades com competência inspetiva e disciplinar, pois tais prazos têm carácter meramente ordenador, ou seja, o seu não cumprimento poderá, somente, envolver a prática de um ilícito disciplinar.

Convém no entanto salientar que pode ocorrer uma causa de suspensão da contagem do prazo, como por exemplo, a notificação para prestação de esclarecimentos (cfr. art.º 57º, nº 4 da LGT). Nestes casos ao prazo que a lei prevê para a conclusão do procedimento, ou para a prática de determinado ato procedimental, acrescerá o tempo até a resposta ter acontecido, no limite máximo do prazo que para tal foi fixado. Os prazos são contados nos termos do art.º 279º do CC, isto é, são contínuos²⁵¹.

Restará mencionar que a não indicação do prazo para reagir na notificação de determinado ato não a torna ineficaz. Apenas será relevante se o notificado, no uso do mecanismo previsto pelo art.º 37º, nº 1 do CPPT, requerer tal indicação. Nesse caso, o prazo para acionar os meios de garantia ao seu dispor contam-se a partir da data em que lhe seja prestada essa informação²⁵².

2.5.2 - Notificação

Nos procedimentos, a comunicação dos atos faz-se através de notificação.

De acordo com o art.º 36º, nº 2 do CPPT *“as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências”*.

²⁵⁰ Neste sentido ver acórdão do STA de 03/12/2014, proc.º nº 01273/13.

²⁵¹ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 87.

²⁵² Acórdãos do STA de 07/10/2009, proc.º nº 0128/09 e de 25/11/2009, proc.º nº 0552/09. Idem – **Op. Cit.**, p. 89.

A imperfeição de uma notificação, quanto ao seu conteúdo, origina a nulidade, quando falte a indicação do autor do ato (caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências), da sua data e do seu sentido²⁵³.

É de referir também que, se o sentido da notificação não for legível para o destinatário não se pode falar de uma qualquer notificação, pois o Tribunal Constitucional, em acórdão nº 72/2009 de 11/02/2009, proc.º nº 916/2007, considerou que o dever de notificação, que impende sobre a administração tributária, tem um conteúdo obrigatório, devendo reunir determinados requisitos essenciais, a saber: a pessoalidade, a efetiva cognoscibilidade do ato notificado e a não excessiva onerosidade do acesso à justiça administrativa²⁵⁴.

Quando faltem os demais elementos que a notificação deve conter, o interessado pode requer a notificação dos elementos que tenham sido omitidos ou a passagem de uma certidão que os contenha. Tal requerimento pode ser feito no prazo de 30 dias, ou no prazo de reclamação, recurso ou impugnação que caiba da decisão em causa, se tal prazo for inferior a 30 dias (cfr. art.º 37º do CPPT). Usando desta faculdade, o prazo para reagir (graciosa ou contenciosamente) contra o ato lesivo conta-se a partir da nova notificação dos requisitos que haviam sido omissos ou da passagem de certidão que os contenha. Repare-se que este mecanismo de aperfeiçoamento ou correção tem unicamente por objeto atos da administração, não se destinando a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de atos, nomeadamente de atos processuais, praticados no âmbito de processos judiciais^{255 256}.

Tal vício considera-se sanado se o destinatário da notificação não lançar mão do disposto no nº 1 do art.º 37º do CPPT, requerendo a notificação do omitido (neste sentido ver acórdão do Tribunal Constitucional de 10/11/2010, proc.º nº 79/2010).

²⁵³ Veja-se o nº 12 do art.º 39º do CPPT e o acórdão do TCAN de 29/05/2008, proc.º nº 00599/07, neste caso está em causa uma citação: *“a citação em apreço não forneceu ao citando qualquer indicação sobre a natureza - adicionais, oficiosas, ou emitidas com base nos elementos declarados pela sociedade originária devedora - das liquidações dos impostos integrantes da dívida cujo pagamento coercivo lhe foi exigido, nem lhe deu a conhecer os respectivos fundamentos, ou seja, não o informou sobre se, grosso modo, foram emitidas com base em elementos declarados pelo sujeito passivo ou se, pelo contrário, despoletadas por correções técnicas efectuadas pela administração tributária/AT ou por efeito da aplicação de métodos indiciários/indirectos...*

Uma irregularidade do tipo da detectada neste processo (não observância do comando ínsito no art. 22.º n.º 4 LGT) é susceptível de, por princípio, determinar a nulidade da citação, em harmonia com o regime previsto no art. 198.º do Código de Processo Civil (aplicável ex vi do art. 2.º al. e) do CPPT). Não permitir alcançar a nulidade da citação por inobservância de tão bem identificadas formalidades, seria retirar eficácia à tutela dos interesses que as mesmas visam salvaguardar”.

²⁵⁴ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 92.

²⁵⁵ Cfr. acórdão do STA de 13/10/2010, proc.º 0493/10.

²⁵⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 141.

Na hipótese da notificação conter a indicação errada dos meios de reação utilizáveis contra o ato notificado, a solução encontra-se plasmada no n.º 4 do art.º 37º do CPPT, segundo o qual no caso de o tribunal vir a reconhecer como errado o meio de defesa contra o ato indicado na notificação, poderá o meio adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial.

Para terminar, resta acrescentar que as notificações revestem diversas formas:

- Notificação por carta registada com aviso de receção, que se encontra prevista no art.º 38º, n.º 1 do CPPT;
- Notificação por carta registada, que se encontra prevista no art.º 38º, n.º 3 do CPPT;
- Notificação pessoal, que se encontra prevista no art.º 38º, n.º 5 do CPPT;
- Notificação por via postal, que se encontra prevista no art.º 38º, n.º 4 do CPPT;
- Notificação por telefax, que se encontra prevista no art.º 38º, n.º 8 do CPPT;

Nos procedimentos em que haja sido constituído mandatário, as notificações deverão ser dirigidas a este (cfr. art.º 40º, n.º 1 do CPPT)²⁵⁷. Os interessados também deverão ser notificados, quando esteja em causa a prática, por estes, de atos pessoais (art.º 40º, n.º 2 do CPPT)²⁵⁸.

O n.º 9 do art.º 38º do CPPT, veio consagrar a possibilidade de quaisquer notificações poderem, em alternativa à via postal, ser feitas pelo recurso a meios eletrónicos.

2.6 – Reclamação Graciosa

O procedimento de reclamação graciosa, de acordo com o art.º 68º do CPPT, visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do interessado, com fundamento na ilegalidade dos mesmos, ou seja, é por excelência um procedimento impugnatório e só é utilizável quando esteja em causa a reapreciação de uma liquidação²⁵⁹.

Deve-se no entanto alertar para o facto de que este procedimento não tem efeito suspensivo da liquidação que se está a reclamar. Porém, se for prestada a garantia²⁶⁰ adequada o efeito suspensivo pode ser conseguido (cfr. alínea f) do art.º 69º do CPPT).

²⁵⁷ Cfr. acórdão do STA de 04/05/2011, proc.º n.º 0927/10, que considerou haver falta de notificação num caso em que o indeferimento de uma reclamação graciosa apenas foi notificado ao reclamante e não ao mandatário por ele constituído.

²⁵⁸ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 97.

²⁵⁹ SOUSA, Jorge Lopes de – **Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado**. 6ª ed.. Lisboa: Áreas Editora, 2011. Vol. I. ISBN 978-989-8058-61-4, p. 627.

²⁶⁰ A garantia deve ser requerida pelo interessado juntamente com a reclamação e prestada no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente.

Quer isto dizer que o interessado, mesmo reclamando, deve proceder ao pagamento do tributo em causa, incorrendo no castigo de, daí a algum tempo, se poder confrontar com um processo de execução fiscal instaurado contra si. Além disso, a instauração da reclamação faz suspender o prazo de prescrição da obrigação tributária (nº 1, do art.º 49º da LGT)²⁶¹.

A reclamação graciosa deve ser apresentada pelo interessado, pelos substitutos (a responsabilidade dos substitutos é definida no art.º 28º da LGT) ou pelos responsáveis^{262 263}, sob a forma escrita, ainda que, nos casos de manifesta simplicidade, o possa ser oralmente (nº 6 do art.º 70º do CPPT), junto do órgão periférico local que tenha praticado o ato de liquidação e remetida ao dirigente máximo do serviço para decisão (nº 1 do art.º 77º-A do CPPT). Interessa destacar ainda que pode haver apresentação mediante transmissão eletrónica de dados (nº 7 do art.º 70º do CPPT).

Como afirmámos, a reclamação graciosa visa a anulação de atos tributários, convém no entanto saber, com que fundamento podem ser esses atos anulados.

De acordo com o nº 1 do art.º 70º do CPPT, a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial, estando estes últimos previstos no art.º 99º do mesmo código. Segundo este artigo, constitui fundamento de reclamação “qualquer ilegalidade”. Trata-se aqui de um conceito operativo de ilegalidade que significa desconformidade com o ordenamento jurídico. Logo, qualquer ato tributário que, por algum motivo, se entenda violar normas jurídicas será, para estes efeitos, compreendido como um ato ilegal²⁶⁴.

A reclamação graciosa apresenta-se como um meio de carácter impugnatório ou recursivo e com natureza facultativa, todavia, esta regra conhece exceções, pois existem situações em que o interessado, se quiser utilizar a via judicial, deve primeiro esgotar a via administrativa, lançando mão dos meios graciosos que o legislador coloca ao seu dispor, conseguindo a definitividade vertical do ato e, só então, abrindo o canal contencioso. A partir de tudo o que foi dito a este respeito, podemos chamar-lhe reclamações necessárias que, antecedendo o recurso a tribunal, também são designadas por reclamações prévias²⁶⁵.

²⁶¹ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 229.

²⁶² Os responsáveis solidários podem apresentar reclamação nos termos dos artigos 22º, nº 4 da LGT e 9º, nº 2 do CPPT, os responsáveis subsidiários podem deduzir reclamação nos termos dos artigos 22º, nº 4 da LGT e 9º, nº 3 do CPPT.

²⁶³ Quanto á possibilidade de coligação ver artigos 72º e 74º do CPPT.

²⁶⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 230.

²⁶⁵ Idem – **Op. Cit.**, p. 237.

Em matéria tributária são várias as situações que assumem relevância quando se trata de averiguar quais os casos que obrigam o interessado a esgotar os meios administrativos, de entre eles iremos analisar, no capítulo *infra*, a reclamação em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias.

2.7 – Recurso Hierárquico

O recurso hierárquico (cfr. art.º 66º do CPPT) é uma garantia administrativa e supõe a existência de um superior hierárquico do recorrido, logo, não poderá ter lugar quando tal não se verificar (por exemplo, uma decisão de um membro do Governo de indeferimento da concessão de determinado benefício fiscal)²⁶⁶.

O recurso hierárquico consiste em solicitar ao superior hierárquico da entidade que praticou o ato uma nova apreciação do mesmo. Segundo a opinião de Joaquim Freitas da Rocha²⁶⁷, a apreciação tanto pode recair sobre a legalidade como sobre o mérito do ato apreciado. Todavia, como em matéria tributária a reclamação graciosa é o meio adequado para questionar a legalidade, pode-se afirmar que o recurso hierárquico diz respeito a questões de mérito. Consequentemente, o objetivo de interposição de recurso não será a anulação do ato (pois poderá não existir qualquer vício que o inquene) mas a sua revogação.

A possibilidade de recurso hierárquico existe relativamente aos atos conclusivos de um qualquer procedimento tributário, devendo o mesmo ser entregue ao autor (serviço) que praticou o ato recorrido e dirigido ao seu mais alto superior hierárquico²⁶⁸ (artigos 66º, nº 2 do CPPT e 80º da LGT)²⁶⁹.

O recurso hierárquico pode ser facultativo ou necessário (tal como a reclamação graciosa):

- O recurso hierárquico será facultativo quando não seja indispensável para atingir a via contenciosa, isto é, o interessado poderá recorrer a tribunal, mesmo que não recorra hierarquicamente.

²⁶⁶ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 190.

²⁶⁷ In “**Lições de procedimento e processo tributário**”, p. 241 e 242.

²⁶⁸ Uma vez que o Governo é o órgão superior da administração pública, por força do art.º 183º da CRP, a referência ao “mais alto superior hierárquico” deve ser entendida como indicando o membro do Governo que tutela a administração fiscal (o Ministro das Finanças ou, por delegação de competências, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais).

²⁶⁹ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 191 e 192.

- O recurso hierárquico será necessário sempre que seja indispensável para atingir a via contenciosa, ou seja o interessado não poderá recorrer ao tribunal sem, previamente ter interposto recurso²⁷⁰.

Quanto à produção de efeitos sobre o ato recorrido podemos estar perante um recurso com feitos meramente devolutivos ou um recurso com efeitos suspensivos:

- O recurso terá efeito meramente devolutivo se a sua interposição não impede o ato recorrido de continuar a produzir efeitos.
- O recurso terá efeito suspensivo se a sua interposição impede, até à decisão, que o ato recorrido produza efeitos²⁷¹.

Nos termos do art.º 67º, nº 1 do CPPT, os recursos hierárquicos têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo. Isto pressupõe que o ato administrativo anterior é diretamente sindicável e é um ato verticalmente definitivo e que quaisquer atos subsequentes (como o despacho proferido no âmbito de recurso hierárquico) são meramente confirmativos²⁷².

No entanto a lei prevê a existência de recursos hierárquicos necessários, como é o caso de atos da administração tributária praticados por ocasião do desalfandegamento, que decidam a classificação pautal de mercadorias de importação proibida ou condicionada (art.º 67º, nº 3 do CPPT), o qual desenvolveremos no capítulo seguinte.

Por último refira-se que a interposição de recuso hierárquico faz interromper o prazo de prescrição das obrigações tributárias, como aliás acontecia com a reclamação graciosa (art.º 49º, nº 1 da LGT).

2.8 - Reflexões

Acerca do exposto, é nossa convicção que os novos procedimentos de contestação não se revelam mais céleres nem oferecem maior segurança técnica.

Por exemplo, as decisões emitidas no âmbito destes procedimentos não são de aplicação obrigatória para casos futuros, diversamente do que acontecia com as decisões do CTA, quando homologadas pelo Ministro das Finanças. Por outro lado, todos os intervenientes pertencem à Administração Pública, sendo a decisão tomada por uma só pessoa, contrapondo com a composição diversificada do CTA, em que os representantes

²⁷⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 242.

²⁷¹ Idem - Ibidem.

²⁷² Ver acórdão do TCAS, de 08/04/2003, proc.º 05366/01, in Ibidem – **Op. Cit.**, p. 243.

das atividades económicas, que eram nomeados pelas Câmaras do Comércio de Lisboa e Porto, representavam no seio do CTA os interesses dos agentes económicos.

Em face do que foi dito, questiona-se se os novos procedimentos de contestação não representam uma efetiva perda de segurança jurídica para os operadores económicos.

III – Comparação de regimes

Como anteriormente já foi referido, o processo técnico de contestação encontrava-se previsto no DL n° 281/91, de 09.08, porém a Lei n° 83°-C/2013 através do seu art.º 221º, extinguiu esse procedimento e promoveu a convolação automática, dos que se encontravam pendentes à data da entrada em vigor da referida lei, *“em recursos hierárquicos em matéria tributária que não comportam apreciação da legalidade do ato de liquidação ou em reclamações graciosas, consoante respeitem, respetivamente, a divergências suscitadas no ato de desalfandegamento de mercadorias ou na sequência de um controlo ou fiscalização posterior àquele”*, bem como extinguiu o CTA, órgão a quem competia dirimir esses conflitos técnicos.

Portanto, a impugnação judicial dos atos de liquidação com fundamento na classificação pautal, na origem ou no valor aduaneiro das mercadorias depende de prévia reclamação graciosa, por outro lado, os atos da administração tributária praticados por ocasião do desalfandegamento, que decidam a classificação pautal de mercadorias de importação proibida ou condicionada devem ser objeto de recurso hierárquico e posterior recurso contencioso.

Esta reforma materializou-se na alteração do CPPT (artigos 44º, 67º, 73º e 75º), ao qual foram aditados os artigos 77º-A (reclamação graciosa em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias), 77º-B (relação com a impugnação judicial) e 133º-A (impugnação com fundamento em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias) e na revogação da alínea h) do n° 1 do art.º 44º, aprovado pelo DL n° 433/99, de 26/10.

Em suma, em substituição do processo técnico de contestação foram adotados dois procedimentos de contestação, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico.

Contudo, no seio desta questão, não poderá deixar de se perguntar se faz sentido que um dos procedimentos tenha por objeto somente as mercadorias de importação condicionada ou proibida.

3.1 – Mercadorias de importação proibida ou condicionada

Dito isto, porém, cumpre observar o que se entende por mercadorias²⁷³ de importação proibida ou condicionada.

Portanto, quanto a essas mercadorias e por referência à Parte 17 da Pauta de Serviço, Informações Complementares, relativa ao ano de 2015 (atualizada a 01/04/2015), procuraremos dar apontamento de algumas mercadorias de importação proibida ou condicionada (por exemplo, drogas, precursores de droga, produtos radioativos, armas, explosivos, material de guerra, espécies protegidas de animais ou plantas, assim como partes ou derivados desses animais ou plantas, produtos alimentares, etc).

Por conseguinte é proibido importar, entre outros:

- No caso de importação de armas, das suas partes e componentes, acessórios e munições implica, autorização prévia de importação, emitida pela Polícia de Segurança Pública e peritagem pela mesma entidade (os códigos pautais objeto desta informação complementar são por exemplo: 3601 00 00 10, 9306 21 00 00 ou 9306 90 90 00).
- A importação de embarcações de recreio, motas de água, motores fora de borda e motores com transmissão por coluna com escape integrado quando destinados a embarcações de recreio e componentes mencionados no art.º 2º, nº 1, alínea a) subalínea iii) do DL nº 168/2005, obriga a que tenha marcação CE ou Declaração de Conformidade consoante a situação prevista no art.º 9º do DL nº 168/2005, acima referido (Diretivas nº 97/68/CE de 16/12/1997 e nº 88/77/CEE de 03/12/1987).
- Para a importação dos precursores de estupefacientes e das substâncias psicotrópicas – Categoria 2 é necessária a apresentação da Prova de registo na Direção de Serviços de Licenciamento da AT.
- É proibida a importação de aparelhos, dispositivos ou produtos suscetíveis de revelarem a presença ou perturbarem o funcionamento de instrumentos destinados à deteção ou registo das infrações ao Código da Estrada, classificados no código pautal 8512 30 00. (DL nº 70/95, de 15/04).

²⁷³ De acordo com o acórdão do TJUE de 10/12/1968, proc.º nº C-7/68, *Comissão/Itália*, “por mercadorias, na acepção do [...] Tratado, devem entender-se os produtos avaliáveis em dinheiro e susceptíveis, enquanto tal, de ser objecto de transacções comerciais” [Em linha] [Consultado em 22.07.2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=87685&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=557587>].

- A importação de objetos de estanho, abrangidos pelos códigos pautais 8007 00 80 ou 8211 10 00, entre outros, fica condicionada à apresentação da declaração prevista no nº 4 do art.º 3º do DL nº 133/2006, emitida pelo importador. A não apresentação desta declaração impede a introdução em livre prática das mercadorias em causa.
- A importação de sangue humano e amostras de sangue fica condicionada à apresentação de autorização emitida pelo Instituto Nacional de Sangue, Direção-Geral de Saúde ou Instituto Nacional de Saúde Dr. Ricardo Jorge, Instituto de Medicina Legal ou Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento, dependendo do uso que se vai dar à mercadoria (Base legal: DL nº 294/90 de 21/09, Decreto-Regulamentar nº 66/2007 de 29/05, DL nº 131/2007 de 27/04 e Circular nº 37/2007 de 24/05).

A vida animal e vegetal do Planeta constituem para o homem um recurso absolutamente vital para a sua sobrevivência.

Esta dependência existe em vários domínios da atividade humana e é um fator importante no processo de desenvolvimento. Um dos domínios em que ela é mais frisante é no da farmacopeia, em que a lista de espécies utilizadas é muito vasta.

Tornou-se, assim, essencial para o homem desenvolver os maiores esforços no sentido de conservar os recursos ao ser dispor.

Foi neste contexto que, numa Conferência Plenipotenciária que teve lugar em 03/03/1973 em Washington, foi assinada e adotada por trinta e cinco países, entre eles Portugal, a Convenção sobre o Comércio Internacional das Espécies da Fauna e da Flora Selvagens Ameaçadas de Extinção. Esta convenção que hoje conta 186 Estados-Membros entrou em vigor, internacionalmente, em 01/07/1975 e é designada abreviadamente por CITES, da sua designação em inglês “Convention on International Trade on Endangered Species”²⁷⁴.

Como um dos mais importantes mercados consumidores de animais e plantas selvagens, das suas partes e derivados, a UE tem uma especial responsabilidade em garantir que o comércio de espécimes, produtos e derivados de espécies da fauna e da flora selvagens seja sustentável e não fazer com que as espécies em questão corram perigo de extinção. Por isso tem vindo a implementar as disposições da CITES, Convenção de Washington. Segundo a CITES, o comércio internacional de uma espécie listada num dos seus anexos só é permitido se isso não for prejudicial para a sobrevivência da espécie no

²⁷⁴ VILANOVA, Alberto de Caires – As Alfândegas e o comércio das espécies ameaçadas – (CITES). **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 5 (janeiro/março 1987), p. 45 e 46.

estado selvagem. Para fazer estes juízos, cada parte deve designar uma Autoridade Científica. A Autoridade Administrativa emite as licenças para o comércio consoante o caso, ou seja, com base nos pareceres que recebe da Autoridade Científica. É portanto função dos serviços nacionais de aplicação da lei, como os agentes alfandegários e a Polícia, assegurar que os carregamentos são comercializados com as devidas licenças²⁷⁵. Atendendo ao facto de que o art.º 6º do Tratado da UE refere que o respeito pelos direitos do Homem e pelas liberdades fundamentais constitui um dos princípios comuns aos Estados-Membros, a Comunidade decidiu, em 1995, tornar o respeito pelos direitos do homem e pelas liberdades fundamentais um elemento essencial das suas relações com os países terceiros. Ficou decidido que passaria a ser inserida uma cláusula nesse sentido em todos os novos acordos de comércio, associação e cooperação de carácter geral que viessem a ser celebrados com países terceiros.

Afigurava-se, pois, conveniente, adotar normas comunitárias aplicáveis às trocas comerciais, com os países terceiros, de mercadorias que pudessem ser utilizadas para aplicar a pena de morte, bem como de mercadorias suscetíveis de serem utilizadas para infligir tortura ou outras penas ou tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes.

Portanto, tendo em vista o respeito pelos direitos fundamentais e observando os princípios reconhecidos, nomeadamente, na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, foi adotado o Regulamento (CE) nº 1236/2005, do Conselho de 27/06/2005²⁷⁶, relativo à proibição de comercializar determinadas mercadorias suscetíveis de serem utilizadas para aplicar a pena de morte ou infligir tortura ou outras penas ou tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes. Ficando sujeitas a autorização todas as exportações das mercadorias enunciadas no anexo II, sendo as mesmas de importação proibida.

Tendo como motivação dar execução à obrigação imposta aos Estados-Membros pelo art.º 17º do aludido regulamento foi aditado ao RGIT o art.º 97º-A, que criou um novo tipo criminal – contrabando de mercadorias suscetíveis de infligir a pena de morte ou tortura²⁷⁷.

²⁷⁵ Regulamentação relativa ao comércio de espécies da fauna e da flora selvagens na União Europeia [Em linha] [Disponível em: http://ec.europa.eu/environment/cites/pdf/trade_regulations/KH7707262PTC.pdf] (consultado em 18/05/2015).

²⁷⁶ Publicado no Jornal da UE nº L 200/4, de 30/07/2005.

²⁷⁷ CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno – **Infracções Tributárias**: Anotações ao Regime Geral. 3ª ed.. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. ISBN 978-972-32-1975-3, p. 769.

O elevado grau de censurabilidade associado à possível utilização das mercadorias abrangidas pela norma tipificadora supracitada, determinou o aditamento do n.º 7 ao art.º 18.º do RGIT, no sentido das mesmas serem sempre apreendidas e declaradas perdidas a favor da Fazenda Pública²⁷⁸.

Para além do que fica exposto convém salientar que a importação de certas categorias de produtos pode ser proibida ou condicionada, de modo a proteger a economia e a segurança nacionais, salvaguardar a saúde e o bem-estar dos consumidores e preservar a vida animal e vegetal.

Uma vez analisado o que se entende por mercadorias de importação condicionada ou proibida, cumpre então dissecar e perceber o que o legislador intencionou ao estabelecer que só um dos procedimentos tenha por objeto somente as mercadorias de importação condicionada ou proibida.

3.2 – Reclamação Graciosa e Recurso Hierárquico necessários

Em primeiro lugar devemos referir que, com as presentes alterações pretende-se que as mencionadas contestações técnicas sejam resolvidas com recurso ao meio gracioso já existente no procedimento tributário, com carácter prévio e obrigatório à impugnação judicial do ato de liquidação, com as especialidades propostas justificadas pela especificidade técnica da resolução deste tipo de litígio.

Portanto, pretende-se que o recurso hierárquico seja obrigatoriamente apreciado e resolvido em momento prévio ao recurso contencioso, pois existem situações em que a classificação pautal é essencial para determinar se as mercadorias são ou não de importação proibida ou condicionada e, face à especificidade técnica da matéria, é necessário prever o meio de resolução da discordância entre administração tributária e agente económico, previamente à impugnação contenciosa, recorrendo a procedimento idêntico ao previsto para a reclamação graciosa previsto no art.º 77º-A do CPPT.

3.2.1 – Reclamação Graciosa necessária

Por outro lado, as alterações aos artigos 73º e 75º do CPPT têm em vista garantir que a instrução do processo e proposta de decisão das reclamações graciosas em causa, independentemente do valor do processo, são asseguradas pelo serviço central que

²⁷⁸ CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno – **Op. Cit.**, p. 769 e 771.

detém o conhecimento técnico e a informação, frequentemente resultante das questões analisadas no comité comunitário especializado em matéria de classificação pautal, origens ou valor aduaneiro de mercadorias. Tal informação inclui, nomeadamente, a emissão de informações vinculativas nestas matérias, bem como a preparação de propostas de regulamentos comunitários tendentes à uniformização do tratamento a dar a determinada mercadoria nas vertentes referidas. Por conseguinte, é necessário excepcionar estas reclamações da competência decisória atribuída aos órgãos periféricos, prevista nos já referidos, artigos 73º, nº 4 e 75º, nº 1.

Já com a circunstância dos litígios com origem nas divergências suscitadas no ato de desalfandegamento de mercadorias ou na sequência de um controlo ou fiscalização posterior àquele, em matéria de classificação pautal, origens ou valor aduaneiro serem dirimidos através de reclamação graciosa, pretende-se conferir maior celeridade na resolução da discordância técnica, por comparação com a anterior regulamentação do procedimento de contestação técnica²⁷⁹, bem como prever as particularidades deste procedimento, nomeadamente no que se refere à recolha de amostras, à instrução complementar e proposta de decisão pelo serviço central.

De acordo com o novo procedimento, quando haja discordância entre os trabalhadores aduaneiros e os operadores económicos acerca da classificação pautal, origem ou valor aduaneiro, as mercadorias em contestação só poderão ser desalfandegadas, quando o órgão periférico local proceder à liquidação, em função da opinião técnica expressa pelo técnico aduaneiro interveniente, ou seja, deixa de existir divergência antes da liquidação (no processo técnico de contestação, as mercadorias em contestação, podiam ser desalfandegadas mediante garantia dos maiores direitos e outras imposições, incluindo uma importância que pudesse cobrir eventual responsabilidade fiscal).

Embora o nosso sistema jurídico-fiscal atual não faça depender a reclamação do prévio pagamento da dívida exequenda em causa, não vigorando assim, no seu pleno rigor, o princípio do *solve et repete*^{280 281}, mas segundo José Luís Saldanha Sanches²⁸², “A

²⁷⁹ O que em nossa opinião não foi totalmente conseguido, pois, a solução adotada e os procedimentos a observar, não se revelam mais céleres nem oferecem maior segurança técnica. No entanto, para comprovar esta realidade, bastaria fazer uma estatística, comparando o tempo de decisão de ambos os procedimentos (reclamação graciosa e recurso hierárquico versus processo técnico de contestação).

²⁸⁰ O princípio *solve et repete* constitui uma expressão latina que veicula o significado expresso na expressão “paga e reclama”. Segundo este princípio, os contribuintes, que tenham a intenção de reclamar, têm a obrigação de pagar *a priori*, de forma a poderem contestar *a posteriori*. O Tribunal Constitucional abordou a constitucionalidade deste princípio, não o tendo considerado inconstitucional (acórdão nº 154/02, proc.º nº 478/01, de 17/04/2001).

²⁸¹ Acórdão de 29/01/2013 do TCAS, proc.º nº 06205/12.

²⁸² In **Manual de Direito Fiscal**. 3.ª ed.. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 485 e 486.

tendência no processo fiscal é para negar, ao contribuinte, a possibilidade de deter a marcha do processo e, desse modo, pôr em causa a cobrança. Exige-se-lhe o pagamento prévio do imposto, com a devolução subsequente da quantia indevida se vier a ganhar o litígio que tem com a Administração fiscal, adquirindo, neste caso, o direito a receber juros indemnizatórios. Falamos do princípio “solve et repete”. Em alternativa ao pagamento do imposto, exige-se ao contribuinte, entretanto, a prestação de uma garantia. (...). O regime constitui, assim, uma forma de impedir comportamentos que obstem à cobrança efectiva da dívida do Estado”.

A liquidação em causa deve ser precedida de audição prévia prevista no art.º 60º, nº 1, alínea a) da LGT e art.º 121º e segs. do CPA, aplicáveis subsidiariamente.

A audição dos interessados deve ter lugar antes de ser tomada a decisão final²⁸³ (art.º 121º, nº 1 do CPA, aplicável subsidiariamente).

O direito de audição deve ser exercido, no prazo fixado pela administração, entre 15 a 25 dias, em carta registada a enviar para o domicílio fiscal do interessado²⁸⁴ (cfr. nºs 4 e 6 do art.º 60º da LGT).

Apesar do procedimento tributário seguir a forma escrita, conforme estabelece o art.º 54º, nº 3 da LGT, alude-se expressamente no nº 6, do art.º 60º da LGT e no nº 2, do art.º 45º do CPPT, que o direito de audição pode ser exercido oralmente. Contudo no procedimento tributário não se prevê que a entidade instrutora do procedimento convoque o interessado para audição oral, prevendo-se antes, que ao titular do direito de audição seja concedido um prazo para o seu exercício (nº 4, do art.º 60º da LGT). Este facto sugere que o titular do direito de audição poderia optar pela forma escrita ou oral para exercer esse direito, não podendo a entidade instrutora impor-lhe qualquer das formas legalmente admissíveis para tal exercício²⁸⁵.

Contudo o nº 2, do art.º 45º do CPPT veio instituir que “o contribuinte é ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objectivo do procedimento”, concluindo-se assim

²⁸³ Acórdão do TCAS de 23/10/2012, proc.º 05791/12 “O direito de audiência prévia de que goza o administrado incide sobre o objecto do procedimento, tal como ele surge após a instrução e antes da decisão. Estando em preparação uma decisão, a comunicação feita ao interessado para o exercício do direito de audiência deve dar-lhe conhecimento do projecto da mesma decisão, a sua fundamentação, o prazo em que o mesmo direito pode ser exercido e a informação relativa à possibilidade de exercício do citado direito por forma oral ou escrita. A falta de audição prévia do contribuinte, nos casos consagrados no art.º 60, nº 1, da Lei Geral Tributária, constitui um vício de procedimento susceptível de conduzir à anulação da decisão final que vier a ser tomada”.

²⁸⁴ Nos termos do art.º 19º, nº 1 da LGT, o domicílio fiscal das pessoas singulares é o lugar da sua residência habitual e o das pessoas coletivas o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.

²⁸⁵ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Op. Cit.**, p. 505.

de que será a entidade que dirige o procedimento a fazer a opção pela forma oral ou escrita, pois é ela que, no âmbito dos seus poderes de direção e de harmonia com o princípio do inquisitório, determina as diligências a efetuar para atingir esse objetivo²⁸⁶. A notificação aos interessados deverá indicar que estes podem dizer o que se lhes oferecer e o prazo em que o podem fazer, que será fixado pela administração tributária, entre 15 e 25 dias. Com a notificação deverá ser-lhes enviado o projeto da decisão e a sua fundamentação (n.ºs 5 e 6 do art.º 60º da LGT). Da notificação constará, também, obrigatoriamente, todos os elementos necessários para que os interessados fiquem a conhecer todos os aspetos relevantes para a decisão, bem como as horas e o local onde o processo pode ser consultado, presencialmente ou através da internet (n.ºs 2 e 3 do art.º 122º do CPA, aplicável subsidiariamente).

No exercício do direito de audição, os interessados podem pronunciar-se sobre todas as questões com interesse para a decisão, em matéria de facto e de direito, bem como requerer diligências complementares e juntar documentos (art.º 121º, n.º 2 do CPA, aplicável subsidiariamente).

O termo do prazo para o exercício do direito de audição prévia dos interessados é a data em que se presume recebida a carta registada enviada pela administração tributária²⁸⁷.

A carta registada presume-se recebida no terceiro dia posterior ao do registo ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil (art.º 39º, n.º 1 do CPPT). Esta presunção só pode ser ilidida pelo destinatário da notificação quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida, devendo para o efeito a administração tributária ou o tribunal, com base em requerimento do interessado, requerer aos correios informação sobre a data efetiva da receção (art.º 39º, n.º 2 do CPPT).

Embora a notificação deva efetuar-se por carta registada sem aviso de receção como se prevê no n.º 4, do art.º 60º da LGT e no n.º 3, do art.º 38º do CPPT, se eventualmente tiver sido enviada carta com aviso de receção, a notificação deve considerar-se efetuada na data em que o aviso de receção for assinado pelo destinatário ou por pessoa presente no seu domicílio, presumindo-se neste caso, que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário (art.º 39º, n.º 3 do CPPT)²⁸⁸.

²⁸⁶ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Op. Cit.**, p. 506.

²⁸⁷ Idem – **Op. Cit.**, p. 507.

²⁸⁸ Idem - Ibidem.

Caso a discordância se mantenha o declarante deve apresentar a reclamação graciosa no prazo de 120 dias, conforme dispõe o n.º 1, do art.º 70º do CPPT. O prazo é contado a partir do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária legalmente notificada ao agente económico²⁸⁹ (art.º 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT). O prazo para pagamento voluntário, que deve constar das notificações das liquidações feitas pela administração tributária, por regra, é de 30 dias²⁹⁰ nos termos do art.º 85º, n.º 2 do CPPT. Na contagem do prazo aplicam-se as regras constantes do art.º 20º do CPPT e do n.º 3, do art.º 57 da LGT que remetem para o art.º 279º do CC, ou seja, são contínuos, não se suspendendo, portanto, aos fins de semana e feriados²⁹¹. Relativamente às férias judiciais, também as mesmas não interrompem a contagem dos prazos da reclamação graciosa, pois a atividade dos órgãos administrativos não se rege pelas leis de processo judicial.

O requerimento inicial dos interessados deve ser formulado por escrito e conter nos termos do n.º 1, do art.º 102º do CPA (aplicável subsidiariamente) os seguintes elementos:

- A indicação do órgão administrativo a que se dirige;
- A identificação do requerente, pela indicação do nome, domicílio, bem como, se possível, dos números de identificação civil e identificação fiscal;
- A exposição dos factos em que se baseia o pedido e, quando tal seja possível ao requerente, os respetivos fundamentos de direito;
- A indicação do pedido, em termos claros e precisos;
- A data e a assinatura do requerente, ou de outrem a seu rogo, se o mesmo não souber ou não puder assinar;
- A indicação do domicílio escolhido para nele ser notificado;
- A indicação do número de telefax ou telefone ou a identificação da sua caixa postal eletrónica, para os efeitos previstos no n.º 1, do art.º 63º do CPA.

A reclamação deverá ser apresentada junto do órgão periférico local que tenha praticado o ato de liquidação e remetida ao dirigente máximo do serviço para decisão (art.º 77º-A, n.º 1 do CPPT).

²⁸⁹ O facto do prazo de 120 dias apenas se iniciar em momento posterior ao da notificação da liquidação não assumirá relevância prática, pois uma notificação deduzida antes de se ter iniciado o prazo para a sua apresentação deve ser considerada tempestiva, ou seja, os prazos podem ser antecipados mas nunca podem ser excedidos - MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 177, nota de rodapé 360.

²⁹⁰ A contagem do prazo de 30 dias inicia-se após a dada da notificação para o pagamento voluntário do tributo (Acórdão do TCAS, de 11/01/2011, proc.º n.º 04338/10).

²⁹¹ Acórdão de 10/11/1999 do STA, proc.º n.º 022444.

De harmonia com a Portaria nº 320-A/2011, de 30/12²⁹², art.º 35º, nº 1, “*Os serviços desconcentrados da AT integram, a nível regional, as direções de finanças e as alfândegas, e a nível local, os serviços de finanças, as delegações e os postos aduaneiros*”.

Fica aqui a dúvida. Deverá ser apresentada na alfândega ou poderá sê-lo nas delegações aduaneiras e postos aduaneiros?

Segundo o estatuído no nº 1, do art.º 6º do DL nº 433/99, de 26/10²⁹³, com a nova redação dada pelo art.º 4 do DL nº 6/2013, de 17/01, consideram-se órgãos periféricos locais, para efeitos do CPPT, os serviços de finanças, alfândegas, delegações aduaneiras e postos aduaneiros da AT. As alfândegas de que dependem as delegações aduaneiras ou os postos aduaneiros, apesar de serem consideradas órgãos periféricos locais, para efeitos do CPPT quando estejam em causa atos por estes praticados são consideradas órgãos periféricos regionais (nº 3, do art.º 6º do DL nº 433/99, de 26/10²⁹⁴, com a nova redação dada pelo art.º 4 do DL nº 6/2013, de 17/01).

Assim, por tudo o que acima foi referenciado, somos de parecer que podem ser apresentadas, tanto nas alfândegas, como nas delegações aduaneiras, pois ambos os serviços têm competência para assegurar a liquidação e cobrança dos direitos aduaneiros (art.º 37º, nº 1, alínea c) e art.º 39º, nº 1, alínea b) e subalínea i), um e outro da Portaria nº 320-A/2011, de 30/12). Quanto aos postos aduaneiros e de acordo com o art.º 39º, nº 1, alínea b) e subalínea ii) da mencionada Portaria nº 320-A/2011, “*competem assegurar o exercício das competências que especificamente lhes forem cometidas por despacho do diretor-geral*”, logo, dependerá da competência que for atribuída a cada posto aduaneiro por despacho do Diretor-Geral.

Porém, no seio desta questão, não poderá deixar de se perguntar o seguinte:

Apresentada a reclamação graciosa, em que condições pode ser concedida autorização de saída às mercadorias?

Se o agente económico apresentar garantia nos termos da alínea f) do art.º 69º do CPPT pode ser concedida autorização de saída às mercadorias?

São questões que se colocam com a interpretação das novas disposições legais em que certos conceitos levantam dúvidas que necessitam de ser desenvolvidas e dissipadas, estabelecendo-se critérios que possam servir de resposta.

²⁹² Publicada no DR nº 250, 2º Suplemente, 1ª série, de 30/12/2011.

²⁹³ Diploma que aprovou o CPPT.

²⁹⁴ Idem.

Pela nossa parte, tentaremos responder a estas questões.

Às mercadorias em contestação só poderá ser concedida autorização de saída, quando o órgão periférico local proceder à liquidação dos direitos aduaneiros, em função da opinião expressa pelo técnico aduaneiro interveniente, ou seja, a autorização de saída da mercadoria será concedida antes da apresentação da reclamação graciosa.

Quanto à questão do recurso à norma da alínea f) do art.º 69º do CPPT, ou seja, conseguir o efeito suspensivo da liquidação dos direitos aduaneiros mediante a prestação de garantia, não nos parece viável tal solução, pois ao abrigo desta disposição legal, o tal efeito suspensivo pode ser conseguido se for prestada garantia. Essa garantia deve ser requerida pelo reclamante juntamente com a reclamação e prestada no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito.

Ora, analisando o contexto do Direito Aduaneiro, que visa encontrar as melhores soluções para, simultaneamente aumentar a facilitação e melhorar o controlo dos fluxos das mercadorias na cadeia logística internacional²⁹⁵ e ao mesmo tempo a necessidade de celeridade do processo de desalfandegamento, que consiste em simplificar os procedimentos aduaneiros, tal atuação parece ser excessivamente burocrática para garantir fluxos comerciais fluídos e tão previsíveis quanto possível.

Todavia, no caso vertente não pode deixar de reconhecer-se que a situação em causa viola o princípio da proporcionalidade.

De facto, estando o operador económico impedido de solicitar o efeito suspensivo da liquidação dos direitos aduaneiros em função da “opinião” técnica expressa pelo trabalhador aduaneiro, contra a prestação de garantia, poderá acarretar-lhe custos relevantes, numa altura em que o mundo está imerso numa crise global de dimensões ainda não completamente definidas.

A este respeito urge questionar: existirá uma proporção adequada entre os meios empregues e os fins que se pretendem atingir?

Parece-nos que não, pois cada agente económico, isoladamente considerado, não dispõe dos mesmos recursos que a administração tributária.

É verdade que em caso de erro imputável aos serviços o declarante tem direito a receber juros indemnizatórios desde a data do pagamento, mas será que o processo judicial é concluído em tempo razoável²⁹⁶?

²⁹⁵ RAPOSO, Ana Paula Calião – A Competitividade e os Regimes Aduaneiros In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. – **Op. Cit.**, p. 86.

²⁹⁶ Caso um processo judicial não seja concluído em prazo razoável e daí resultem danos efetivos para alguém, o lesado pode intentar uma ação judicial contra o Estado na qual pede a sua condenação no

Da mesma forma, é de concluir que tal disposição viola o princípio da igualdade, pois, por força deste princípio a norma em causa, quando aplicada ao Direito Aduaneiro, não apresenta qualquer vantagem para o agente económico, pelo contrário, permite uma medida especialmente gravosa, porquanto não salvaguarda o preceito relativo às reclamações gratuitas em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias.

Deste princípio resulta o dever da administração, no âmbito da sua atuação, tratar de forma idêntica os cidadãos que estejam em situações semelhantes e a aplicar tratamentos diferentes aos que se encontrem em situações substancialmente distintas.

Desta forma, o que concluir?

Pela nossa parte, parece-nos que resulta infeliz a revogação do diploma que regulava o CTA bem como o regime dos conflitos técnicos relativos à classificação pautal, origem e valor aduaneiro. Mas estando a situação consolidada, à norma da alínea f) do art.º 69º do CPPT, deveria ser dada outra redação, que permitisse ao agente económico, nos casos de reclamação gratuita em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias, requerer prestação de garantia.

Prosseguindo então com a análise do novo procedimento de “contestação técnica”, após a apresentação da reclamação gratuita no órgão periférico local, este tem 15 dias para efetuar a instrução inicial e remeter o processo ao serviço central competente em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro que, de acordo com o art.º 11º da Portaria nº 320-A/2011, de 30/12, é a DSTA. A instrução consistirá na junção ao processo das amostras recolhidas, relatórios e outros elementos que fundamentaram a liquidação (art.º 77º-A do CPPT).

Por sua vez a DSTA deverá proceder à instrução complementar, sempre que isso se mostre necessário, à análise do processo e à elaboração de proposta fundamentada da decisão, no prazo de 8 dias (nº 3, do art.º 77º-A do CPPT conjugado com o nº 2, do art.º 57º da LGT).

Se a proposta de decisão for desfavorável²⁹⁷, o declarante que reclamou, deve ser notificado do projeto de decisão para exercer o seu direito de audição, num prazo não

pagamento dos danos. Esgotados os meios na justiça nacional, pode recorrer para o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem em determinadas condições. Se, ainda, no decorrer do processo o cidadão verificar que a demora é excessiva e lhe causa danos, pode pedir ao Conselho Superior da Magistratura que o tribunal atribua prioridade à sua causa. Mas todas estas possibilidades vão, igualmente, necessitar de tempo para serem decididas.

²⁹⁷ Nos termos da alínea a) do nº 2, do art.º 60º da LGT, é dispensada a audição ao reclamante, entre outros, nos casos em que a reclamação gratuita lhe seja favorável.

inferior a 15 dias nem superior a 25 dias, dependendo da complexidade da matéria (art.º 60º, nº 1, alínea b) e nº 6 da LGT), para, querendo, exercer o seu direito de audição prévia, que deve ser exercido no prazo fixado na respetiva notificação (art.º 60º, nº 4 da LGT).

Por sua vez o nº 7, do art.º 60º da LGT dispõe que os elementos novos suscitados na audição dos interessados são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão, procurando assim garantir que o contraditório efetivamente aconteça²⁹⁸.

Sucedendo-se a fase em que o órgão administrativo tributário formará a sua vontade, ou seja, entramos na fase de decisão. Nesta fase destingem-se duas situações, uma em que o órgão competente se pronuncia sobre a reclamação interposta e a diversa em que tal pronuncia não existe²⁹⁹.

Na situação em que o órgão se pronuncia sobre a pretensão do reclamante pode fazê-lo num de dois sentidos, embora sempre com inexistência de caso julgado (cfr. art.º 69º, alínea c) do CPPT):

- Deferindo a pretensão (deferimento expresse), em consequência, o ato tributário é anulado total ou parcialmente, devendo “*apagar*” o seus efeitos com eficácia ex tunc, restituindo-se o que haja sido prestado e, caso se prove ter havido erro imputável aos serviços, pagando-se juros indemnizatórios desde a data do pagamento³⁰⁰.
- Indeferindo a pretensão (indeferimento expresse), caso em que o ato tributário se mantém no ordenamento jurídico, produzindo, por isso, os seus efeitos³⁰¹.

Quando o órgão decisor não se pronuncia (devendo-o fazer), também há que distinguir duas situações:

Ou se entende que a reclamação foi indeferida (indeferimento tácito), mantendo-se, assim, o ato tributário, ou que a reclamação foi deferida (deferimento tácito), anulando-se o ato tributário, com os efeitos já assinalados³⁰².

²⁹⁸ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 44.

²⁹⁹ Aplicando a expressão do STA no acórdão de 23/05/2002, proc.º nº 0311/02 “*se verifique a univocidade de uma conduta que permita concluir que existe um nexó incindível entre os efeitos expressamente enunciados e os não expressamente declarados*”.

³⁰⁰ Cfr. artigos 43º, nº 1 da LGT e 61º, nº 3 do CPPT e ainda acórdão do STA de 06/06/2007, proc.º nº 0606/06 “*A revisão oficiosa dos actos de liquidação é susceptível de ser provocada pelo interessado, dentro do respectivo prazo, com fundamento em qualquer erro, de facto ou de direito, imputável à Administração. Pedida a revisão oficiosa do acto de liquidação e vindo o acto a ser anulado, mesmo que só na impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada.*”

³⁰¹ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 234.

³⁰² Idem - Ibidem.

A regra no âmbito dos processos petitórios, ou seja, nos quais o interessado solicita algo, considera que, em caso de silêncio da Administração Tributária, é o indeferimento tácito da reclamação. A esse respeito alude o art.º 57º, nº 1 da LGT “*o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios*”, acrescentado o nº 5 do mesmo artigo que “*sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial*”³⁰³. No sentido da mesma solução estatui o art.º 106º do CPPT que refere “*a reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente*”³⁰⁴.

Deve salientar-se que constitui jurisprudência corrente a ideia de que esta disposição encerra uma mera ficção legal para proteção do administrado, com finalidades exclusivamente adjetivas e não deve ser interpretada no sentido de impor ao interessado a reação contenciosa contra o indeferimento presumido, pois se assim fosse, o indeferimento tácito geraria caso decidido ou resolvido³⁰⁵.

Porém existem alguns casos de deferimento tácito da reclamação graciosa, destacando-se, por exemplo, as situações de reclamação dos pagamentos por conta (art.º 133º, nº 4 do CPPT)³⁰⁶.

Proferida a decisão, o procedimento ainda não está concluído, pois torna-se necessário que essa decisão seja revestida de uma certa configuração jurídica acrescida que a torne plenamente eficaz. Ou seja, a decisão necessita de ser comunicada para se tornar eficaz, aliás, nesse sentido, em que o ato comunicativo respeita à eficácia da decisão prescreve quer o nº 1, do art.º 36º do CPPT, nos termos do qual “*os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados*”, quer o nº 6, do art.º 77º da LGT, de acordo com o qual “*a eficácia da decisão depende da notificação*”³⁰⁷.

O ato de publicidade pode consistir quer num ato geral (publicação), quer num ato individual (notificação).

³⁰³ Ver acórdãos do STA de 09/01/2013, proc.º nº 01415/12 e de 30/04/2013, proc.º nº 0122/13.

³⁰⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 235.

³⁰⁵ Nesse sentido ver acórdão de 07/03/2007 do STA, proc.º nº 06/07 - Idem – **Op. Cit.**, p. 107.

³⁰⁶ Idem – **Op. Cit.**, p. 235.

³⁰⁷ Idem – **Op. Cit.**, p. 109.

A publicidade mediante publicação, embora não seja a mais comum, pode dar-se no caso de um ato conclusivo do procedimento, em que os seus destinatários não estão individualizados, como por exemplo nos atos legislativos ou regulamentares que são publicados no DR³⁰⁸.

No caso em apreço, assim como na maioria das situações, a publicidade do ato tributário reveste a forma de notificação.

Para os atos serem validamente comunicados, as notificações devem respeitar determinados requisitos.

Assim, as notificações de atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos interessados devem ser efetuadas mediante carta registada com aviso de receção (art.º 38º, n.º 1 do CPPT). Neste caso a notificação considera-se efetuada na data em que o aviso de receção for assinado pelo próprio. Se o aviso for assinado por terceiro presente no domicílio, a notificação tem-se por efetuada na pessoa do notificado, presumindo-se que esse terceiro lhe entregou a carta³⁰⁹.

Conforme o disposto no n.º 1 e na alínea d) do n.º 2, do art.º 95º da LGT, o reclamante que se considere lesado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato ofensivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei. Podem ser lesivos, entre outros, o indeferimento, expresso ou tácito, total ou parcial, de reclamações graciosas. Assim, o processo judicial tributário compreende a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos atos tributários.

Desta forma, da decisão desfavorável, expressa ou tácita, total ou parcial, sobre um pedido de reclamação graciosa, o reclamante poderá, querendo, deduzir impugnação judicial, nos termos e prazos determinados no art.º 102º do CPPT.

No caso de indeferimento expresso a impugnação judicial com fundamento em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias deverá ser apresentada no prazo de 3 meses contados a partir do conhecimento dos atos lesivos dos

³⁰⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p. 136.

³⁰⁹ Ver art.º 39º, n.º 3 do CPPT. Quanto às situações de devolução ou não assinatura do aviso de receção, vale o n.º 5 do mesmo artigo, nos termos do qual: “*Em caso de o aviso de receção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de receção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal*”, in Idem – **Op. Cit.**, p. 140.

interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores, conforme refere a alínea f), do n.º 1 do art.º 102º do CPPT.

Nas situações em que o órgão decisor não se pronuncia, devendo-o fazer, o prazo para apresentação de impugnação judicial será de 3 meses contados a partir da formação da presunção de indeferimento tácito (art.º 102º, n.º 1, alínea d) do CPPT). Sabendo que o órgão decisor dispõe de quatro meses para concluir o procedimento tributário, contados a partir da entrada da petição do reclamante nos serviços (art.º 57º, n.ºs 1 e 5 da LGT) e de acordo com o determinado no art.º 106º do CPPT “*a reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente*”, conclui-se que se presume o indeferimento tácito da reclamação, após o prazo de quatro meses da entrada da petição nos serviços competentes, sem que estes a decidam, aliás, este tema já foi objeto de exposição neste trabalho.

O prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade e perentório e conta-se nos termos do art.º 279º do CC, conforme se determina no n.º 1, do art.º 20º do CPPT. Se terminar em período de férias, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas³¹⁰.

Estão excluídos deste tipo de procedimento os atos que não determinem uma liquidação adicional, designadamente:

- Exportação;
- Introdução em livre prática ou qualquer outro regime aduaneiro, onde não esteja em causa a liquidação de direitos e outras imposições (como sejam questões de classificação pautal em que o montante liquidado não sofra alterações, questões de licenciamento, etc.).

Julgamos que nestas situações, para se atingir a via contenciosa, será necessário interpor recurso hierárquico, pois, como já foi referido neste trabalho, a reclamação graciosa é o procedimento impugnatório que só é utilizável quando esteja em causa a reapreciação de uma liquidação.

³¹⁰ Esta matéria é objeto de jurisprudência pacífica, designadamente, nas sentenças proferidas pelos acórdãos do STA de 07/09/2011, proc.º n.º 0677/10; de 12/01/2011, proc.º n.º 0751/10 e de 16/05/2012, proc.º n.º 0291/12.

3.2.2 – Recurso Hierárquico necessário

Quanto ao procedimento de recurso hierárquico necessário, que tem por objeto os atos da administração tributária praticados por ocasião do desalfandegamento, que decidam a classificação pautal de mercadorias de importação proibida ou condicionada, deve ser dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato (nº 2, do art.º 66º do CPPT e art.º 80º da LGT) e apresentado junto do órgão periférico local de entrada das mercadorias³¹¹ e remetido ao dirigente máximo do serviço para decisão (nº 1, do art.º 77º-A, por remissão do nº 3, do art.º 67º, ambos do CPPT).

O requerimento não está sujeito a formalidades especiais, no entanto, valerá no essencial, o que deixamos referido a propósito da reclamação graciosa³¹².

O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato de que se recorrer (art.º 66º, nº 2 do CPPT).

Recebida a petição no órgão periférico local, este tem 15 dias para efetuar a instrução inicial e remeter o processo ao serviço central competente em matéria de classificação pautal que, de acordo com o art.º 11º da Portaria nº 320-A/2011, de 30/12, é a DSTA. A instrução consistirá na junção ao processo das amostras recolhidas, relatórios e outros elementos que fundamentaram a decisão (art.º 77º-A, por remissão do nº 3, do art.º 67º, ambos do CPPT).

Por sua vez a DSTA deverá proceder à instrução complementar, sempre que isso se mostre necessário, à análise do processo e à elaboração de proposta fundamentada de decisão, no prazo de 8 dias (nº 3, do art.º 77º-A do CPPT conjugado com o nº 2, do art.º 57º da LGT, por remissão do nº 3, do art.º 67º do CPPT).

Também neste caso o prazo é contado de forma contínua (art.º 57º, nº 3 da LGT).

O nº 5, do art.º 66º do CPPT estabelece um prazo máximo de 60 dias para a decisão destes recursos³¹³. Convém no entanto recordar que, se a decisão for desfavorável o agente económico que recorreu deve ser notificado do projeto de decisão para exercer o seu direito de audição, num prazo nunca inferior a 15 nem superior a 25 dias (art.º 60º, nº 1, alínea b) e nº 6 da LGT).

³¹¹ A estância aduaneira designada pelas autoridades aduaneiras em conformidade com a legislação aduaneira, para a qual as mercadorias introduzidas no TAC devem ser enviadas sem demora e na qual são submetidas a controlos de entrada adequados baseados no risco (cfr. nº 4.A do art.º 4º do CAC).

³¹² MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 191.

³¹³ Idem – **Op. Cit.**, p. 192.

O momento em que se inicia a contagem de tal prazo (60 dias), não é totalmente certo, pois surge a dúvida, se é a partir do dia em que o recurso é apresentado, se a partir do dia em que foi (ou deveria ter sido) enviado pelo serviço periférico local ao serviço central competente em matéria de classificação pautal³¹⁴.

Não obstante, Jorge Lopes de Sousa³¹⁵, entende o seguinte “o prazo de 60 dias conta-se a partir da remessa do processo ao órgão competente para dele conhecer, como se estabelece no n.º 1 do referido art.º 175^{o316} [do CPA] que, neste ponto, não é afastado pelo presente art.º 66º [do CPPT]”.

Mas segundo a opinião de Rui Duarte Morais³¹⁷, com a qual concordamos, se o CPPT estabelece que os recursos hierárquicos serão decididos no prazo de 60 dias, na falta de mais disposições do CPPT, é crucial que interpretemos, que o tal prazo se conta a partir do dia da apresentação do requerimento, pelo que dificilmente se pode falar da existência de uma lacuna que necessite de ser suprimida pelo recurso a outras fontes normativas.

O conhecimento deste prazo é relevante, porque o silêncio da administração para além do seu termo conduz à formação da presunção de indeferimento tácito (n.º 4, do art.º 198º do CPA e n.º 5, do art.º 57º da LGT), que possibilita o acesso á via judicial³¹⁸.

Como se alude no acórdão do STA de 20/06/2007, proc.º n.º 01015/06, esta adaptação deve fazer-se uma vez que, por um lado, o prazo de indeferimento tácito é sempre o prazo legal de decisão, porquanto é a falta de decisão que justifica a presunção de indeferimento e existe falta de decisão quando decorrer o prazo legal sem que esta seja proferida³¹⁹.

Ora, estando em causa um recurso hierárquico necessário, com efeito suspensivo, em que a via judicial a seguir reveste a forma de ação administrativa³²⁰, que se encontra plasmada no art.º 37º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos³²¹ (CPTA), entende-se que o prazo se contará aplicando as disposições do CPTA³²².

³¹⁴ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 192.

³¹⁵ In **Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado**, p. 605.

³¹⁶ Atual art.º 198º do CPA.

³¹⁷ In **Manual de Procedimento e Processo Tributário**, p. 192.

³¹⁸ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 192 e 193.

³¹⁹ SOUSA, Jorge Lopes de – **Op. Cit.**, p. 606.

³²⁰ Nos termos do art.º 191º do CPTA, a partir da data da entrada em vigor desse Código, as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de atos administrativos consideram-se feitas para o regime da ação administrativa.

³²¹ Aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22/02, publicada no DR n.º 45, 1ª Série-A, de 22/02/2002.

³²² MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 194.

Acompanhando Jorge Lopes de Sousa³²³, temos que o prazo normal de interposição da ação administrativa é de 3 meses³²⁴, havendo decisão expressa (art.º 58º, nº 1, alínea b) do CPTA), ou, em caso de inércia da administração, de um ano, contado desde o termo do prazo que a lei prevê para emissão do ato ilegalmente omitido (art.º 69º, nº 1 do CPTA)³²⁵, situação em que a ação administrativa assume a forma de ação de condenação à prática de ato devido (art.º 66º, nº 1 do CPTA).

3.3 – Análise das garantias conferidas ao agente económico pelo processo técnico de contestação

Analisando o procedimento do processo técnico de contestação, constatou-se que a instrução era feita em prazos muito exigentes, ou seja, era comum que a instrução e decisão do processo técnico de contestação não ultrapassassem um prazo de cinco meses³²⁶.

Importa igualmente destacar que o CTA tinha uma composição diversificada, dele fazendo parte também, especialistas provenientes de instituições privadas, além disso, as decisões eram tomadas por maioria dos vogais presentes exigindo-se, porém, um quórum mínimo de sete elementos para que as decisões fossem válidas³²⁷.

O agente económico intervinha no processo técnico de contestação ao formular a “*resposta do declarante*” a que aludia o art.º 13º do DL nº 281/91, de 09/08 e antes do processo ser remetido para decisão e em sede de plenário, “*os donos ou consignatários das mercadorias ou os seus representantes podem, mediante pedido dirigido ao presidente do Conselho e formulado com a necessária antecedência, comparecer no início das sessões do Conselho para exporem oralmente as razões que julgarem assistir-lhe (...)*” (art.º 19º, nº 4 do DL nº 281/91, de 09/08), ou seja, era um procedimento administrativo gratuito que permitia o envolvimento e participação no processo de decisão, dos particulares e das suas estruturas representativas como nenhum outro da administração pública³²⁸.

³²³ In **Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado**, p. 607.

³²⁴ Com a nova redação dada ao nº 2 do art.º 58º do CPTA, pelo DL nº 214-G/2015, de 02/10, os prazos contam-se nos termos do art.º 279º do CC, ou seja, são contínuos, não se suspendendo aos fins de semana e feriados. Se terminar em período de férias judiciais, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas.

³²⁵ MORAIS, Rui Duarte – **Op. Cit.**, p. 194.

³²⁶ FERNANDES, Manuel Teixeira – **Op. Cit.**, p. 299.

³²⁷ Idem - Ibidem, ver também art.º 8º, de DL nº 281/91.

³²⁸ Elementos fornecidos pelo Mestre Nuno Vitorino, que exerceu o cargo de vogal coordenador do CTA.

Como argumento final, sempre se dirá que era um órgão com um regulamento interno de funcionamento, onde constavam as funções nele desenvolvidas, coisa inédita na administração pública. Existia, também, uma base de dados onde eram efetuados todos os registos de entrada e saída da correspondência³²⁹.

Neste seguimento importa, comparativamente fazer uma breve análise do procedimento de reclamação graciosa:

- A instrução e decisão deste procedimento poderão ultrapassar largamente o prazo de cinco meses, porque, a solução adotada e os procedimentos a observar, não se revelam mais céleres nem oferecem maior segurança técnica;
- As decisões emitidas no âmbito de uma reclamação graciosa não são de aplicação obrigatória para casos semelhantes futuros;
- Por outro lado, todos os intervenientes neste processo pertencem à Administração Pública, sendo a decisão tomada por uma só pessoa (Diretor-Geral).

Tomando o acima mencionado em consideração, questiona-se se a revogação do DL n.º 281/91, de 09/08, não representa uma efetiva perda de segurança jurídica para os particulares.

O princípio constitucional da segurança jurídica e da proteção da confiança³³⁰, ínsito no princípio do Estado de Direito Democrático plasmado no art.º 2.º da CRP, é uma inerência do postulado que prevê um sistema jurídico estável e previsível, de modo a que o cidadão saiba a todo o momento quais as regras jurídicas que determinam a sua vida quotidiana.

Trata-se, como se pode ver, de exigir à AT e de uma maneira geral às entidades públicas, que atuem sempre com base numa certa dose de previsibilidade, não introduzindo na esfera jurídica dos destinatários dos seus atos, alterações desfavoráveis com as quais eles não poderiam racionalmente contar nem poderiam razoavelmente antever. Na verdade, os agentes económicos, não podem “*andar ao sabor*” das flutuações discutíveis do legislador³³¹ (sobre segurança jurídica ver acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 634/98, de 04/11/1998³³² e n.º 186/2009 de 21/04/2009³³³).

³²⁹ Elementos fornecidos pelo Mestre Nuno Vitorino, que exerceu o cargo de vogal coordenador do CTA.

³³⁰ A proteção à confiança é um valor inerente ao princípio da segurança jurídica que visa garantir constitucionalmente que o Estado não frustrará as legítimas expectativas dos cidadãos.

³³¹ ROCHA, Joaquim Freitas da – **Op. Cit.**, p.120.

³³² Em linha, disponível em:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980634.html?impressao=1> (consultado em 29/07/2015).

Ora, no caso em consideração, facilmente se compreende a importância da determinabilidade e precisão das normas aduaneiras, para um saudável desenrolar das atividades económicas.

Assim, e diferentemente do que acontece atualmente, as decisões do CTA, quando homologadas pelo Ministro das Finanças, eram obrigatoriamente aplicadas pelos serviços aduaneiros, não somente aos casos a que diretamente diziam respeito, mas também a casos idênticos que ocorressem a partir da data da homologação.

Denote-se que os agentes económicos, para além da apresentação escrita da sua posição na fase em que surgia a divergência com os serviços aduaneiros que dava origem ao processo técnico de contestação participavam, ainda, na formação da própria decisão expondo, oralmente, as suas razões no início da sessão em que o processo era decidido³³⁴, faculdade que não encontrava paralelismo noutros procedimentos gratuitos. Por outro lado, os representantes das atividades económicas a que se referia a alínea d) do n.º 1 do art.º 6.º do DL n.º 82/2007, de 29/03 e que eram vogais do CTA, eram nomeados pelas Câmaras do Comércio de Lisboa e do Porto e representavam no seio do CTA os interesses dos agentes económicos.

Neste seguimento de análise podemos afirmar que esta foi uma experiência única no âmbito da administração pública portuguesa e onde se levava ao extremo, o princípio constitucional da participação dos cidadãos no processo decisório da administração. Com efeito, não se conhece outra realidade na administração pública, onde o cidadão possa de forma direta ou indireta participar e influenciar de forma tão ampla as decisões que lhe dizem respeito³³⁵.

A respeito do exposto, é nossa convicção que o sucesso³³⁶ do procedimento de contestação técnica, dependia em grande parte das questões que resolvia, as quais revestiam reconhecidamente acentuada natureza técnica e por esse motivo, careciam de resposta especializada, mas acima de tudo da forma como eram instruídos e decididos esses processos. Nesta matéria e tendo em conta a opinião de vogais aduaneiros do CTA, podemos afirmar que os particulares acatam melhor as decisões da administração se sentirem que as mesmas são tecnicamente corretas, justa e isentas. Ora, a estrutura do

³³³ Em linha, disponível em:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090186.html?impressao=1> (consultado em 29/07/2015).

³³⁴ FERNANDES, Manuel Teixeira – **Op. Cit.**, p. 299.

³³⁵ Elementos fornecidos pelo Mestre Nuno Vitorino, que exerceu o cargo de vogal coordenador do CTA.

³³⁶ O sucesso de um procedimento gratuito depende da diminuição da litigância judicial face às questões suscitadas e decididas administrativamente no âmbito desse procedimento.

CTA permitia, quer no momento da instrução quer no momento da decisão que as deliberações obedecessem a este desiderato, dado que na elaboração dos relatórios, os vogais, no domínio da sua autonomia técnica, não dependiam hierarquicamente de qualquer serviço ou órgão da ex-DGAIEC³³⁷.

Será pertinente realçar ainda, que o CTA era um órgão que dirimia os litígios entre a administração aduaneira e os particulares de forma célere, segura e eficaz, evitando, em larga medida, o recurso aos tribunais em fase posterior à decisão administrativa³³⁸.

Ora, não está comprovado que os novos procedimentos diminuam a litigância judicial nos casos em que a decisão seja desfavorável ao agente económico.

Em nosso entender, não pode deixar de se concluir que o novo procedimento de contestação não salvaguarda as expectativas legitimamente fundadas dos particulares, ao direito a um processo célere e a certeza de que, dada a elevada complexidade técnica das matérias em causa, a decisão seja tomada por um conjunto de técnicos especializados, frustrando assim, esperanças legítimas, pelo que se incompatibiliza com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Torna-se pois crucial que, nesta sociedade que vive momentos ímpares de crise nos mercados financeiros e monetários, atender ao interesse público que avulta em cada momento para aferir o nível de proteção dada aos cidadãos, realizando, em cada caso concreto, a ponderação de valores e interesses públicos e privados.

Em síntese, comparando os vários meios processuais de contestação, podemos verificar que os novos procedimentos de contestação não conferem ao agente económico as mesmas garantias que lhe eram dadas pelo processo técnico de contestação.

3.4 – Histórico das decisões do Conselho Técnico Aduaneiro e após a sua extinção

Apesar de não existirem estatísticas publicadas no que concerne às decisões do CTA é, porém, um dado assente que as decisões dos processos técnicos de contestação apresentavam um grande equilíbrio, favorecendo, ora os serviços aduaneiros, ora o agente económico³³⁹.

³³⁷ Elementos fornecidos pelo Mestre Nuno Vitorino, que exerceu o cargo de vogal coordenador do CTA.

³³⁸ O fundamento da existência dos meios administrativos passa por aqui, uma vez que estes efeitos se repercutem na poupança de custos e custas e ainda de recursos humanos, em processos judiciais que a AT evita ser demandada.

³³⁹ FERNANDES, Manuel Teixeira – **Op. Cit.**, p. 300.

Por sua vez, só cerca de 10% dos agentes económicos cujas decisões lhe eram desfavoráveis é que acionavam a via judicial na tentativa de obterem uma decisão favorável para as suas pretensões³⁴⁰.

Em suma, o CTA, desde há mais de 20 anos, apresentava como balanço da sua atuação a resolução célere e definitiva de mais de 95% das questões que lhe eram submetidas, sendo que, só uma ínfima parte das referidas questões vinham a ser sindicadas nos tribunais judiciais³⁴¹.

Analisado o novo sistema de contestação e comparando-o com o processo técnico de contestação, verificou-se que não apresenta o equilíbrio que existia nas decisões do CTA, pois 99% das decisões foram favoráveis à Administração Fiscal.

Assim, entre o ano de 2013 e 21/09/2015³⁴² deram entrada na DSTA, 16 reclamações gratuitas sobre matéria de classificação pautal, origens e valor aduaneiro. Destas, 11 foram indeferidas, 1 foi deferida e 4 ainda se encontravam para apreciação.

Não obtivemos dados sobre a litigância judicial das reclamações que foram objeto de indeferimento.

3.5 – Comparação com outros ordenamentos jurídicos, nomeadamente com alguns dos novos Códigos Aduaneiros da CPLP

O processo técnico de contestação, objeto do presente estudo, foi adotado por ordenamentos jurídicos de outros países, particularmente, pelos países da CPLP³⁴³, pelo que, no presente subcapítulo daremos a conhecer as orientações legislativas³⁴⁴ de alguns

³⁴⁰ FERNANDES, Manuel Teixeira – **Op. Cit.**, p. 300.

³⁴¹ Idem - Ibidem.

³⁴² Data em que foi facultada a informação em causa, pela Diretora de Serviços de Tributação Aduaneira, Dr.ª Anabela Ferreira Pimentel Alves Carvalho.

³⁴³ Nove países membros: Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique, Portugal, São Tomé e Príncipe, Timor-Leste e Guiné Equatorial. Ratificação da Declaração Constitutiva e dos Estatutos da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa – CPLP Lisboa, 12 de novembro de 1998; a República de Angola ratificou em 28 de julho de 1997; a República Federativa do Brasil ratificou em 25 de março de 1997 e depositou no Secretariado Executivo em 5 de maio de 1998; a República de Cabo Verde ratificou em 7 de março de 1997 e depositou no Secretariado Executivo em 19 de Junho de 1998; a República da Guiné-Bissau ratificou em 8 de maio de 1997; a República de Moçambique ratificou em 1 de julho de 1997; a República Portuguesa ratificou em 8 de julho de 1997 e depositou no Secretariado Executivo em 31 de julho de 1998; a República Democrática de São Tomé e Príncipe ratificou em 28 de outubro de 1997, a República Democrática de Timor-Leste aderiu em 1 de agosto de 2002 e a República da Guiné Equatorial aderiu em 23 de julho de 2014. Em linha, disponível em: <http://www.cplp.org> (consultado em 26/09/2015).

³⁴⁴ Especialmente no que concerne às normas aplicáveis à resolução de conflitos em matéria de classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias.

países da CPLP, através dos seus Códigos Aduaneiros, os quais constituem a base legislativa das Administrações Aduaneiras desses países.

Analisando o Código Aduaneiro da República de Angola, aprovado pelo DL n° 5/06, de 04/10 e publicado no DR, de 04/10/2006, que entrou em vigor em 02/01/2007³⁴⁵, verificou-se que o mesmo contempla no seu art.º 30º o Conselho Superior Técnico Aduaneiro³⁴⁶, ao qual cabe “o julgamento, em última instância administrativa de recurso, dos processos técnicos suscitados nas alfândegas”, sendo o mesmo “constituído por cinco peritos permanentes, nomeados pelo Ministro das Finanças sob proposta do Director Nacional das Alfândegas, devendo três dos peritos nomeados ser provenientes de instituições externas às alfândegas” (art.º 398º, n° 1).

Compete a este órgão (art.º 397º) “decidir, (...), todas as contestações de natureza técnica e administrativa que hajam sido deduzidas pelos operadores de comércio internacional em matéria (...), da avaliação e classificação pautal de mercadorias, bem como as questões suscitadas pelos casos omissos na Pauta aduaneira”.

Por outro lado a Parte VI contém o regime do contencioso técnico aduaneiro, compreendendo as normas relativas à instrução do processo técnico referente a “contestações que se suscitarem entre os funcionários técnicos-aduaneiros e os donos ou consignatários das mercadorias a respeito da classificação ou valor destas, taras, aplicação de taxas pautais e, em geral, sobre quaisquer actos inerentes à sua verificação e tributação” (alínea a) do art.º 399º).

Este código aduaneiro veio proceder à revisão das normas jurídicas aduaneiras existentes, com a preocupação de adaptar este sistema jurídico às necessidades do comércio do país, dotando-o assim, com um código de normas claras, introduzindo melhorias no âmbito da justiça fiscal, através da estatuição de garantias de defesa dos utentes dos serviços aduaneiros e dos interesses do Estado³⁴⁷.

³⁴⁵ Em linha, disponível em:

http://www.alfandegas.gv.ao/Files/Legislacoes/20111117234600.C%C3%B3digo_aduaneiro.pdf (consultado em 30/06/2015).

³⁴⁶ Acresce dizer, que o diploma do Conselho Superior Técnico Aduaneiro foi elaborado pelos vogais do CTA, por um Grupo de Trabalho no âmbito do PICATFin, 3ª Fase e consta do Decreto Vinculativo n° 174/2011, de 19/10. Elementos fornecidos pelo Mestre Nuno Vitorino, que exerceu o cargo de vogal coordenador do CTA.

³⁴⁷ SIMÕES, Deolinda Reis – A Cooperação Aduaneira no Âmbito da CPLP: os “Novos” Códigos Aduaneiros da CPLP. In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 394.

O Código Aduaneiro de Cabo Verde foi aprovado em Conselho de Ministros, através do Decreto-Legislativo nº 4/2010, de 03/06³⁴⁸ e publicado no Boletim Oficial, Suplemento, nº 21, série I, tendo entrado em vigor 90 dias após a sua publicação³⁴⁹.

Também este código consagra uma estrutura idêntica à matéria que se encontrava regulamentada no DL nº 281/91, de 09/08.

Temos assim que este Código Aduaneiro é constituído por oito títulos, sendo que o Título VII (artigos 614º a 641º) regula o contencioso técnico aduaneiro definindo as regras de funcionamento do Conselho-Técnico Aduaneiro, composição, deliberações, bem como a tramitação dos processos de contestação de carácter técnico sobre classificação pautal, origem e valor das mercadorias, remetendo subsidiariamente para o Contencioso Fiscal Aduaneiro no que não tiver sido previsto³⁵⁰.

O Código Aduaneiro da República Democrática de Timor-Leste foi aprovado pelo DL nº 11/2004, de 11/05 e publicado no Jornal da República, nº 8, série I, 2º Suplemento, em 19/05/2004³⁵¹ e entrou em vigor cento e oitenta dias após a respetiva publicação³⁵².

Este código é constituído por um conjunto extenso de títulos, consagrando no Título XVI (artigos 165º a 167º) o direito ao recurso das decisões das autoridades aduaneiras e interposição e tramitação do recurso hierárquico e a exigência da prestação de garantia, por depósito ou fiança, do montante da dívida aduaneira³⁵³.

De salientar que o código em apreço consagrou, no essencial, o corpo normativo da atividade aduaneira³⁵⁴, ou seja, teve em conta as especificidades do Direito Aduaneiro, dotando-o, por esse motivo, com um conjunto de normas jurídicas que, podemos considerar análogas às normas reguladoras de conflitos técnicos relativos à classificação pautal, origem e valor das mercadorias (processo técnico de contestação) estatuídas no DL nº 281/91, de 09/08.

³⁴⁸ Em linha, disponível em:

http://oacv.cv/images/Documentos/Legisla%C3%A7%C3%A3o/C%C3%B3digo_Aduaneiro.pdf (consultado em 02/07/2015).

³⁴⁹ SIMÕES, Deolinda Reis – **Op. Cit.**, p. 398.

³⁵⁰ Idem – **Op. Cit.**, p. 401.

³⁵¹ Em linha, disponível em: http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2010/03/DL_2004_11_codigo_aduaneiro_1.pdf (consultado em 02/07/2015).

³⁵² SIMÕES, Deolinda Reis – **Op. Cit.**, p. 405.

³⁵³ Idem – **Op. Cit.**, p. 407.

³⁵⁴ Idem - Ibidem.

Temos também o Código Aduaneiro de São Tomé e Príncipe que foi aprovado pelo DL nº 39/2009 e publicado no DR de São Tomé e Príncipe, nº 70, de 13/10/2009. Entrou em vigor na data da sua publicação³⁵⁵.

Este código reconhece no seu art.º 544º, nº 1 a possibilidade de “*Todos os actos administrativos decorrentes da actividade aduaneira podem ser reclamados, sempre que a parte interessada não concorde com a mesma, no prazo de 15 dias a contar da data do conhecimento do acto*”, sendo as reclamações “*dirigidas por escrito ao Director das Alfândegas ou ao Ministro tutelar das Finanças*” (nº 3 do art.º 544º). Prevê ainda que das decisões da Administração Aduaneira cabem dois tipos de recurso, nomeadamente, recurso administrativo que recai sobre as decisões aduaneiras ou sobre a decisão final do Director das Alfândegas quanto a uma reclamação e recurso judicial que se aplica no âmbito de um processo contencioso aduaneiro, sendo feito para o Supremo Tribunal de Justiça e recai sobre a decisão final da Direção das Alfândegas e a do Ministro de tutela das Finanças (art.º 545º).

O legislador, tendo em conta, que as alfândegas, como órgão do Estado e instrumento de política económica, de segurança e de defesa do património, têm um papel de suma importância, introduziu conceitos mais atuais, aproximando o código ao das Administrações Aduaneiras modernas³⁵⁶, deste modo reconhece as especificidades da matéria aduaneira e por isso contempla no seu articulado, um procedimento de contestação.

Ora, se a feitura destes novos Códigos Aduaneiros assentou no pressuposto de renovar e de modernizar as respetivas estruturas aduaneiras, tornando-as mais competitivas, com procedimentos mais céleres e adequados à rapidez das trocas comerciais num mundo globalizado³⁵⁷ e, sendo estes, o resultado de uma estreita colaboração entre aqueles países e Portugal, questionamos a razão por que se introduziu nesses códigos, órgãos idênticos ao CTA, bem como um conjunto de normas que regulam o regime de contencioso técnico aduaneiro e, por outro lado, o poder político decidiu extinguir na legislação portuguesa, um órgão técnico especializado, como o CTA, que tinha por objeto dirimir conflitos técnicos entre a Administração Aduaneira e os agentes económicos.

³⁵⁵ Em linha, disponível em:

http://alfandegas.cplp.org/area_privada/Sao_Tome_Principe/Documents/codigo%20aduanero.pdf (consultado em 03/07/2015).

³⁵⁶ SIMÕES, Deolinda Reis – **Op. Cit.**, p. 403.

³⁵⁷ Idem – **Op. Cit.**, p. 388.

Conceptualizando a questão, talvez a resposta se encontre no atual contexto de internacionalização e globalização do comércio e das economias, pois o Direito Aduaneiro, para além de ser um direito mais económico do que fiscal, tende também a ter cada vez menos peso e a ser cada vez menos um direito nacional e cada vez mais um direito internacional ou mesmo supranacional. Assim, atendendo às características que os impostos aduaneiros assumem, é de referir a pouca importância que as receitas destes impostos têm hoje em dia, o que certamente teve por consequência a integração do procedimento e processo aduaneiro no procedimento e processo tributário, de um lado, e a extinção do CTA, de outro³⁵⁸.

Convém, no entanto, esclarecer que os serviços aduaneiros não são meros cobradores de impostos³⁵⁹, porquanto, como órgão do Estado é um instrumento de política económica, de segurança e de defesa do património.

Na abordagem desta matéria importa mencionar o DL n.º 118/2011, de 15/12, diploma que aprova a orgânica da AT e de acordo com o seu art.º 2º “*a AT tem por missão (...) exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia*” bem como “*exercer a acção de inspecção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efectuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos, no âmbito das suas atribuições*”.

Por sua vez a Portaria n.º 320-A/2011, de 30/12, no seu art.º 37º, refere que compete às alfândegas, entre outras, “*exercer ações de controlo sobre as mercadorias e os meios de transporte introduzidos no território aduaneiro da Comunidade (...)*” assim como “*fiscalizar os meios de transporte e as mercadorias sujeitas a ação fiscal aduaneira, exercendo os controlos necessários à prevenção e repressão da fraude aduaneira e tributária, isoladamente ou em ações conjuntas, em articulação com as unidades orgânicas competentes, com outras entidades administrativas ou policiais*”.

De facto as alfândegas têm, por exemplo, um papel importante na defesa das empresas face a práticas de contrabando, subfaturação, fraude em matéria de origens, mercadorias

³⁵⁸ NABAIS, José Casalta – **Op. Cit.**, p. 79.

³⁵⁹ Não queremos com isso dizer que a cobrança de impostos não seja importante, pelo contrário, são de fundamental importância, pois os recursos arrecadados são revertidos para o bem comum, como investimentos e a subvenção de bens e serviços públicos, como a saúde, segurança e educação.

perigosas e proibidas, branqueamento de capitais e contrafação³⁶⁰, manifestando-se essa proteção de diversas maneiras.

Portanto, os trabalhadores aduaneiros têm a responsabilidade de gerir a fronteira externa nacional e da UE, aplicando a legislação aduaneira, procurando fazê-lo nas melhores condições para a economia portuguesa, na procura do equilíbrio entre a facilitação e o controlo, além das suas responsabilidades comuns na gestão da UE e da defesa do mercado interno³⁶¹.

Ao fazê-lo, protegem os consumidores de produtos perigosos e de ameaças para a saúde, bem como os animais e o ambiente contra as doenças das plantas e dos animais. Previnem acidentes e garantem uma primeira linha de defesa contra os riscos na cadeia de abastecimento, incluindo a luta contra a criminalidade organizada, o terrorismo e a corrupção. É graças à vigilância nas alfândegas que os produtos importados vendidos na Europa (quer se trate de brinquedos, produtos alimentares ou medicamentos) são mais seguros³⁶².

Para além da vertente acima referida, as alfândegas controlam igualmente as exportações de produtos sensíveis, tais como os bens culturais, para evitar o contrabando do património europeu. Além disso, no quadro da responsabilidade da UE para com o resto do mundo, as autoridades aduaneiras evitam também as exportações ilegais de resíduos. Na realidade, a proteção do ambiente é uma das muitas tarefas que incumbem às autoridades aduaneiras. Para tal, procedem ao controlo do comércio de espécies raras de animais e de madeiras exóticas provenientes de florestas em perigo. Verificam, igualmente, se estão garantidas as condições de bem-estar dos animais durante o transporte³⁶³, aliás, de acordo com a CITES³⁶⁴, o comércio internacional de certas espécies só é permitido se isso não for prejudicial para a sobrevivência da espécie no estado selvagem.

³⁶⁰ RAPOSO, Ana Paula Calião - **DIREITO ADUANEIRO E COMÉRCIO INTERNACIONAL** [Em linha] [Consultado em 09/07/2015]. Disponível em: http://www.fd.lisboa.ucp.pt/resources/documents/CONFERENCIAS/2014/AnaRaposo_DireitoaduanheiroEcomerciointernacional.pdf.

³⁶¹ Idem – A Competitividade e os Regimes Aduaneiros – **Op. Cit.**, p. 94.

³⁶² COMISSÃO EUROPEIA – **COMPREENDER AS POLÍTICAS DA UNIÃO EUROPEIA: A união aduaneira da União Europeia: proteger as pessoas e facilitar o comércio** [Em linha] [Consultado em 09/07/2015]. Disponível em: http://europa.eu/pol/pdf/flipbook/pt/customs_pt.pdf, p. 5.

³⁶³ Idem - Ibidem.

³⁶⁴ Para uma visão mais específica da CITES, consultar p. 113 e 114 deste estudo.

PONTO DE SITUAÇÃO

1. O excuro que ora se conclui visou permitir uma compreensão do Direito Aduaneiro, motivo pelo qual se dedicou especial atenção ao estudo e conhecimento da sua natureza e objeto.
2. Na abordagem feita, ficou ainda evidente, que em virtude do atual contexto de internacionalização e globalização do comércio e das economias, o Direito Aduaneiro tende a ser cada vez mais um direito internacional e cada vez menos um direito nacional.
3. Como introdução à temática central deste trabalho e para uma melhor perceção do tema por parte dos leitores, não poderíamos deixar de abordar a questão da autonomia do Direito Aduaneiro. De facto, dada a exclusividade e o alcance das suas matérias, não é possível continuar a dar-lhe tratamento sob a alçada do direito tributário. É de suma importância, portanto, ter-se em conta que o Direito Aduaneiro tem uma independência jurídica e legislativa evidentes, um objeto e princípios próprios, os quais, no plano de uma realidade científica, constituem fundamentos suficientes para os debates pela sua afirmação como ramo autónomo do Direito³⁶⁵. Em jeito de conclusão, diríamos, que o Direito Aduaneiro vai além da questão tributária.
4. Na realidade, só a História regista há quanto tempo as alfândegas desempenham um serviço essencial para a sociedade, assegurando que o movimento transfronteiriço de mercadorias e meios de transporte vá ao encontro das necessidades de pessoas, empresas e Governos e se processem de harmonia com os diversos acordos internacionais³⁶⁶.
5. Neste âmbito realçamos que o Direito Aduaneiro se não esgota na matéria dos impostos aduaneiros *tout court*, ele assume-se claramente, como o ramo do Direito Público que visa regular, de forma ampla e coerciva, as transações internacionais de mercadorias – e apenas destas – que atravessem o TAC.
6. Tendo em conta o que acaba de se expor, é relevante enfatizar que o Direito Aduaneiro, ao prosseguir o seu objeto, visa promover a segurança e saúde públicas. A título de exemplo e por forma a fundamentar o exposto citam-se os seguintes casos:

³⁶⁵ AFONSO, Garcia- O Direito Aduaneiro Angolano: Objeto, Fontes e Natureza In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 429.

³⁶⁶ COUTO, Maria Judite M. Moreno – O contributo das Alfândegas para a neutralização de ameaças à segurança. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 67 (junho 2009), p. 3.

7. No dia 20/02/2016, no âmbito do controlo da fronteira externa, a AT, através da Alfândega do Aeroporto de Lisboa, procedeu à apreensão de 9,99 kg de ecstasy. O estupefaciente apreendido encontrava-se dissimulado, sob a forma de 3 embalagens, na bagagem pessoal de um viajante, procedente de um voo internacional.

A deteção efetuada pelos funcionários aduaneiros obedeceu a critérios de análise de risco e técnicas de inspeção desenvolvidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, dotando aqueles funcionários com as ferramentas e as capacidades que lhes permitem cumprir a sua missão, no que respeita ao combate aos tráficos ilícitos e à proteção da sociedade.

De acordo com a legislação em vigor, o passageiro do sexo masculino, bem como o estupefaciente apreendido pela AT, foram entregues à Polícia Judiciária³⁶⁷.

8. Em 26/06/2015 a AT, numa ação de controlo da fronteira externa que envolveu a intervenção conjunta da Divisão Operacional do Sul da Direção de Serviços Antifraude Aduaneira e da Alfândega Marítima de Lisboa, desencadeou uma operação de combate ao contrabando de tabaco, da qual resultou a apreensão de 2,89 toneladas de tabaco de corte fino, próprio para cigarros de enrolar.

Este tabaco proveniente da República Popular da China, não se encontrava declarado na documentação relativa ao conteúdo do contentor que chegou ao porto de Lisboa e encontrava-se dissimulado noutra mercadoria. A ter-se consumado a introdução ilegal no consumo, a evasão ao pagamento de direitos aduaneiros, imposto sobre o tabaco e ao IVA na importação, ascenderia a um montante total de cerca de 526 600€.

Foi identificado e constituído arguido um cidadão de nacionalidade chinesa a residir em Portugal, prosseguindo, sob a direção dos Serviços do Ministério Público do Departamento de Investigação e Ação Penal de Lisboa, as investigações para determinação dos reais contornos da atividade criminosa³⁶⁸.

9. No âmbito da defesa da fronteira externa, mais especificamente do controlo de passageiros, a AT, através da Alfândega do Aeroporto de Lisboa, procedeu à apreensão de 44,880 kg de cocaína (peso bruto) transportada por um viajante de nacionalidade brasileira, procedente de Belo Horizonte.

³⁶⁷ Em linha, disponível em: http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt/noticias/novidades/NEWS_Comunicado_Imp_XTC_24022016.htm (consultado em 15/03/2016).

³⁶⁸ Em linha, disponível em: http://intranet/Atualidades/AT/Paginas/Luta_contra_trafego_ilicito_tabaco.aspx (consultado em 07/07/2015).

De acordo com a legislação em vigor, o estupefaciente apreendido pela AT bem como o viajante que o transportou foram entregues à Polícia Judiciária, na qualidade de órgão competente para a investigação do tráfico de estupefacientes.

A deteção efetuada pelos funcionários aduaneiros obedeceu a critérios de análise de risco e técnicas de inspeção desenvolvidas pela AT para dotar aqueles funcionários das ferramentas e capacidades que lhes permitiram cumprir a sua missão, no que respeita ao combate à prática de atos ilícitos e à proteção da sociedade³⁶⁹.

10. No âmbito das suas competências de controlo na fronteira externa da UE, no que respeita a meios de transporte e a mercadorias, e prosseguindo a sua estratégia na luta contra a fraude, contra todos os tráficos ilícitos e contra a fuga e evasão fiscais, utilizando sistematicamente técnicas de gestão do risco, a ex-DGAIEC, através da Alfândega Marítima de Lisboa, apreendeu, no dia 05/11/2008, uma grande quantidade de produtos alimentares procedentes da República Popular da China.

Acresce que parte das mercadorias apreendidas era de importação proibida, havendo outras em evidente mau estado de higiene, colocando em risco a saúde pública.

É ainda de salientar que as mercadorias apreendidas se encontravam dissimuladas e escondidas com caixas de arroz, demonstrando que o importador estava consciente da ilicitude praticada³⁷⁰.

11. Neste campo, as alfândegas e as forças policiais e de segurança muniram-se crescentemente de meios tecnológicos mais evoluídos, reforçando por sua vez os pontos considerados críticos e privilegiando as áreas de formação e informação, como sustentáculo da ação operativa³⁷¹.

12. Versando o presente trabalho o contencioso técnico aduaneiro e a sua importância na resolução de conflitos e interesses em matéria aduaneira, nomeadamente quando, no procedimento de desalfandegamento das mercadorias, ou após o seu desalfandegamento, na sequência de ações de controlo ou fiscalização, os serviços aduaneiros discordem dos elementos declarados relativos à classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias e o agente económico não se conforme com a posição dos serviços aduaneiros e dado que as aludidas matérias apresentam uma elevada complexidade técnica, só acessível por especialistas, demonstramos que a

³⁶⁹ Em linha, disponível em: http://intranet/Atualidades/AT/Paginas/Combate_trafico_drogas.aspx (consultado em 07/07/2015).

³⁷⁰ Em linha, disponível em: <http://anti-contrafaccao.com/noticias/produtos-originais-da-china/> (consultado em 03/08/2015).

³⁷¹ MALTA, João Daniel – Apreensões de droga. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 34.

revogação do processo técnico de contestação, bem como a extinção do CTA, órgão a quem competia dirimir esses conflitos técnicos, revelou uma absoluta insensibilidade para as já referidas diferenças entre alfândega e os demais serviços tributários.

13. Sobre a questão da especialidade do Direito Aduaneiro, mostramos que o mesmo não decorre apenas da multiplicidade de objetivos que prossegue e, consequentemente, das diferentes realidades a que tem de atender, como também do seu caráter específico, nomeadamente refletido ao nível da origem das mercadorias, da classificação pautal destas e da sua valoração, dotando-o de uma lógica e de uma sistemática próprias, pelo que, não pudemos deixar de abordar esta matéria, fazendo uma breve referência à mesma, para se ter uma ideia mais aprofundada da sua complexidade.

14. Discorremos acerca da temática dos novos procedimentos de contestação (reclamação graciosa e recurso hierárquico), adotados em substituição do processo técnico de contestação, para seguidamente nos lançarmos no domínio das dúvidas:

15. Será que estes procedimentos substituíram eficazmente o anterior?

16. Terão estes procedimentos as mesmas virtualidades do anterior, ou seja, serão de aplicação obrigatória para casos semelhantes futuros?

17. Será que a isenção, e autonomia técnica dos vogais relatores, propiciadora de decisões de cariz altamente qualificado e isento, se mantém atualmente?

18. O estudo que concretizámos levou-nos a responder negativamente. Nesta medida, a nosso ver, os novos procedimentos de contestação obstam de forma inaceitável àqueles mínimos de certeza e segurança de que se reveste o princípio de Estado de Direito Democrático, ou seja, à estabilidade das normas, dos atos e das situações jurídicas.

19. Tal significa que, comparando os vários meios processuais de contestação, cabe reconhecer que os novos procedimentos de contestação não conferem ao agente económico as mesmas garantias que lhe eram dadas pelo processo técnico de contestação. O que constitui uma violação do princípio da confiança.

20. Além do mais a vantagem do CTA residia na valia técnica e na rapidez com que os processos eram decididos, ao ser extinto retirou-se ao operador económico, um instrumento de salvaguarda em tempo útil dos seus interesses.

21. Tendo em conta que, num mercado internacional cada vez mais exigente, em que é necessário assegurar a facilitação, dar apoio à exportação e desburocratizar para permitir impulsionar a economia, é de fulcral importância possuir um órgão especializado em dirimir conflitos relativos a matérias de tão elevada complexidade. Pelo que propusemos uma reformulação do regime dos conflitos técnicos relativos à classificação pautal,

origem ou valor aduaneiro das mercadorias, bem como uma alteração da composição quantitativa e qualitativa do CTA, dando-lhe uma estrutura mais arbitral, sem que se perca a necessária componente técnica.

22. Perante o quadro acabado de citar, vejamos o seguinte:

23. Imagine-se num mundo em que não havia Alfândega, ASAE – Autoridade de Segurança Alimentar e Económica ou INFARMED - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P., nem quaisquer outras entidades com responsabilidades na fiscalização do mercado e em que todas as mercadorias pudessem circular livremente, sem serem controladas. Que fosse possível encomendar mercadorias através de um qualquer *site* e elas chegassem à nossa porta no próprio dia, sem mais demoras.

24. À primeira vista parece um mundo perfeito, mas vejamos como seria então o quotidiano.

25. E se fôssemos comprar aquele modelo de carro recente, com aquelas linhas perfeitas e o vendedor dissesse: *“Está tudo perfeito, só existe um pequeno problema, os travões têm uma certa tendência para falhar...mas não se preocupe, porque normalmente só acontece nas descidas”*.

26. O que pensaríamos da situação?

27. E se, depois do “teste dos travões”, tendo escapado com vida, mas um pouco maltratados e precisássemos daqueles medicamentos milagrosos e o farmacêutico nos enunciasse: *“Será melhor comprar duas caixas e tomar um comprimido de cada, porque isto é mais ou menos como a lotaria, se tiver sorte, calha-lhe um comprimido dos bons, mas se tiver azar...”*

28. Já não parece assim tanto um lugar muito seguro para viver.

29. A este propósito podemos afirmar que as alfândegas encontram-se, ao nível nacional, numa situação privilegiada para impedir que o nosso quotidiano se torne naquele “mundo perfeito”, invadido por produtos não conformes e perigosos³⁷², por esta razão não podemos concordar com a opção legislativa que estabeleceu a integração do procedimento e processo técnico aduaneiro no procedimento e processo tributário e a extinção do CTA, órgão com competência técnica especializada para resolver conflitos em matéria e classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias.

³⁷² COUTO, Judite – Papel das Alfândegas no âmbito da segurança e protecção. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 68 (dezembro 2009), p. 5.

30. É também de referir que a necessidade reforçada de assegurar a proteção e a segurança das fronteiras externas da UE transformaram o papel das autoridades aduaneiras, conferindo-lhes um papel preponderante no circuito de abastecimento e, no que respeita ao controlo e à gestão do comércio internacional, tornando-as num catalisador da competitividade dos países e das empresas³⁷³.

31. Para além do exposto, outra razão nos move. As matérias da competência do CTA são o último reduto da identidade aduaneira. São o que nos define como aduaneiros (o resto são impostos). O procedimento de contestação técnica reforçava a identidade aduaneira, definindo-nos enquanto diferentes do resto da administração tributária e da administração pública.

32. Por último e a reforçar o nosso ponto de vista, afirmaremos que ao longo dos muitos séculos que a alfândega já tem de existência, têm-lhe sido atribuídas várias missões, contudo o cenário mundial de ameaças vem mudando com o tempo, sendo que o objetivo, na continuação do que tem sido a atuação das alfândegas nos últimos anos, é contribuir com o seu esforço pró-ativo, para a neutralização de potenciais ameaças à segurança do Estado e suas instituições ou à proteção dos seus cidadãos, evitando, desta forma, a proliferação de material nocivo para a saúde e para o meio ambiente³⁷⁴.

CONCLUSÕES FINAIS

1. Assim, propõe-se a reforma do processo técnico de contestação, bem como da estrutura e forma de funcionamento do CTA.
2. O CTA será composto pelo Diretor-Geral, que presidirá, por três vogais em representação da AT, sendo dois deles vogais aduaneiros permanentes e o outro o Diretor de Serviços da área em que se inserirá a matéria em contestação, um representante do Ministério da Economia, um representante do Ministério da Agricultura, Florestas e Desenvolvimento Rural, dois representantes das atividades económicas e dois árbitros.
3. Os vogais aduaneiros permanentes serão designados por despacho do Ministro das Finanças, pelo período de três anos, que poderá ser prorrogado por idênticos períodos,

³⁷³ RAPOSO, Ana Paula Calião – A Competitividade e os Regimes Aduaneiros – **Op. Cit.**, p. 93.

³⁷⁴ COUTO, Maria Judite M. Moreno – O contributo das Alfândegas para a neutralização de ameaças à segurança. – **Op. Cit.**, p. 3 e 5.

de entre funcionários da carreira técnica superior aduaneira, no mínimo com a categoria de reverificador assessor.

4. Os representantes dos Ministérios serão designados por despacho do Ministro das Finanças, pelo período de três anos, que poderá ser prorrogado por idênticos períodos, sob proposta do Ministro respetivo, de entre técnicos especializados nos setores agrícola, químico, têxtil, metal-mecânico e eletrónico.

5. Os representantes das atividades económicas serão designados de entre técnicos especializados nos setores referidos e constantes de lista apresentada pela Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa ou por organismos técnico-científicos.

6. Os árbitros serão designados de entre juristas de comprovada idoneidade e sentido de interesse público, com reconhecido mérito no domínio do Direito Aduaneiro e constantes de lista aprovada pelo Ministro das Finanças. A sua imparcialidade resultará, desde logo, da previsão legal, do n.º 1 do art.º 69º do CPA, aplicável subsidiariamente.

7. Juntamente com os vogais aduaneiros permanentes serão designados vogais aduaneiros suplentes.

8. Competirá ao CTA decidir sobre as contestações de carácter técnico suscitadas no procedimento de desalfandegamento das mercadorias ou posteriormente, relacionadas com a classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias.

9. Aos vogais aduaneiros permanentes, além das atribuições que lhes serão próprias como vogais, competirá, ainda, assegurar as funções de relator dos processos arbitrais de contestação técnicos (PACT) e colaborar com o Diretor-Geral sempre que este entenda submeter-lhes individualmente qualquer assunto.

10. O presidente do CTA, nos seus impedimentos, designará um Subdiretor-Geral, que o substituirá.

11. As decisões do CTA serão aprovadas com o voto favorável da maioria dos presentes, cabendo ao presidente o voto de qualidade. Exigir-se-á, contudo, um quórum mínimo de sete elementos, incluindo o presidente, para que as deliberações sejam válidas.

12. As decisões do CTA serão homologadas por despacho do Ministro das Finanças e a partir dessa data serão obrigatoriamente aplicadas pela AT, não somente nos casos a que diretamente digam respeito, mas também a casos idênticos que ocorram a partir da data da homologação. Entender-se-á por caso idêntico, todas as situações que apresentem as mesmas características técnicas e a mesma natureza.

13. Por razões devidamente fundamentadas, o Diretor-Geral poderá propor ao Ministro das Finanças a revisão de qualquer decisão do CTA anteriormente homologada.

14. As decisões serão válidas até que sejam:

- Modificadas por outras proferidas pelo CTA, homologadas pelo Ministro das Finanças ou por ele revistas sob proposta do Diretor-Geral;
- Revogadas ou invalidadas por decisão judicial definitiva, proferida por tribunal nacional ou comunitário;
- Revogadas por regulamento comunitário, alterações das Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada ou do Sistema Harmonizado, parecer da OMA, ou por declarações, em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro obtidas no respetivo Comité e consignadas em ata da reunião.

15. Após homologação, as decisões do CTA serão publicadas em circular da AT, mantendo-se confidenciais os nomes dos intervenientes nos processos e a marca comercial da mercadoria.

16. A tramitação do PACT, enquanto conjunto de fases que compõem o iter decisório respetivo, deverá ser marcada por prazos muito exigentes, pois estaremos a atuar na esfera do que se pode designar por “setor do comércio externo”, segmento económico este que se apresenta como altamente sensível para economia nacional³⁷⁵.

17. O PACT iniciar-se-á quando, no procedimento de desalfandegamento³⁷⁶ das mercadorias, os serviços aduaneiros discordarem dos elementos da declaração relativos à classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mesmas e o declarante com tal atitude se não conformar.

18. A contestação poderá ser igualmente suscitada após o desalfandegamento das mercadorias e na sequência de ações de controlo ou fiscalização pelos serviços de prevenção ou repressão da fraude aduaneira.

19. Sem prejuízo das formalidades que deverão ser cumpridas pelos interessados, as mercadorias poderão ser desalfandegadas, desde que pagos ou garantidos os direitos e demais imposições em causa, por força do disposto no art.º 74º do CAC. Por outro lado, as mercadorias em contestação que se encontrem sujeitas a proibições e restrições, designadamente licenciamento, não poderão ser desalfandegadas, nos termos dos artigos 58º n.º 2, 71º n.º 1 e 75º, alínea a), último travessão do CAC.

³⁷⁵ FERNANDES, Manuel Teixeira – **Op. Cit.**, p. 292.

³⁷⁶ Optar-se-á por substituir a designação de “ato de verificação” por “procedimento de desalfandegamento”, pelo facto de se considerar que a não concordância dos serviços pode surgir, em momentos de tramitação da declaração aduaneira e não apenas no ato de verificação das mercadorias.

20. Quando se constituir uma dívida aduaneira nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 201.º do CAC, a liquidação e a notificação do montante dessa dívida, deverão ser efetuados em obediência ao disposto nos artigos 71.º, 217.º n.º 1 e 221.º n.º 1 do CAC e 248.º n.º 2 das DACAC.

21. Quando tal ocorrer o técnico aduaneiro responsável pela verificação informará por escrito (na folha de declarações e pedidos) o dirigente do serviço, o qual tomará conhecimento da situação e proferirá despacho para que o operador económico se pronuncie, num prazo nunca superior a três dias. Se o agente económico mantiver a sua posição o Chefe da estância aduaneira determinará a instauração do PACT e informará o presidente do CTA, para que este, no prazo de cinco dias, a contar da data do despacho que instaura o PACT, designe os árbitros e notifique, por via eletrónica, o agente económico dessa designação.

22. Seguir-se-á a elaboração do auto inicial, que deverá ser lavrado, pelo trabalhador interveniente, no prazo de oito dias posteriores à comunicação da designação dos árbitros e entregue ao dirigente do serviço. O mesmo será redigido em duplicado e assinado pelo técnico interveniente e pelo declarante. Será nesta fase que, igualmente se deverá promover a recolha das amostras necessárias.

23. O auto inicial deverá conter os seguintes elementos:

- A identificação da declaração aduaneira, o regime aduaneiro declarado, estância aduaneira, números e datas da aceitação e registo de liquidação;
- Os nomes e endereços do dono ou consignatário das mercadorias e do seu representante;
- O nome e categoria do técnico interveniente;
- Caracterização tão exaustiva quanto possível das mercadorias ou a descrição da operação ou da documentação que fundamentam a não concordância;
- A classificação pautal, taxa, origem e valor aduaneiro atribuídos pelo declarante e pelo trabalhador interveniente;
- A enumeração das amostras extraídas, com a indicação de ser ou não pretendida a sua devolução.

24. Juntamente com os elementos anteriormente mencionados, o técnico interveniente deverá justificar a sua não concordância quanto aos elementos da declaração³⁷⁷.

³⁷⁷ Na nova redação, tiveram-se algumas preocupações de atualização conceptualização e aperfeiçoamento do preceito. Procedeu-se ainda à fusão, numa só peça processual, do auto inicial e da nota justificativa, em obediência aos princípios da celeridade e da eficiência.

25. Após a receção do auto inicial, o dirigente do serviço notificará, de imediato, o interessado para, no prazo máximo de oito dias, apresentar documento fundamentado de contestação àquela posição. Neste documento, o interessado poderá solicitar a apensação do processo a outros de idêntica natureza, por si anteriormente suscitados³⁷⁸.
26. O incumprimento do prazo atrás referido fará precluir o direito de recurso ao PACT.
27. O PACT iniciar-se-á com a apresentação da contestação.
28. Tanto o auto inicial como a contestação poderão fazer-se acompanhar de elementos complementares, como a cópia de faturas, de certificados de origem, de relatórios de análises ou de quaisquer outros elementos relativos às mercadorias, nos respetivos prazos de apresentação.
29. Quaisquer outros elementos complementares, com interesse para o mérito da decisão, que se encontrarem disponíveis, apenas, após os respetivos prazos de apresentação, deverão ser oportunamente remetidos ao CTA.
30. Depois de um exame sumário do processo a realizar pelo dirigente do serviço, no prazo máximo de 10 dias, a contar da apresentação da contestação, este ordenará o prosseguimento ou o arquivamento por, neste caso, considerar, manifestamente infundadas as razões aduzidas no auto inicial, ou incumprido o prazo de apresentação da contestação, ou que a questão controvertida não se relaciona com a classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias.
31. A decisão de arquivamento deverá ser fundamentada e notificada ao interessado, devendo ainda ser determinada a ultimação da correspondente declaração aduaneira³⁷⁹.
32. Se, porém a decisão for a de ordenar o prosseguimento do processo, será este remetido de imediato ao CTA onde, depois de registado, será distribuído sequencialmente pelos vogais aduaneiros permanentes, para efeitos da respetiva instrução.
33. Se o interessado tiver requerido a apensação do processo, o presidente³⁸⁰ do CTA decidirá do pedido, com base em parecer, para o efeito, expressamente emitido, pelo vogal relator do PACT mais antigo.

³⁷⁸ Com esta nova redação procura evitar-se a proliferação de processos relativos a mercadorias idênticas e ao mesmo operador económico e constitui uma novidade nesta matéria.

³⁷⁹ Constitui uma novidade, pois transferiu-se para o dirigente do serviço a competência, para fazer o exame sumário do PACT e averiguar das questões formais e matérias que possam obstar ao prosseguimento do procedimento.

³⁸⁰ Substitui-se a designação de Diretor-Geral por presidente do CTA, atendendo a que o processo já foi registado no CTA.

34. O vogal relator e o CTA poderão solicitar a qualquer serviço, informações, pareceres bem como quaisquer elementos adicionais, incluindo análises, que se mostrem necessários à instrução do processo.
35. A fase da instrução deverá ser concluída, no prazo máximo de 30 dias, a contar da data do registo dos processos no CTA, exceto se carecer da realização de diligências cuja duração não seja controlável pelo vogal relator³⁸¹.
36. O presidente do CTA poderá ordenar o arquivamento do processo, por ter sido constatado que a questão controvertida fora já objeto de decisão vinculativa³⁸².
37. A decisão do presidente do CTA, prevista anteriormente, deverá ser fundamentada e notificada ao interessado, sendo o processo devolvido ao serviço respetivo, para ulitimação do correspondente procedimento aduaneiro.
38. Finda a fase de instrução, o presidente do CTA convocará o Conselho para, no prazo de dois dias, proceder ao exame do PACT e resolver o litígio.
39. Os donos ou consignatários das mercadorias ou os seus representantes poderão, mediante pedido dirigido ao presidente do CTA e formulado com a antecedência de três dias, comparecer no início das sessões do Conselho para exporem oralmente as razões que julgarem assistir-lhes, devendo retirar-se antes de iniciada a votação.
40. As decisões do Conselho, depois de homologadas por despacho do Ministro das Finanças serão notificadas aos interessados e transmitidas às alfândegas para ulitimação dos correspondentes procedimentos aduaneiros³⁸³.
41. O PACT finda com a notificação da decisão aos interessados³⁸⁴.
42. O PACT terá a duração máxima de 4 meses, para efeitos do previsto no art.º 57º, nº 5 da LGT e por força do disposto no art.º 6º, nº 2 do CAC, podendo aquele prazo ser ainda prorrogado, nos termos deste último normativo³⁸⁵.

³⁸¹ Prevê-se a possibilidade de o prazo ser excedido por razões exógenas.

³⁸² Por decisão vinculativa entende-se as decisões do CTA homologadas pelo Ministro das Finanças e que não foram:

- Modificadas por outras proferidas pelo CTA, homologadas pelo Ministro das Finanças ou por ele revistas sob proposta do Diretor-Geral;
- Revogadas ou invalidadas por decisão judicial definitiva, proferida por tribunal nacional ou comunitário;
- Revogadas por regulamento comunitário, alterações das Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada ou do Sistema Harmonizado, parecer da OMA, ou por declarações, em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro obtidas no respetivo Comité e consignadas em ata da reunião.

³⁸³ Alterou-se, em obediência aos princípios da celeridade e eficiência, a competência para a notificação das decisões aos interessados.

³⁸⁴ Entendeu-se que devia ser explicitado o momento em que finda o PACT.

43. Na contagem do prazo aplicar-se-á as regras constantes do art.º 20º do CPPT e do n.º 3 do art.º 57º da LGT que remetem para o art.º 279º do CC, ou seja, são contínuos, não se suspendendo, portanto, aos fins de semana e feriados. Relativamente às férias judiciais, também as mesmas não interromperão a contagem dos prazos do PACT, pois a atividade dos órgãos administrativos não se rege pelas leis de processo judicial.

44. A presente proposta teve por base uma proposta efetuada pelo Grupo de Trabalho, criado por despacho de 02/10/2008, do Senhor Subdiretor-Geral, José Figueiredo, com a finalidade de levar a efeito uma análise e elaborar propostas da reforma do então procedimento de contestação técnica, bem como da estrutura e forma de funcionamento do CTA. O grupo de trabalho era constituído por um representante da Direção de Serviços de Auditoria Interna, Álvaro Filipe Lousada Macedo, por um representante do CTA, Nuno Augusto da Silva Vitorino, por um representante da DSTA, António David Jesus Almeida e por um representante da Direção de Serviços da Receita Nacional e dos Recursos Próprios Comunitários, Pedro Miguel Arsénio Lino da Rocha.

45. Estes elementos foram fornecidos pelo Mestre Nuno Augusto da Silva Vitorino, que exerceu o cargo de Vogal Coordenador do CTA, estando atualmente colocado no Centro de estudos Fiscais e Aduaneiros.

46. Para finalizar, afigura-se relevante referirmos que apesar da revogação do DL n.º 281/91, de 09/08 pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12 (Lei do Orçamento de Estado para 2014), tal não parece, aliás, ter sido a intenção inicial do Governo, porquanto na proposta de Lei n.º 178/XII, apresentada à Assembleia da República, em 15/10/2013, esse assunto não foi objeto de alteração.

47. Posteriormente, e em sede de discussão na especialidade, foram introduzidas várias alterações à proposta de lei inicialmente apresentada, sendo que a proposta de alteração que introduziu a revogação do DL n.º 281/91, foi apresentada à Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública pelos Deputados do Grupo Parlamentar do PSD e do CDS-PP, em 15/11/2013, com o n.º 464C-5, que culminou com a remessa do Decreto da Assembleia n.º 191/XII para aprovação.

³⁸⁵ Esta regra constitui novidade e tem por objetivo harmonizar os prazos de duração deste PACT com os prazos de duração do procedimento tributário previstos na LGT, prevendo-se as respetivas prorrogações constantes da disciplina do art.º 6º do CAC.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, António Brigas – **Contencioso aduaneiro**: o processo técnico de contestação. In Estudos em memória do Prof. J. L. Saldanha Sanches. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. Vol. V. ISBN 978-972-32-1956-2, p. 45 a 61.

AFONSO, António Brigas – Contencioso Aduaneiro In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 261 a 273.

AFONSO, Garcia- O Direito Aduaneiro Angolano: Objeto, Fontes e Natureza In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 413 a 429.

ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS Ricardo de – **Código Aduaneiro Comunitário, anotado e comentado**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2007. ISBN 978-972-51-1121-5.

ALMEIDA, Mário Aroso de – **Teoria Geral do Direito Administrativo**: temas nucleares. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4738-6.

ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes – **Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos**. 3ª ed. rev. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4211-4.

AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito Administrativo**. 2ª ed. reimp.. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4407-1. Vol. II.

AMARAL, Jorge Augusto Pais de – **Direito Processual Civil**. 9ª ed., Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4156-8.

ANJOS, José António de Jesus dos – Constituição da Dívida Aduaneira na Importação In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 125 a 141.

CAMPOS, Diogo Leite, FERREIRA, Eduardo Paz – **I Conferência AIBAT – IDEFF – A Arbitragem em Direito Tributário – Nº 2 da colecção**. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 9789724043081.

CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **LEI GERAL TRIBUTÁRIA Anotada e comentada**. 4ª ed.. Lisboa: Encontro da escrita, 2012. ISBN: 978-989-97635-1-7.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 4ª ed. revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN 978-972-32-1839-8. Vol. II.

CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno – **Infracções Tributárias: Anotações ao Regime Geral**. 3ª ed.. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. ISBN 978-972-32-1975-3.

CORREIA, José Manuel Sérvulo – O incumprimento do dever de decidir. **Cadernos de Justiça Administrativa**. ISSN 0873-6294. Nº 54 (Novembro/Dezembro 2005), p. 6 a 32.

COSTA, José de Jesus – **Crimes e Contra-Ordenações Aduaneiras**. Porto: Athena Editora, 1984.

COSTA, José de Jesus – Evolução do Contencioso Aduaneiro. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Lisboa. Nº 1/86, p. 27 a 30.

COSTA, José de Jesus – Evolução do Contencioso Aduaneiro. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Lisboa. Nº 3/86, p. 19 a 24.

COUTO, Judite – Papel das Alfândegas no âmbito da segurança e protecção. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 68 (dezembro 2009), p. 3 a 5.

COUTO, Maria Judite M. Moreno – O contributo das Alfândegas para a neutralização de ameaças à segurança. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 67 (junho 2009), p. 3 a 5.

CUNHA, Manuel Alves da – Foral da Alfândega de Lisboa de 1463. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 7 (agosta/outubro 1987), p. 42 a 46.

DOURADO, Ana Paula - **O princípio da legalidade fiscal**: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

FERNANDES, Manuel Teixeira – A arbitragem nos Direitos Aduaneiros e nos Impostos Especiais sobre o Consumo: um ponto final ou um ponto de passagem?. In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 291 a 302.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AFONSO, Sérgio Brigas – A Exportação e a Importação de Mercadorias. In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 107 a 123.

FRANCO, António Sousa – **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 4ª ed., 14ª reimp., Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 9789724031194. Vol. I e II.

GONÇALVES, Fernando; [et al.] – **Novo Código do Procedimento Administrativo Anotado e Comentado**. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-5958-7.

LOPES, Pedro Moniz – **Princípio da Boa Fé e Decisão Administrativa**. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-97-40-4582-5.

MACHETE, Pedro – Problemas fundamentais do Direito Tributário. In **A audição prévia do contribuinte**. Lisboa: Vislis, 1999. ISBN: 972-52-0072-1, p. 299 a 335.

MALTA, João Daniel – Apreensões de droga. **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 34.

MATOS, Pedro Vidal – **O Princípio do Inquisitório no Procedimento Tributário**. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN 978-972-32-1848-0.

MEDEIROS, Eduardo Raposo de – **O Direito Aduaneiro: Sua Vertente Internacional**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1985.

MORAIS, Rui Duarte – **Manual de Procedimento e Processo Tributário**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5021-8.

NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4377-7.

PEREIRA, Tânia Carvalhais, Coord. – Introdução aos Regimes Aduaneiros In **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 41 a 84.

PIRES, José Maria Fernandes, Coord.; [et al.] – **LEI GERAL TRIBUTÁRIA COMENTADA E ANOTADA**. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 9789724061337.

RAPOSO, Ana Paula Calião – A Competitividade e os Regimes Aduaneiros In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 85 a 105.

ROCHA, Joaquim Freitas da – **Lições de procedimento e processo tributário**. 5ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2014. ISBN 978-972-32-2277-7.

SANCHES, José Luís Saldanha – **A Qualificação da Obrigação Tributária: Deves de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa**. 2ª ed.. Lisboa: Lex, 1995.

SANCHES, José Luís Saldanha – O ÓNUS DA PROVA NO PROCESSO FISCAL. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**, Nº 340/342 (Abril-Junho 1987), p. 5 a 183.

SANCHES, José Luís Saldanha – O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte? **FISCALIDADE**, Nº 11 (JULHO de 2002), p. 89 a 101.

SANCHES, José Luís Saldanha - **Manual de Direito Fiscal**. 3.^a ed.. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, Jorge Costa – SUBSÍDIOS PARA O ESTUDO DA RELAÇÃO JURÍDICA DE IMPOSTO ADUANEIRO. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**, ISSN 0870-340 x. Nº 353 (Janeiro-Março 1989), p. 49 a 121.

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da – **Em busca do acto administrativo perdido**. Reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

SIMÕES, Deolinda Reis – A Cooperação Aduaneira no Âmbito da CPLP: os “Novos” Códigos Aduaneiros da CPLP. In PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS, Coord. - **Temas de Direito Aduaneiro**. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5485-8, p. 387 a 411.

SOUSA, Jorge Lopes de – **Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado**. 6.^a ed.. Lisboa: Áreas Editora, 2011. Vol. I. ISBN 978-989-8058-61-4.

SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de – **Direito Administrativo Geral: Introdução e princípios fundamentais**. Tomo I. Lisboa: Dom Quixote, 2004. ISBN 972-20-2672-0.

VILANOVA, Alberto de Caires – As Alfândegas e o comércio das espécies ameaçadas – (CITES). **Revista Aduaneira**. ISSN 0870-5445. Nº 5 (janeiro/março 1987), p. 44 a 50.

LEGISLAÇÃO

DECRETO-LEI nº 31664. **Diário do Governo** 1º suplemento, 1ª Série. Nº 273 (22/11/1941), p. 1032 – 1056.

DECRETO-LEI nº 31665. **Diário do Governo** 1º suplemento, 1ª Série. Nº 273 (22/11/1941), p. 1056 – 1131.

DECRETO-LEI nº 46311. **Diário do Governo** 1º suplemento, 1ª Série. Nº 92 (27/04/1965), p. 508 – 597.

DECRETO- LEI nº 47344/66. **Diário do Governo** 1ª Série. Nº 274 (25/11/1966), p. 1883 – 2086.

DECRETO DE APROVAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 10 DE ABRIL. **Diário da República** 1ª Série. Nº 86 (10/04/1976), p. 738 – 775.

DECRETO-LEI nº 129/84. **Diário da República** 1ª Série. Nº 98 (27/04/1984), p. 1407 – 1420.

DECRETO-LEI nº 78/87. **Diário da República** 1ª Série. Nº 40 (17/02/1987), p. 617 – 699.

DECRETO-LEI nº 289/88. **Diário da República** 1ª Série. Nº 195 (24/08/1988), p. 3498 – 3499.

DECRETO-LEI nº 442-B/88. Republicado pela Lei nº 2/2014. **Diário da República** 1ª Série. Nº 11 (16/01/2014), p. 253 – 346.

DECRETO-LEI nº 281/91. **Diário da República** 1ª Série-A. Nº 182 (09/08/1991), p. 4006 – 4009.

DECRETO-LEI nº 398/98. **Diário da República** 1ª Série-A. Nº 290 (17/12/1998), p. 6872 – 6892.

DECRETO-LEI nº 433/99. **Diário da República** 1ª Série-A. Nº 250 (26/10/1999), p. 7170 – 7215.

DECRETO-LEI nº 73/2001. **Diário da República** 1ª Série-A. Nº 48 (26/02/2001), p. 1076 – 1082.

LEI nº 15/2001. **Diário da República** 1ª Série-A. Nº 130 (05/06/2001), p. 3336 – 3426.

LEI nº 15/2002. **Diário da República** 1ª Série-A. Nº 45 (22/02/2002), p. 1422 – 1457.

DECRETO-LEI nº 82/2007. **Diário da República** 1ª Série. Nº 63 (29/03/2007), p. 1863 - 1866.

LEI nº 3-B/2010. **Diário da República** 1º Suplemento, 1ª Série. Nº 82 (28/04/2010), p. 1466-(66) a 1466-(384).

DECRETO-LEI nº 10/2011. **Diário da República** 1ª Série. Nº 14 (20/01/2011), p. 370 – 376.

PORTARIA nº 112-A/2011. **Diário da República** 1º Suplemento, 1ª Série. Nº 57 (22/03/2011), p. 1604-(2).

DECRETO-LEI nº 118/2011. **Diário da República** 1ª Série. Nº 239 (15/12/2011), p. 5301 – 5304.

PORTARIA nº 320-A/2011. **Diário da República** 1º Suplemento, 1ª Série. Nº 250 (30/12/2011), p. 5538-(256) - 5538-(272).

LEI nº 64-B/2011. **Diário da República** 1º Suplemento, 1ª Série. Nº 250 (30/12/2011), p. 5538-(48) - 5538-(244).

LEI nº 20/2012. **Dário da República** 1ª Série. Nº 93 (14/05/202), p. 2481 – 2516.

LEI nº 66-B/2012. **Diário da República** 1º Suplemento, 1ª Série. Nº 252 (31/12/2012), p. 7424-(42) - 7424-(240).

LEI nº 41/2013. **Diário da República** 1ª Série. Nº 121 (26/06/2013), p. 3518 - 3665.

LEI nº 83-C/2013. **Diário da República** 1ª Série. Nº 253 (31/12/2013), p. 7056-(138) - 7056 (139).

DECRETO-LEI nº 4/2015. **Diário da República** 1ª Série. Nº 4 (07/01/2015), p. 50 – 87.

LEI nº 139/2015. **Diário da República** 1ª Série. Nº 174 (07/09/2015), p. 7093 – 7135.

DECRETO-LEI nº 214-G/2015. **Diário da República** 1ª Série. Nº 193 (02/10/2015), p. 8588(12) – 8588(108).

MEIO ELETRÓNICO

COMISSÃO EUROPEIA - **Regulamentação relativa ao comércio de espécies da fauna e da flora selvagens na União Europeia**: Introdução à CITES e à sua Execução na União Europeia [Em linha] [Consultado em 18/05/2015]. Disponível em: http://ec.europa.eu/environment/cites/pdf/trade_regulations/KH7707262PTC.pdf

COMISSÃO EUROPEIA – **COMPREENDER AS POLÍTICAS DA UNIÃO EUROPEIA**: A união aduaneira da União Europeia: proteger as pessoas e facilitar o comércio [Em linha] [Consultado em 09/07/2015]. Disponível em: http://europa.eu/pol/pdf/flipbook/pt/customs_pt.pdf

RAPOSO, Ana Paula Calição - **DIREITO ADUANEIRO E COMÉRCIO INTERNACIONAL** [Em linha] [Consultado em 09/07/2015]. Disponível em: http://www.fd.lisboa.ucp.pt/resources/documents/CONFERENCIAS/2014/AnaRaposo_DireitoaduaneiroEcomerciointernacional.pdf

República de Angola. Ministério das Finanças – **Código Aduaneiro** [Em linha] [Consultado em 30/06/2015]. Disponível em: http://www.alfandegas.gv.ao/Files/Legislacoes/20111117234600.C%C3%B3digo_aduaneiro.pdf

República de Cabo Verde. **DECRETO LEGISLATIVO** nº 4/2010. Boletim Oficial Suplemento, 1ª Série. Nº 21 (03/06/2010) [Em linha] [Consultado em 02/07/2015].

Disponível em:

http://oacv.cv/images/Documentos/Legisla%C3%A7%C3%A3o/C%C3%B3digo_Aduaneiro.pdf.

República Democrática de São Tomé e Príncipe. **DECRETO-LEI** nº 39/2009 [Em linha] [Consultado em 03/07/2015]. Disponível em:

http://alfandegas.cplp.org/area_privada/Sao_Tome_Principe/Documents/codigo%20aduaneyro.pdf.

República Democrática de Timor-Leste. **Código Aduaneiro de Timor-Leste** [Em linha] [Consultado em 02/07/2015]. Disponível em: http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2010/03/DL_2004_11_codigo_aduaneyro_1.pdf.

SIMÕES, Deolinda Reis - **Ferramentas do Desenvolvimento:** Os Códigos Aduaneiros da CPLP e o contributo de Portugal na modernização legislativa [Em linha] [Consultado em 22/11/2015]. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10782/664>

OUTROS SITES CONSULTADOS

[consultar as estatísticas](#) – Repositório da Administração Pública.

http://www.cplp.org/Files/Filer/cplp/CCEG/IX_CCEG/Estatutos-CPLP.pdf - Estatutos da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa.

www.caad.org.pt – Centro de Arbitragem Administrativa.

http://intranet/Atualidades/AT/Paginas/Luta_contra_trafego_ilicito_tabaco.aspx - Apreensão de tabaco de corte fino.

http://intranet/Atualidades/AT/Paginas/Combate_trafico_drogas.aspx - Combate ao tráfico de drogas.

<http://anti-contrafaccao.com/noticias/produtos-originarios-da-china/> - Grupo Anti-Contrafação

<http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt/noticias/novidades/NEWS Comunicado Imp XTC 24022016.htm> - Apreensão de ecstasy efetuada pela Alfândega do Aeroporto de Lisboa

JURISPRUDÊNCIA

Acórdãos do Tribunal Constitucional

AMARAL, Maria Lúcia, relat. – **Recurso**. [Em linha] Tribunal Constitucional, nº 72/2009, de 11/02/2009 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090072.html>]

ANTUNES, Maria João, RELAT. – **Sucessivo**. [Em linha] Tribunal Constitucional, nº 186/09, de 21/04/2009 [Consultado em 29/07/2015] [Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090186.html?impressao=1>]

AROSO, Costa, relat. – **Recurso**. [Em linha] Tribunal Constitucional, nº 32/84, de 04/04/1984 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19840032.html?impressao=1>]

BENTO, Messias, relat. - **Recurso**. [Em linha] Tribunal Constitucional, nº 634/98, de 04/11/1998 [Consultado em 29/07/2015] [Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980634.html?impressao=1>]

MAURÍCIO, Artur, relat. – **Recurso**. [Em linha] Tribunal Constitucional, nº 154/02, de 17/04/2002 [Consultado em 04/11/2015] [Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_exacta.php?buscajur=solve+et+repete&pagina=1&ficha=1&]

SOEIRO, José Borges, relat. – **Recurso**. [Em linha] Tribunal Constitucional, nº 433/2010, de 10/11/2010 [Consultado em 08/10/2015] [Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100433.html>]

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo

BARBOSA, Lúcio, relat. - **IRS. Princípio do Inquisitório. Ónus de Prova. Custos de Exercício. Elementos Comprobativos do Pagamento**. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0583/09, de 21/10/2009 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ff95c1b106a445518025765d0041d4db?OpenDocument>]

BELCHIOR, João, relat. - **Tribunal de Contas. Fundamentação do acto administrativo. Avaliação de desempenho. Fundamentação por remissão. Princípio da igualdade. Princípio da justiça. Princípio da proporcionalidade. Princípio da transparência. Preterição de formalidade legal**. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0308/08, de 27/05/2009 [Consultado em 13/10/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b231b779c95748ab802575c900513498?OpenDocument&Highlight=0,processo,n%C2%BA,0308%2F08>]

CARVALHO, Fonseca, relat. - **Reclamação Graciosa. Indeferimento Tácito. Taxa. Parque Eólico. Reserva de Lei. Regulamento Municipal**. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 01273/13, de 03/12/2014 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1ac01b7bc3c4365280257daf0057a4bc?OpenDocument>]

CORDEIRO, João, relat. – **Acto Implícito. Juros de Mora. Prescrição. Liquidador Tributário**. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0311/02, de 23/05/2002 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/98fdb66a6522415580256bca005391a2?OpenDocument>]

DIAS, Coelho, relat. - **Contencioso Aduaneiro. Contencioso Técnico Aduaneiro. Tribunal Técnico Aduaneiro. Competência dos Tribunais Tributários de 2 Instância. Conselho Técnico Aduaneiro. Órgão da Administração. Recurso Hierárquico Necessário.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 017541, de 26/10/1994 [Consultado em 16/12/2014] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/87f4e16869b64895802568fc00390f75?OpenDocument>]

GONÇALVES, Casimiro, relat. - **Impugnação Judicial. Prazo. Prazo de Caducidade. Prazo Substantivo. Contagem de Prazo. Férias Judiciais.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0677/10, de 07/09/2011 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4335ffdd63884b498025791100398edf?OpenDocument>]

LIMÃO, Fonseca, relat. – **Contencioso Aduaneiro. Classificação Pautal. Mercadoria Importada.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 024229, de 23/02/2000 [Consultado em 16/12/2014] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ef41421db446167e8025690400494b86?OpenDocument>]

LINO, Jorge, relat. – **Execução de Julgado. Cumprimento de Sentença.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0902/08, de 25/03/2009 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0221ee95a9b117778025758b00385513?OpenDocument>]

LOPES, Almeida, relat. – **SISA. Restituição de Imposto. Gestão de Negócios.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 020111, de 22/10/1997 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/61a0858eb38f8827802568fc0039a8ca?OpenDocument>]

LOPES, Almeida, relat. - **Reforma de Decisão Judicial. Autoliquidação. Lapso. Orientações Genéricas. Portaria. Erro Manifesto.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 026622, de 31/05/2006 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1df0e7f4b644a36e8025718600380312?OpenDocument>]

LOPES, Ascensão, relat. - **Reclamação Graciosa. Indeferimento Expresso. Prazo de Impugnação Judicial. Contagem de Prazo. Prazo Substantivo. Prazo Processual.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0291/12, de 16/05/2012 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c773068e6eaf62f880257a140057d6d7?OpenDocument>]

LOPES, Ascensão, relat. - **Poderes de Cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Ampliação da Matéria de Facto.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0581/12, de 06/02/2013 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ded1b2cda0ea423180257b210044adfc?OpenDocument>]

MEIRA, Vitor, relat. - **Conselho Superior Técnico Aduaneiro. Mercadoria de Origem Estrangeira.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 024173, de 05/04/2000 [Consultado em 15/12/2014] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/86d692f372a9d6858025697d003257ec?OpenDocument>]

NETO, Dulce, relat. - **Oposição à execução. Execução fiscal. Citação. Caducidade da oposição.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0493/10, de 13/10/2010 [Consultado em 09/10/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fde5336c27185cc9802577c20052a32d?OpenDocument&Highlight=0,0493%2F10>]

NETO, Dulce, relat. - **Taxa Municipal. Prazo de Impugnação Judicial. Início do Prazo. Comunicações Electrónicas. Ocupação da Via Pública. Dupla Tributação.**

[Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0751/10, de 12/01/2011 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/53f0521c1302ac2a8025781f0042c8d3?OpenDocument>]

PACHECO, Miranda de, relat. - **Contribuições para a Segurança Social. Informação Vinculativa. Orientações Genéricas. Princípio da Boa-Fé. Imposto de Obrigação Única. Princípio da Unidade da Administração Pública.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0699/08, de 28/01/2009 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fc08138c1f913f888025754e005ac37d?OpenDocument>]

PACHECO, Miranda de, relat. – **Inutilidade superveniente da lide. Conselho Técnico Aduaneiro.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0773/08, de 02/04/2009 [Consultado em 16/12/2014] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2da2efe11781102080257598003b2e2c?OpenDocument>]

PACHECO, Miranda de, relat. - **Direito de Audição. Reclamação Graciosa. Liquidação. Vício de Forma. Anulação.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0345/09, de 25/06/2009 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2c60b390f0d54791802575e5005076ca?OpenDocument>]

PARDAL, Rodrigues, relat. – **Conselho Superior Técnico Aduaneiro. Decisão Final. Homologação. Ministério das Finanças. Acto Consequente.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 018583, de 27/03/1996 [Consultado em 15/12/2014] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9f23139cad43348c802568fc0039e935?OpenDocument>]

PINHO, Brandão de, relat. - **Importação. Classificação Pautal. Decisão. Homologação. Conselho Superior Técnico Aduaneiro. Competência do Secretário**

de Estado Dos Assuntos Fiscais. Acto Definitivo. Rejeição do Recurso Contencioso.

[Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 018568, de 24/05/1995 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/475afe6148e26811802568fc00393890?OpenDocument>]

PINHO, Brandão de, relat. - Conselho Técnico Aduaneiro. Deliberação. Homologação. Aprovação. Recurso Contencioso. Rejeição do Recurso Contencioso.

[Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 018988, de 24/05/1995 [Consultado em 16/12/2014] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/39c1ef9af852edb2802568fc00395131?OpenDocument>]

QUEIROZ, Baeta de, relat. – Reclamação Graciosa. Processo Gracioso Tributário.

Prazo. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0224444, de 10/11/1999 [Consultado 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/562eaa06beb1e8c5802569e400509688?OpenDocument>]

QUEIROZ, Baeta de, relat. – IRC. Baldios. Benefícios Fiscais. [Em linha] Supremo

Tribunal Administrativo, nº 0868/06, de 06/12/2006 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/da32174922e6579f80257245005690e1?OpenDocument>]

QUEIROZ, Baeta de, relat. – Retenção na Fonte. Reembolso. Intimação para Comportamento. Tutela Jurisdicional Efectiva. Indeferimento Tácito. Acção para

Reconhecimento de Direito. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 06/07, de 07/03/2007 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e063bb907b4222738025729f004b5165?OpenDocument>]

REIS, Costa, relat. - Acto de Liquidação. Impugnação Judicial. Revisão Oficiosa.

Juros Indemnizatórios. Prazo. Termo Inicial. [Em linha] Supremo Tribunal

Administrativo, nº 0606/06, de 06/06/2007 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c5e1867050ff171180257301003243cf?OpenDocument>]

RODRIGUES, Benjamim, relat. - **Recurso Jurisdicional. Matéria de Facto. Valor Aduaneiro. Acto Destacável. Liquidação à Posteriori. Acto Constitutivo de Direitos. Revogação. Contencioso Aduaneiro. Processo Técnico de Contestação.**

[Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 015476, de 20/03/1996 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c130061d947420a9802568fc0039e38d?OpenDocument>]

RODRIGUES, Benjamim, relat. - **Impugnação Judicial. Prazo. Avaliação.**

Notificação de Avaliação. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 024382, de 17/05/2000 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9cc91f497037ae6b80256988004c2f31?OpenDocument>]

ROTHES, Francisco, relat. – **Execução Fiscal. Dispensa de Prestação de Garantia.**

Prova. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0393/13, de 03/04/2013 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/171f1a34c0e2e1ef80257b4b004f45ca?OpenDocument>]

SALGADO, Nuno, relat. - **Princípio da Colaboração da Administração com os Particulares. Princípio da Decisão. Princípio da Oficialidade. Instrução do Processo.**

[Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 031659, de 17/03/1994 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b891f63521d048c8802568fc00399d6e?OpenDocument>]

SALGADO, Nuno, relat. - **Licença de Construção. Competência da Câmara Municipal. Fundamentação do Acto Administrativo. Poder Vinculado. Princípio**

do Aproveitamento do Acto Administrativo. Audiência do Interessado. [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 046102, de 21/06/2000 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/da7dd381ee6b65c6802569ca003e4c56?OpenDocument>]

SALGADO, Nuno, relat. - **Acto administrativo. Notificação. Gestão de negócios.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 046726, de 11/01/2001 [Consultado em 30/10/2015] [Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cded01968abab10c80256a23003bd6e9?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1]

SILVA, Isabel Marques da, relat. – **Impugnação Judicial. Substituição Tributária. Legitimidade.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0362/09, de 09/09/2009 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dda60f0a589b7d048025763400561032?OpenDocument>]

SILVA, Isabel Marques da, relat. – **Impugnação Judicial. Tempestividade. Reclamação Graciosa. Falta de Notificação. Mandatário Judicial. Advogado. Procedimento Tributário.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0927/10, de 04/05/2011 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b45623dd08d86df98025788800490bb0?OpenDocument>]

SILVA, Isabel Marques da, relat. – **Oposição à Execução. Inexigibilidade da Dívida Exequenda. Falta de Fundamentação. Inconstitucionalidade Material. Acto Tributário.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0552/09, de 25/11/2009 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9817e1cb68dab24b802576810043190f?OpenDocument>]

SOUSA, Jorge de, relat. - **Direito de Audição. Direito de Audiência. Relatório. Inspecção.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 01003/06, de 17/01/2007

[Consultado em 14/07/2015] [Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fb95e36a0b68b3528025726d004ef1df?OpenDocument>]

SOUSA, Jorge de, relat. - **Notificação do Acto de Liquidação. Notificação Pessoal. Eficácia do Acto de Liquidação. Inexigibilidade da Dívida Exequenda. Oposição à Execução Fiscal.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0128/09, de 07/10/2009 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b5998d93a750a2128025764d0046f77d?OpenDocument>]

TORRÃO, Valente, relat. - **IVA. IRC. Declaração de Substituição. Inspecção Tributária. Reclamação Graciosa. Impugnação Judicial. Facto Tributário.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 03/10, de 28/04/2010 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/362f7c4cdfac06b48025771a004c0fdf?OpenDocument>]

TORRÃO, Valente, relat. - **Reclamação de Órgão de Execução Fiscal. Anulação da Venda.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 01415/12, de 09/01/2013 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5507f61133fd661980257af40054c9d0?OpenDocument>]

TORRÃO, Valente, relat. - **Recurso Hierárquico. Presunção. Indeferimento Tácito. Prazo de Impugnação Judicial.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0122/13, de 30/04/2013 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cd8db63a845c00af80257b7200484075?OpenDocument>]

VALE, Pimenta do, relat. - **Recurso Jurisdicional. Oposição de Julgados. Alçada. IRC. Baldios. Benefícios Fiscais.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0135/08, de 15/10/2008 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/64e5d025de8354a0802574e9003c6ec9?OpenDocument>

VALE, Pimenta do, relat. – **Iva. Conselho Técnico Aduaneiro. Decisão. Acto Destacável. Recurso Contencioso. Impugnação Autónoma.** [Em linha] Supremo Tribunal Administrativo, nº 0107/10, de 23/06/2010 [Consultado em 15/12/2014] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7e8e99aa25cbc92380257750004e8cef?OpenDocument>]

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Norte

CARVALHO, Fonseca, relat. - **Reclamação/Recurso Despacho Chefe Serviço Finanças. Audição Prévia Responsável Subsidiário.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Norte, nº 00286/04, de 16/09/2004 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/0bc735ecc56f501f80256f43003f4987?OpenDocument>]

CARVALHO, Fonseca, relat. - **Recurso Hierárquico - Preterição de Formalidade Legal - Possibilidade da Degradação de Formalidade Essencial em não Essencial.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Norte, nº 00152/07, de 06/11/2008 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/d84ee9f42cee74d7802575050052fae0?OpenDocument>]

ESCUDEIRO, José Luís Paulo, relat. - **Incompetência Relativa. Delegação de Poderes. Lei de Habilitação. Revogabilidade dos Actos Administrativos. O Caso dos Actos Administrativos Constitutivos de Direitos. A Transmissibilidade dos Prejuízos Fiscais em caso de Fusão de Sociedades. Respective Pressupostos Legais. Os Conceitos de “Razões Económicas Válidas” e “Inserção Numa Estratégia De Redimensionamento e Desenvolvimento Empresarial de Médio ou Longo Prazo, com Efeitos Positivos na Estrutura Produtiva” para efeitos de Transmissibilidade dos Prejuízos Fiscais. Conceitos Indeterminados.**

Discrecionariade Técnica. [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Norte, nº 00003/07, de 08/06/2011 [Consultado 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2f16ed1a1459abec802578b5003a79a1?OpenDocument>]

FERRAZ, Aníbal, relat. – **Citação – Nulidade – Reversão.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Norte, nº 00599/07, de 29/05/2008 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/5a8a9e1800e282f08025745f004c8c6e?OpenDocument>]

RODRIGUES, Moisés, relat. - **Convenção Dupla Tributação - Pagamento IRS Suíça – Documento Comprovativo.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Norte, nº 00190/02, de 28/04/2005 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/3e0c7f2b5d9d744580256ff7002da34c?OpenDocument>]

ROTHES, Francisco, relat. – **IRS - Rendimentos Auferidos no Estrangeiro - Residente em Território Português - Não Aplicação da Convenção - Fundamentação a Posteriori - Apresentação de Documentos na Fase de Recurso - Prescrição da Obrigação Tributária.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Norte, nº 00232/01, de 25/06/2010 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/6d783821bb4d3d2f802577fb0038f7cd?OpenDocument>]

TORRÃO, Valente, relat. - **Convenção Dupla Tributação - Pagamento IRS Suíça - Documento Comprovativo.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Norte, nº 00089/03, de 14/07/2005 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/71b7c35eac7abd3e8025704a004c4b99?OpenDocument>]

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Sul

CONDESSO, Joaquim, relat. - **Exame e Decisão de dois Recursos. Princípio da Prejudicialidade como Fundamento para o Exame de um deles. Direito de Audiência Prévia do Sujeito Passivo de Imposto. Vigência à Face do Regime Previsto No C.P.Tributário. Artºs.100, e seguintes do C.P.A. Princípio do Aproveitamento do Acto Administrativo. Actos Praticados no Exercício de Poderes Vinculados. Acto Tributário. Juros Indemnizatórios. Artº.24, nº.1, do C.P.Tributário. Artº.43, nº.1, da L.G.Tributária. Ilegalidade do Acto de Liquidação Devido a Vício de Forma.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Sul, nº 05791/12, de 23/10/2012 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/e511c8c1e23211bc80257aa60046d68a?OpenDocument>]

CONDESSO, Joaquim, relat. - **Efeito Suspensivo do Processo de Impugnação. Artº.103, nºs.4 e 5, do C.P.P.T. Competência para Apreciação do Pedido de Dispensa de Prestação de Garantia.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Sul, nº 06205/12, de 29/01/2013 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/a999a075645c2b5780257b0900386512?OpenDocument>]

CORREIA, Gomes, relat. - **Impugnação Judicial em Matéria Aduaneira. Violação do Princípio da Audiência Prévia Consagrado no Artº 60º da LGT Inaplicabilidade do Artº 103º, nº 1 do CPA ao Procedimento Tributário.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Sul, nº 00308/03, de 01/07/2003 [Consultado em 17/12/2014] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/e856fceb2d78f680256da50047dfea?OpenDocument>]

CORREIA, José, relat. - **Impugnação Judicial de IRS. Caducidade do Direito de Impugnar.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Sul, nº 04338/10, de 11/01/2011 [Consultado em 15/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/4cf5812a01ca08d5802578180039ae1b?OpenDocument>]

CORREIA, José, relat. - **IRC. Falta de Fundamentação da não Aceitação de “Elementos Novos” Carreados pela Contribuinte no Âmbito do Exercício do seu Direito de Audiência nos Termos do Artº 60º da LGT. Indemnizações a Terceiros por Danos Cujo Risco é Segurável. Não Participação Junto da Entidade Seguradora da Ocorrência dos Sinistros por os Montantes das Indemnizações se Situarem Abaixo da Franquia e para Evitar o Agravamento dos Prémios dos Respetivos Contratos de Seguros. Custos. Provisões. Orientações Genéricas. Questão Nova.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Sul, nº 02573/08, de 25/11/2008 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/d0895ec89f0df71b8025751300312610?OpenDocument>]

FERRAZ, Aníbal, relat. – **Aduaneiro. Classificação Pautal.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Sul, nº 04024/10, de 01/06/2011 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/569a81b22d2112a4802578a9002ecbd4?OpenDocument>]

MARTINS, Ivone, relat. – **Direito de Audiência Prévia.** [Em linha] Tribunal Central Administrativo do Sul, nº 01188/06, de 30/05/2006 [Consultado em 14/07/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/a03889af7b173dd280257180004b98d3?OpenDocument>]

Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia

BAHLMANN, K., relat. - **Hauptzollamt Schweinfurt contra Mainfrucht Obstverwertung GmbH. Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. Valor aduaneiro - Despesas de transporte.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-290/84, de 10/12/1985 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61984CJ0290&lang1=pt&type=TXT&ancre> 

EVERLING, U, relat. - **Hauptzollamt Hamburg - Ericus contra Van Houten International GmbH. Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. Valor aduaneiro - Despesas de pesagem.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-65/85, de 04/02/1986 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=93689&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=353555>]

GALMOT, Y., relat. - **Zentralgenossenschaft des Fleischergewerbes eG (Zentrag) contra Hauptzollamt Bochum. Pedido de decisão prejudicial: Finanzgericht Düsseldorf - Alemanha. Origem das mercadorias - Transformação de carnes.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-93/83, de 23/02/1984 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61983CJ0093&lang1=pt&type=TXT&ancre> ≡]

KUTSCHER, H., relat. - **Suzanne Donckerwolcke, Criel pelo casamento, e Henri Schou contra Procureur de la République junto do tribunal de grande instance de Lille e Directeur général des douanes et droits indirects. Pedido de decisão prejudicial: Cour d'appel de Douai - França. Livre prática.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-41/76, de 15/12/1976 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=89216&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=352220>]

KUTSCHER, H., relat. - **Yoshida Nederland BV contra Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Friesland. Pedido de decisão prejudicial: College van Beroep voor het Bedrijfsleven - Países Baixos. Fechos éclair.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-34/78, de 31/01/1979 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61978CJ0034&lang1=pt&type=TXT&ancre> ≡]

LECOURT, R., relat. - **Comissão das Comunidades Europeias contra República Italiana.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-7/68, de 10/12/1968 [Consultado em 22/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=87685&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=557587>]

LÖHMUS, U., relat. - **Ministerie van Financiën contra Merabi Papismedov e outros. Pedido de decisão prejudicial: Hof van Beroep te Antwerpen - Bélgica. Código Aduaneiro Comunitário - Apresentação de mercadorias à alfândega - Conceito - Cigarros declarados sob a denominação 'utensílios de cozinha' - Constituição da dívida aduaneira na importação - Devedor da dívida aduaneira.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-195/03, de 03/03/2005 [Consultado em 23/10/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d50f7ae496baaf41528cd2b83cd6c816d9.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4Oc30Se0?text=&docid=55034&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=807875>]

PESCATORE, P., relat. - **Processo penal contra Giulio e Adriano Grosoli. Pedido de decisão prejudicial: Tribunale civile e penale di Trento - Itália. Gestão dos contingentes pautais.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-131/73, de 12/12/1973 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88594&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=332579>]

PUISSOCHET, J.-P., relat. - **Overland Footwear Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. Pedido de decisão prejudicial: VAT and Duties Tribunal, London - Reino Unido. Código Aduaneiro Comunitário - Valor aduaneiro das mercadorias importadas - Preço das mercadorias e comissão de compra - Reembolso dos direitos pagos sobre o montante total.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-379/00, de 05/12/2002 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47562&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=359272>]

PUISSOCHET, J.-P., relat. - Spedition Ulustrans, Uluslararasi Nakliyat ve. Tic. A.S. Istanbul contra Finanzlandesdirektion für Oberösterreich. Pedido de decisão prejudicial: Verwaltungsgerichtshof - Áustria. Código Aduaneiro Comunitário - Artigo 202.º - Constituição da dívida aduaneira - Introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade - Conceito de devedor dessa dívida - Alargamento à entidade patronal da dívida de um empregado que cometeu irregularidades na execução das obrigações aduaneiras. [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-414/02, de 23/09/2004 [Consultado em 20/10/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30ddf6ba469f073140ff94f7a2061d571c81.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuRbxn0?text=&docid=49526&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=368887>]

RAGNEMALM, H., relat. - Fábrica de Queijo Eru Portuguesa Lda contra Tribunal Técnico Aduaneiro de Segunda Instância. Pedido de decisão prejudicial: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. Livre circulação de mercadorias - Pauta Aduaneira comum - Posição pautal - Queijos ou caseínas - Regulamento (CEE) nº 3174/88. [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-42/99, de 26/09/2000 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45691&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=333373>]

SCHIEMANN, K., relat. - Intermodal Transports BV contra Staatssecretaris van Financiën. Pedido de decisão prejudicial: Hoge Raad der Nederlanden - Países Baixos. Pauta aduaneira comum - Posições pautais - Classificação na Nomenclatura Combinada - Posição 8709 - Tractor "Magnum ET120 Terminal Tractor" - Artigo 234.º CE - Órgãos jurisdicionais nacionais - Obrigação de reenvio a título prejudicial - Condições - Informação pautal vinculativa emitida a favor de um terceiro pelas autoridades aduaneiras de outro Estado-Membro relativamente a um veículo do mesmo tipo. [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-495/03, de 15/09/2005 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=59736&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=334321>]

SCHINTGEN, R., relat. - **Firma Söhl & Söhlke contra Hauptzollamt Bremen. Pedido de decisão prejudicial: Finanzgericht Bremen - Alemanha. Código Aduaneiro Comunitário e regulamento de aplicação - Ultrapassagem dos prazos de desalfandegamento de mercadorias não comunitárias em depósito temporário - Conceito de incumprimento ou não observância sem reais consequências para o funcionamento correcto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão - Prorrogação do prazo - Conceito de negligência manifesta.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-48/98, de 11/11/1999 [Consultado em 25/10/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dd015e0d076e7c4bb08f96f49c3f2097e1.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuRbN90?text=&docid=44833&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=35051>]

SCHINTGEN, R., relat. - **D. Wandel GmbH contra Hauptzollamt Bremen. Pedido de decisão prejudicial: Finanzgericht Bremen - Alemanha. Código Aduaneiro Comunitário e regulamento de aplicação - Constituição da dívida aduaneira na importação - Momento pertinente - Conceito de subtracção à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação - Apresentação de certificados de origem – Efeito.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-66/99, 01/02/2001 [Consultado em 21/10/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30ddbddd570d6424fcc965d8b01b76766ae.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuRbxn0?text=&docid=46044&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=578737>]

SLYNN, Gordon, relat. - **Malt GmbH contra Hauptzollamt Düsseldorf. Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. Certificado de autenticidade - Valor aduaneiro - Regulamento (CEE) nº 1224/80.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-219/88, de 28/03/1990 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96263&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=357398>]

STUART, A.J. Mackenzie, relat. - **Comissão das Comunidades Europeias contra Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte. Origem das mercadorias -**

Operações conjuntas de pesca. [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-100/84, de 28/03/1985 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61984CJ0100&lang1=pt&type=TXT&ancre> $\equiv$]

TIMMERMANS, C. W. A., relat. - **British American Tobacco Manufacturing BV contra Hauptzollamt Krefeld. Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. Livre circulação de mercadorias - Trânsito comunitário externo - Afastamento temporário dos documentos de trânsito e de transporte - Quebra dos selos e descarga parcial da mercadoria - Subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira - Constituição de uma dívida aduaneira na importação - Presença não suspeitada de agentes infiltrados pertencentes aos serviços aduaneiros - Circunstâncias particulares justificativas da dispensa de pagamento ou do reembolso dos direitos de importação - Responsabilidade do responsável principal em caso de artifícios ou de negligência manifesta das pessoas a quem ele recorre.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-222/01, de 29/04/2004 [Consultado em 21/10/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49120&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=579364>]

VELASCO, Díez de, relat. - **Hauptzollamt Karlsruhe contra Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG. Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. Valor aduaneiro - Comissão de compra.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-299/90, de 25/07/1991 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97484&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=357962>]

WATHELET, M., relat. - **Capespan International plc contra Commissioners of Customs & Excise. Pedido de decisão prejudicial: VAT and Duties Tribunal, London - Reino Unido. Código Aduaneiro Comunitário - Frutas e produtos hortícolas - Cálculo do valor aduaneiro.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-422/00, de 16/01/2003 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47977&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=356393>]

WILMARS, J. Mertens de, relat. - **Comissão das Comunidades Europeias contra Conselho das Comunidades Europeias. Convenção de Lome - Repartição e modo de gestão de um contingente pautal.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-218/82, de 13/12/1983 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61982CJ0218&lang1=pt&type=TXT&ancre> $\equiv$]

ZULEEG, M., relat. - **Unifert Handels GmbH contra Hauptzollamt Münster. Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. Valor aduaneiro das mercadorias - Valor transaccional - Despesas de sobre estadia.** [Em linha] Tribunal de Justiça da União Europeia, nº C-11/89, de 06/06/1990 [Consultado em 21/07/2015] [Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96444&pageIndex=0&doclang=p t&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=356990>]

Pareceres da Procuradoria-Geral da República

BARRETO, Cabral, relat. - **Administração Fiscal. Conflito de direitos. Princípios da actividade tributária. Restrição de direitos. Contribuinte. Património. Capacidade contributiva. Ficheiro informático. Banco de dados. Dados pessoais. Protecção de dados. Quebra do segredo profissional. Vida privada. Intimidade da vida privada. Protecção da vida privada. Pessoa singular. Comerciante. Sigilo. Confidencialidade. Segredo profissional. Dever de sigilo. Arquivo. Registos administrativos. Informação. Acesso. Dever de colaboração com os tribunais. Administração da justiça. Processo penal. Princípio da proporcionalidade. Investigação criminal. Inquérito. Acto de inquérito. Autoridade judiciária.** [E linha] Procuradoria-Geral da República, nº 20/1994, de 09/02/1995 [Consultado em 09/10/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/0/3803e4af91e008d88025661700422678?OpenDocument>]

COSTA, Salvador da, relat. - **Administração Pública. Anúncio. Imparcialidade da Administração. Abertura do concurso. Princípio da Justiça. Oferta ao público. Princípio da Legalidade. Programa de concurso. Princípio da Publicidade.**

Caderno de encargos. Princípio da Objectividade. Proposta avaliação. Princípio da Transferência. Adjudicação. Poder discricionário. Apreciação de proposta. Discricionariedade técnica. Critério de adjudicação. Aquisição de bens e serviços. Empreitada de obras públicas. Despesas públicas. Contrato de fornecimento. Instituto Português de Cartografia e Cadastro. Concurso público. [E linha] Procuradoria-Geral da República, nº 8/1996, de 20/03/1996 [Consultado em 09/10/2015] [Disponível em: <http://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/0/39bf533ad873530d8025661700423280?OpenDocument>]