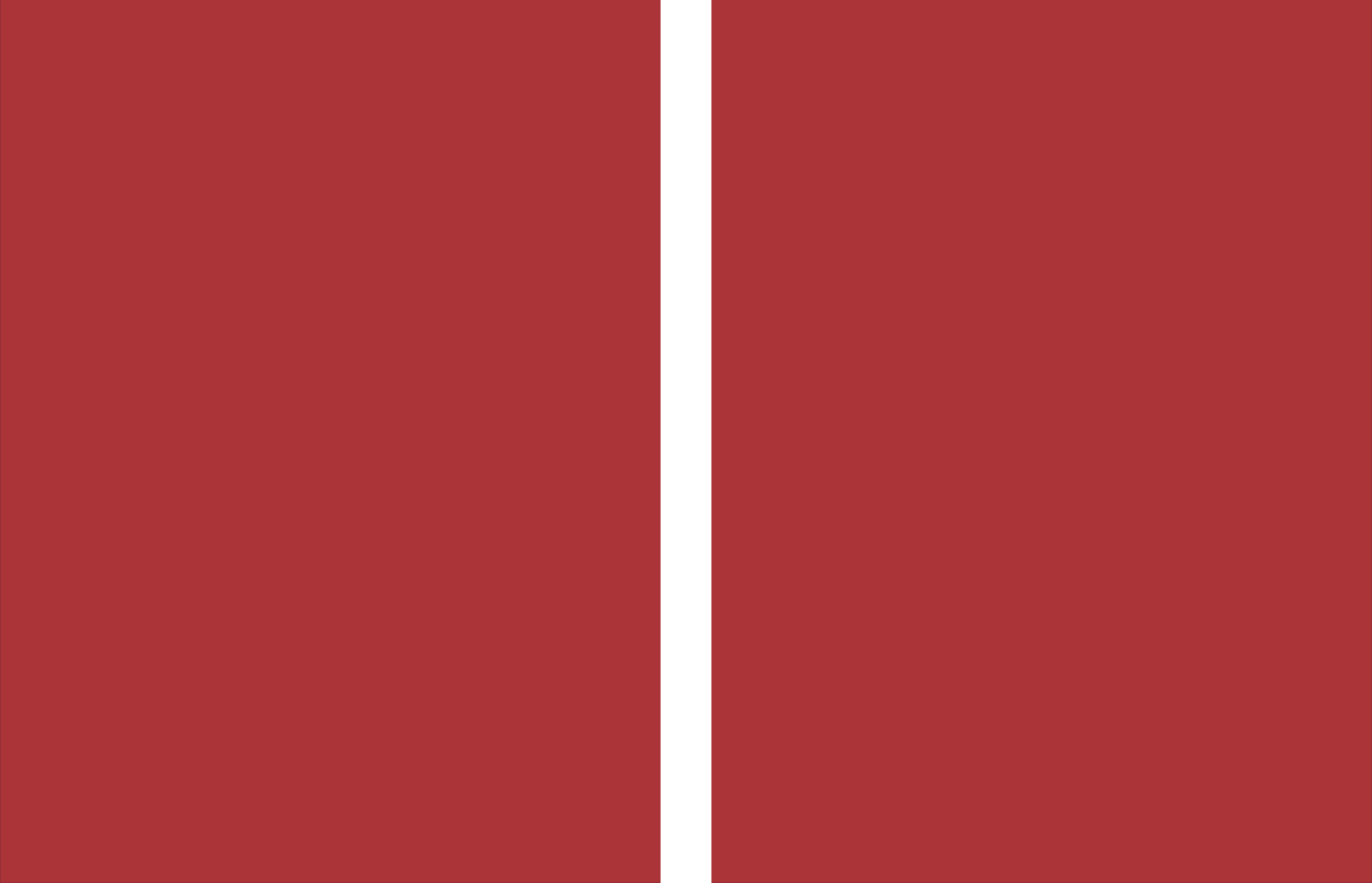


ANDREIA ISABEL DIAS BARBOSA

**A normação aduaneira principiologicamente  
enformada e de construção multinível  
Entre a fragmentação "pós-moderna",  
a tecnicidade, a *soft law* e os vacilantes  
avanços no sentido da coerência normativa**





**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

ANDREIA ISABEL DIAS BARBOSA

**A normação aduaneira principiologicamente  
enformada e de construção multinível  
Entre a fragmentação "pós-moderna",  
a tecnicidade, a *soft law* e os vacilantes  
avanços no sentido da coerência normativa**

Tese de Doutoramento em Ciências Jurídicas  
Especialidade em Ciências Jurídicas Públicas

Trabalho efetuado sob a orientação do  
**Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha**

## **DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS**

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

### ***Licença concedida aos utilizadores deste trabalho***



**Atribuição-NãoComercial-SemDerivações  
CC BY-NC-ND**

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

## **AGRADECIMENTOS**

A dissertação de doutoramento que se apresenta é fruto de uma dedicação pessoal ao estudo, em especial, ao estudo do Direito Aduaneiro, motivada por várias razões, mas potenciada por várias pessoas, a quem a aqui devo e quero agradecer.

Agradeço, então, a todas pessoas que a Universidade do Minho e que outros contextos profissionais me trouxeram e que, ao longo dos últimos anos, partilharam comigo os seus valiosos saberes.

Agradeço, em especial, ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, que aceitou orientar a presente dissertação. Pela elevação que transmite, no ser, no estar, no pensar, no escrever e no falar, que admiro e que tenho por inigualável, e pelo acompanhamento nas mais importantes fases e decisões da minha vida académica.

Agradeço, também, ao meu núcleo familiar mais próximo: aos meus pais e ao João, por serem uma fonte inesgotável de alegria e de apoio.

## **DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE**

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho acadêmico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

## **A normação aduaneira principiologicamente enformada e de construção multinível**

Entre a fragmentação "pós-moderna", a tecnicidade, a *soft law* e os vacilantes avanços no sentido da coerência normativa

### **Resumo**

A normação aduaneira é multinível e principiologicamente orientável.

O nível global, o nível regional e o nível local: eis as três dimensões que compõem o cosmos jurídico-aduaneiro, e que conhecem esferas materiais e institucionais distintas e autonomizáveis mas, ainda assim, necessariamente conectáveis.

A conexão entre níveis é essencialmente aconselhada e potenciada por uma base principiológica que cremos ser comum: a tributação aduaneira pende para a concretização do desenvolvimento sustentável, em ultrapassagem de considerações centradas na neutralidade, numa mudança de paradigma. A identificação deste centro gravitacional da tributação aduaneira parte do reconhecimento de uma axiologia que lhe está inerente e da própria normação que, nos seus vários níveis, o acolhe.

Não obstante, a normação aduaneira conhece fragilidades que afetam a sua própria génese e que colocam em crise os termos de consagração, desenvolvimento e aplicação da disciplina aduaneira do comércio internacional de mercadorias e, conseqüentemente, de concretização da base principiológica. A articulação multinível lida com a fragmentação pós-moderna, com normas técnicas, com a emergência significativa da *soft law*, com perdas de poder e com défice democrático, em prejuízo de um adequado nível de coerência, que se pressupõe como necessário num contexto de convergência, de aproximação de realidades e de necessidades à escala global.

A conceção da disciplina jurídica aduaneira nos termos que se apresentam – numa dimensão multinível e principiologicamente enformada – deverá contribuir para afastar a aridez teórica que tem vindo a acompanhar a matéria aduaneira.

**Palavras-chave:** construção normativa multinível, desenvolvimento sustentável, Direito Aduaneiro, direitos aduaneiros, orientação principiológica.

## **The guidance by principles and the multilevel construction of customs rules**

Between "postmodern" fragmentation, technical nature, soft law and the hesitation towards normative coherence

### **Abstract**

Customs discipline should be seen as being able to be guided by own principles and as being a multilevel construction.

The global level, the regional level and the local level: these are the three dimensions that make up the legal-customs cosmos, and which know different and autonomous material and institutional spheres, but still necessarily connectable.

The connection between levels is essentially advised and enhanced by a principled basis that we believe to be common: customs taxation leans towards achieving sustainable development, overcoming considerations centered on neutrality, in a paradigm shift. The identification of this gravitational center of customs taxation starts from the recognition of an axiology that is inherent to it and of the legal norms that, at its various levels, welcome it.

Notwithstanding, the customs legislation is aware of weaknesses that affect its own genesis and that put in crisis the terms of creation, development and application of the customs discipline of the international trade of goods and, consequently, of a principle-oriented approach. Multilevel articulation deals with postmodern fragmentation, with technical norms, with the significant emergence of soft law, with loss of power and with democratic deficit, to the detriment of an adequate level of coherence, which is assumed as necessary in a context of convergence, bringing together realities and needs on a global scale.

The conception of customs legal discipline in the presented terms – in a multilevel and guided by principles – should help to remove the theoretical dryness that has been accompanying customs matters.

**Keywords:** customs duties, Customs law, guidance by principles, multilevel normative construction, sustainable development.



## Índice

<b>Siglas e abreviaturas mais utilizadas</b> .....	xvii
<b>Observações prévias: a preferência pelo termo “dissertação de doutoramento” e o modo de citar</b> .....	xx
<b>Coordenadas introdutórias</b> .....	xxiii
1. Identificação dos propósitos de investigação – um contributo para a teorização da tributação aduaneira .....	1
2. Delimitação do objeto de estudo – a tributação aduaneira .....	3
3. Enunciação do pressuposto discursivo: o <i>ethos</i> da tributação aduaneira e a construção do conhecimento teórico adequado .....	5
4. Motivação e pertinência da investigação .....	10
4.1. A aridez teórica no domínio da tributação aduaneira .....	10
4.2. A aridez académica no domínio da tributação aduaneira .....	12
5. Posição metodológica .....	16
5.1. Para a abordagem do tema .....	17
5.2. Para o procedimento investigatório .....	19
5.2.1. A visão analítica do Direito Aduaneiro .....	20
5.2.2. substrato económico do fenómeno jurídico-aduaneiro: de considerações económicas basilares para a construção jurídica .....	22
5.2.2.1. A conexão entre o Direito Aduaneiro e o Direito Económico .....	24
5.2.2.2. O afastamento da dependência científica do Direito Aduaneiro da Economia Política e da interpretação económica .....	29
<b>Parte I – A tributação aduaneira e o paradigma do conhecimento</b> .....	32
<b>Divisão I – A relevância do paradigma na construção do conhecimento científico</b> .....	34
1. O <i>paradigma</i> na construção de THOMAS KUHN .....	34
2. A evolução do pensamento científico .....	35
2.1. A fase da ciência normal .....	36
2.2. A fase de deteção das anomalias .....	36
2.3. A fase da crise .....	36
2.4. A fase da ciência revolucionária .....	37

<b>Divisão II - A alteração paradigmática no contexto da tributação aduaneira – o desenvolvimento sustentável como superestrutura da fase da ciência revolucionária</b> .....	39
<b>Subdivisão I - A alteração do paradigma no sentido da promoção e proteção do desenvolvimento sustentável</b> .....	41
1. Por uma base principiológica de sustento axiológico .....	41
1.1. A relevância das instituições valorativas da consciência humana na tributação aduaneira .....	41
1.2. O propósito da existência de uma superestrutura fomentadora da alteração de paradigma – pela ultrapassagem de um casuísmo sem princípios .....	43
1.3. Valores e bens jurídicos – densificação e recondução à tributação aduaneira .....	46
1.4. Os princípios jurídicos como adequados meios de reflexo da axiologia comum .....	49
1.4.1. A iluminação e o sentido de coerência normativa trazida pelos princípios .....	49
1.4.2. A normação aduaneira principiológicamente orientada .....	53
1.5. A (in)admissibilidade da sustentação axiológica por base principiológica .....	56
2. A equidade na tributação aduaneira do comércio internacional .....	59
2.1. A equidade na história da tributação do comércio internacional .....	62
2.1.1. A prossecução de equidade .....	62
2.1.2. A construção de equidade tributária internacional .....	66
2.2. Contributos para o efetivo acolhimento da equidade na normação aduaneira e consequente construção do invólucro axiológico .....	68
2.2.1. A equidade aduaneira em sentido horizontal e em sentido vertical .....	68
2.2.2. A equidade aduaneira na criação e aplicação normativa e na distribuição das receitas .....	70
2.2.2.1. A coerência da normação como fruto da equidade .....	71
2.2.2.2. A contribuição aduaneira de base equitativa .....	73
2.2.2.2.1. O dever (de substrato ético) de não importação .....	74
2.2.2.2.2. As contribuições éticas aduaneiras .....	76
3. A axiologia tendencialmente universal na tributação aduaneira .....	80
3.1. Da universalidade axiológica sem um governo universal .....	81
3.2. Da aceitação da tendencial universalidade axiológica na tributação aduaneira .....	85
4. A base principiológica da tributação aduaneira .....	87
4.1. A opção por uma base principiológica .....	91
4.2. A insuficiência da <i>soft law</i> .....	93
5. O desenvolvimento sustentável enquanto bem jurídico principiológicamente revelado .....	96

5.1. O acolhimento jurídico-aduaneiro da axiologia comum .....	98
5.1.1. O acolhimento na normação aduaneira de nível local .....	102
5.1.2. O acolhimento na normação aduaneira de nível regional .....	104
5.1.3. O acolhimento na normação aduaneira de nível global .....	107
5.2. A conexão entre interesse público e desenvolvimento sustentável .....	113
5.2.1. A extrasistematicidade de <i>interesse público</i> .....	114
5.2.2. A supraestadualidade de <i>interesse público</i> .....	117
5.3. O núcleo semântico de desenvolvimento sustentável .....	123
5.3.1. A permutabilidade entre desenvolvimento sustentável e sustentabilidade .....	124
5.3.2. O caráter multinível da <i>sustentabilidade</i> .....	126
5.3.3. A <i>sustentabilidade</i> associada ao comércio legítimo .....	128
5.4. A conformação do cosmos jurídico-aduaneiro pelo <i>desenvolvimento sustentável</i> .....	130
5.4.1. A imposição ou o afastamento dos direitos aduaneiros em função do <i>desenvolvimento sustentável</i> .....	130
5.4.2. O dever geral de normação em função do <i>desenvolvimento sustentável</i> .....	132
<b>Subdivisão II - A tensão teleológica entre os modelos de comércio internacional como motor para alteração de paradigma</b> .....	136
1. Breve contextualização histórica sobre a oscilação entre protecionismo e comércio livre .....	138
2. A teleologia subjacente à dicotomia dos modelos de comércio internacional protecionismo/comércio livre.....	144
2.1. A procura pelo bem-estar .....	145
2.2. A opção pelo afastamento da tributação aduaneira .....	147
2.3. A opção pela implementação da tributação aduaneira .....	149
3. Por uma tributação aduaneira assente numa globalização sustentável .....	154
<b>Subdivisão III - A relevância da neutralidade na tributação aduaneira perante o desenvolvimento sustentável</b> .....	158
1. A neutralidade como superestrutura da fase da ciência normal.....	158
2. As concepções de neutralidade no domínio tributário .....	161
2.1. A neutralidade como intransitividade .....	162
2.2. A neutralidade como potenciadora de alterações homotéticas.....	163
3. A superação da neutralidade no domínio aduaneiro.....	167
§ Razão de ordem .....	170

<b>Parte II – A normação aduaneira multinível</b> .....	171
<b>Divisão I – Delimitação de pressupostos teóricos e discursivos associáveis à normação aduaneira</b> .....	174
1. O Direito Aduaneiro – um quadro jurídico-normativo eclético.....	175
1.1. Direito Aduaneiro – dificuldades de densificação.....	177
1.2. O Direito Aduaneiro: normas fiscais, normas técnicas e normas sancionatórias.....	180
1.3. A (des)conexão do Direito do Ambiente.....	189
2. Os direitos aduaneiros – imposições tributárias ecléticas.....	191
2.1. Tributação aduaneira: da <i>eisphora</i> aos direitos aduaneiros .....	191
2.2. A classificação jurídico-tributária dos direitos aduaneiros.....	193
2.2.1. A importação de mercadorias.....	198
2.2.2. A exportação de mercadorias .....	200
2.2.3. objeto das importações e das exportações .....	202
2.2.3.1. A ausência de definição de <i>mercadoria</i> : uma omissão legislativa estratégica? .....	202
2.2.3.1.1. O específico recorte jurídico-aduaneiro do conceito de mercadoria e o atributo de comercialidade .....	203
2.2.3.1.2. O atributo da originalidade e as denominadas “regras de origem” .....	205
2.2.3.2. . As problematizações inerentes à intangibilidade ou imaterialidade dos bens, em especial, as impressões 3D .....	208
2.2.4. A qualificação dos direitos aduaneiros como impostos .....	212
2.2.4.1. A aproximação da figura ao conceito de imposto .....	213
2.2.4.1.1. O elemento objetivo.....	214
2.2.4.1.2. O elemento subjetivo .....	215
a. Os direitos aduaneiros são devidos a entidades públicas .....	217
b. Os direitos aduaneiros são exigidos a detentores de capacidade contributiva .....	222
c. A complexidade subjetiva na tributação aduaneira e a construção de um modelo em rede .....	223
2.2.4.1.3. O elemento finalístico .....	225
2.2.4.2. A extrafiscalidade dos direitos aduaneiros.....	227
2.2.4.2.1. A extrafiscalidade dos direitos aduaneiros à luz da teoria da finalidade secundária invertida .....	229
2.2.4.2.2. O cumprimento das condições para a existência de extrafiscalidade.....	231
2.2.4.3. A (im)possibilidade de qualificação dos direitos aduaneiros como tributos ambientais .	234

<b>Divisão II – O carácter multinível da normação aduaneira .....</b>	<b>239</b>
<b>Subdivisão I – A normação aduaneira de nível local.....</b>	<b>240</b>
1. Dimensão material: o quadro normativo aduaneiro basilar .....	240
1.1. A Constituição aduaneira.....	242
1.2. A complexidade técnica como fundamento de especiais regras procedimentais e processuais aduaneiras.....	244
1.3. A proteção de bens jurídicos através do regime criminal e contraordenacional aduaneiro .....	247
2. Dimensão institucional: a aplicação por via administrativa e jurisdicional do quadro jurídico-normativo aduaneiro.....	249
2.1. Autoridades aduaneiras e missão aduaneira .....	249
2.1.1. Breve contextualização histórica sobre o desenvolvimento da atividade aduaneira .....	249
2.1.2. Autoridades aduaneiras, Autoridade Tributária e Aduaneira e OMA.....	253
2.1.3. A atividade aduaneira – a tutela de situações jurídicas subjetivas e os controlos para-aduaneiros .....	260
2.1.3.1. A eficácia aduaneira.....	263
2.1.3.2. A eficiência aduaneira .....	264
2.1.4. A atuação aduaneira ambientalmente protetora .....	268
2.1.5. A classificação dos atos aduaneiros .....	274
2.1.6. A parametrização da atuação aduaneira .....	291
2.1.6.1. A parametrização no domínio pautal .....	297
2.1.6.2. A parametrização no domínio da matéria de origem .....	300
2.1.6.3. A parametrização em outros domínios aduaneiros.....	301
2.1.7. A automatização da atuação (mas não da vontade) aduaneira.....	302
2.1.7.1. Motivações para a digitalização aduaneira .....	306
2.1.7.2. Desafios associáveis à digitalização aduaneira.....	309
2.1.8. As virtudes da atividade aduaneira enquanto gestão pública.....	313
2.1.8.1. A boa administração aduaneira global .....	314
2.1.8.2. Densificação concetual e teleológica da boa administração.....	315
2.2. A jurisdição aduaneira – por uma jurisdição arbitral (?) .....	322
<b>Subdivisão II – A normação aduaneira de nível regional .....</b>	<b>328</b>
1. A construção de uma União Aduaneira e delimitação em relação a outras formas de integração ...	329

1.1. Área de preferência aduaneira.....	332
1.2. Zona de comércio livre .....	333
1.3. União aduaneira.....	334
1.3.1. Uma união aduaneira perfeita.....	334
1.3.2. Os efeitos de índole económica associados à criação de uma união aduaneira.....	335
1.4. Mercado comum.....	338
2. A União Aduaneira como uma integração regional bem sucedida.....	339
2.1. A relação umbilical entre a União Aduaneira e liberdade de circulação de mercadorias .....	341
2.2. A cooperação leal na União Aduaneira como motor da integração.....	343
3. A unilateralidade da desintegração da União Aduaneira e a conseqüente quebra da unidade....	345
3.1. Enquadramento da questão .....	347
3.2. O quadro normativo do procedimento de desvinculação: em particular, o artigo 50.º do TUE ..	348
3.2.1. Principais momentos do procedimento de desvinculação.....	349
3.2.2. O acordo de saída.....	350
3.2.3. Os termos da desvinculação.....	351
3.2.4. As repercussões aduaneiras da desvinculação.....	354
4. Dimensão material: o quadro normativo aduaneiro basilar.....	355
4.1. O quadro jurídico-normativo do Direito originário.....	356
4.1.1. A proibição de restrições ao comércio entre Estados Membros .....	359
4.1.2. A proibição de restrições quantitativas .....	361
4.1.3. As proibições de restrições equivalentes às restrições quantitativas.....	362
4.1.4. As normas sobre regras técnicas como entraves à liberdade de circulação.....	365
4.2. O quadro jurídico-normativo do Direito derivado.....	367
5. Dimensão institucional: a relevância da atuação do TJUE em matéria aduaneira.....	370
<b>Subdivisão III – A normação aduaneira de nível global .....</b>	<b>375</b>
1. A produção normativa num contexto de interações globais .....	375
1.1. A coerência normativa.....	378
1.2. A convergência normativa .....	379
1.3. A criação de padrões comuns como resultado da coerência e da convergência .....	382
2. A intervenção da OCDE – a cooperação normativa .....	383
2.1. O papel dos mecanismos de cooperação.....	384
2.2. A suavização das “obrigações” de cooperação .....	386

3.	Dimensão material: o quadro normativo aduaneiro basilar .....	387
3.1.	A malograda tentativa da Organização Internacional do Comércio e a génese do <i>General agreement on tariffs and trade</i> .....	388
3.2.	A regulação do comércio internacional pela OMC .....	391
3.3.	A “principiologia” do comércio internacional tendencialmente livre .....	395
3.3.1.	O princípio da liberalização.....	396
3.3.2.	O princípio da nação mais favorecida .....	397
3.3.2.1.	Por uma igualdade de oportunidades de acesso ao mercado .....	397
3.3.2.2.	Limitações aplicáveis .....	400
3.3.3.	O princípio da reciprocidade .....	402
3.3.4.	O princípio da não discriminação.....	403
3.4.	Os acordos de comércio internacional .....	404
3.5.	Os acordos de comércio internacional celebrados pela União Europeia .....	408
3.6.	Os acordos megarregionais de comércio internacional – da fragmentação à coerência e convergência normativas.....	411
4.	Dimensão institucional: o sistema de resolução de litígios da OMC .....	416
4.1.	A resolução pacífica de litígios no domínio do comércio internacional a partir da OMC .....	417
4.1.1.	O objeto e o objetivo do sistema de resolução de litígios .....	418
4.1.2.	O órgão de resolução de litígios .....	419
4.1.3.	O impacto da intervenção do ORL nos ordenamentos jurídicos nacionais .....	421
4.1.3.1.	A relevância dos princípios da participação e da proporcionalidade.....	421
4.1.3.2.	A relevância do princípio da congruência entre a instrução e a decisão .....	423
4.1.4.	A vinculatividade das recomendações e decisões do ORL.....	424
4.1.5.	O carácter (não) jurisdicional do sistema de resolução de litígios .....	427
4.2.	A arbitragem comercial internacional.....	428
	<b>Parte III – A articulação multinível – a coerência normativa num contexto de fragmentação</b> .....	431
	<b>Divisão I - A pós-modernidade e a globalização como potenciadoras das alterações da regulação aduaneira e a articulação com estruturas estaduais fundamentais</b> .....	432
1.	O impacto da pós-modernidade e da globalização na normação aduaneira .....	432
1.1.	Da pós-modernidade ao derretimento jurídico .....	432
1.2.	Do local ao global, no sentido da interconexão normativa.....	436

2.	A soberania aduaneira num contexto de interações globais.....	441
<b>Divisão II – Os termos de articulação entre os níveis da normação aduaneira</b> .....		448
1.	Considerações analíticas preliminares: a unidade em conexões globais .....	448
1.1.	A sistematicidade normativa em contexto internacional.....	450
1.2.	O contributo da normação aduaneira para potenciar a sistematicidade internacional e o problema da coexistência desordenada de Direitos Aduaneiros .....	453
2.	As dificuldades de receção do Direito Internacional aduaneiro no ordenamento europeu– em especial, a receção das normas emanadas pela OMC e pela OMA.....	456
2.1.	A posição doutrinal quanto à <i>Völkerrechtsfreundlich</i> .....	457
2.2.	A conexão normativa e institucional entre a OMC e a União Europeia.....	459
2.3.	A posição jurisprudencial quanto à <i>Völkerrechtsfreundlich</i> .....	462
3.	A receção do Direito supraestadual – da OMC, da OMA e da UE – no ordenamento jurídico português.....	464
4.	Entre a uniformização e a articulação dos níveis da normação aduaneira – o Direito Aduaneiro multinível .....	467
4.1.	A emergência de um Direito Aduaneiro multinível e de um Código Aduaneiro Internacional ..	468
4.2.	A impossibilidade de uniformização plena da normação aduaneira .....	470
4.3.	A aproximação da normação aduaneira no contexto de pluralismo normativo.....	472
4.3.1.	Uniformização instrumental e progressiva.....	472
4.3.2.	Uniformização relativa .....	474
5.	Direito Aduaneiro Comparado como potenciador da aproximação de soluções jurídicas .....	477
<b>Divisão III – A normação aduaneira num cenário de derretimento jurídico, de défice democrático e de necessidade de proteção do ambiente e dos direitos humanos</b> .....		480
1.	Da solidez à solubilidade jurídica – a construção da normação aduaneira em rede .....	481
1.1.	A transnacionalidade da normação, a emergência do Estado pós-regulador e a normação aduaneira não estadual .....	483
1.2.	A autorregulação no comércio internacional de mercadorias .....	485
1.2.1.	A legitimidade no contexto da autorregulação .....	486
1.2.2.	A legitimidade no contexto da regulação de uma <i>entidade reguladora global</i> .....	490
1.3.	O desabrochar de um “pluriverso” com formas híbridas de normação .....	493
1.3.1.	O acolhimento da normação aduaneira não estadual num esquema não piramidal .....	496
1.3.1.1.	O modelo de KELSEN .....	496



1.3.1.2. A receção da normação não estadual .....	499
1.3.2. A prevalência do Direito.....	500
2. A ausência de um adequado modelo de participação política num contexto de governação multinível .....	503
2.1. Transversalidade temática e barreiras participativas.....	505
2.1.1. As decisões políticas de amplo espectro de influência – o <i>soft power</i> .....	506
2.1.2. O arcabouço jurídico-democrático no contexto da União Europeia .....	510
2.1.3. O arcabouço jurídico-democrático no contexto da OMC .....	511
2.1.3.1. Delimitação da abordagem .....	511
2.1.3.2. A influência jurídica, política e económica da OMC na esfera dos seus membros .....	514
2.1.3.3. As debilidades associadas à atuação influenciadora da OMC .....	516
2.1.3.3.1. Défice democrático.....	517
2.1.3.3.2. Falta de transparência.....	517
2.1.3.3.3. Distribuição desigual do poder .....	518
2.1.3.3.4. Ausência de controlo .....	519
2.2. A atenuação das barreiras participativas – dificuldades.....	520
2.2.1. A privatização das negociações para a celebração de acordos de comércio internacional .	521
2.2.2. A transição da legitimidade política para a legitimidade técnica .....	523
2.3. A atenuação das barreiras participativas - possibilidades.....	526
2.3.1. O direito de participação - densificação .....	526
2.3.2. O fomento participativo a partir da regulação ou da limitação da ação da OMC .....	528
2.3.3. O fomento participativo a partir de outras esferas .....	529
2.3.3.1. A (rejeição da) iniciativa popular .....	532
2.3.3.2. O (afastamento do) referendo.....	532
2.3.3.3. A participação no procedimento legislativo por via eletrónica .....	533
2.3.3.3.1. Termos da participação eletrónica .....	534
2.3.3.3.2. Condições da participação.....	535
2.3.3.3.3. Dificuldades da participação por via eletrónica .....	535
3. Entre as exigências de legalidade e as exigências de igualdade e de praticabilidade na normação aduaneira.....	538
3.1. A normação criativa .....	539
3.2. A derrotabilidade do princípio da legalidade .....	542

3.3. A relativização da participação política .....	544
3.4. O reforço do constitucionalismo nacional .....	546
4. Entre o constitucionalismo nacional e a consciência global no sentido do desenvolvimento sustentável .....	550
4.1. A proteção do meio ambiente .....	551
4.2. A proteção dos direitos humanos.....	553
<b>Conclusões</b> .....	557
<b>Bibliografia</b> .....	564
<b>Jurisprudência referenciada</b> .....	633

## **Siglas e abreviaturas mais utilizadas**

AA – Acordos de associação

ACL – Acordos de comércio livre

AD-CAU – Regulamento do Ato Delegado (UE) 2015/2446, da Comissão

AECT – Agrupamentos europeus de cooperação territorial

AE-CAU – Regulamento de Execução (UE) 2015/2447, da Comissão

APC – Acordos de parceria e cooperação

APE – Acordo de parceria económica

ASEAN – *Association of Southeast Asian Nations*

ATA – Autoridade tributária e aduaneira

BVerfG – *Bundesverfassungsgericht*

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária

CAC – Código Aduaneiro Comunitário

CAM – Código Aduaneiro Modernizado

CAU – Código Aduaneiro da União

CC – Código Civil

CDFUE – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CETA – *Comprehensive Trade and Economic Agreement*

Cf. – Conforme

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CP – Código Penal

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código do Processo Civil

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código do Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DIVA – Diretiva do IVA

EEE – Espaço Económico Europeu  
EFTA – *European Free Trade Association*  
EM – Estado(s) Membro(s)  
ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais  
FMI – Fundo Monetário Internacional  
FTA – *Free trade agreement*  
GATT – *General agreement on tariffs and trade*  
IEC – Impostos Especiais sobre o Consumo  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado  
IS – Imposto de Selo  
LGT – Lei Geral Tributária  
MERCOSUL – Mercado Comum do Sul  
NAFTA – *North American Free Trade Agreement*  
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico  
OMA – Organização Mundial das Alfândegas  
OMC – Organização Mundial do Comércio  
ONG – Organização Não Governamental  
ONU – Organização das Nações Unidas  
ORL – Órgão de Resolução de Litígios (da OMC)  
RCPITA – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira  
RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias  
RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária  
RTA – *Regional trade agreements*  
SADC – *Southern Africa Development Community*  
SPG – Sistema de Preferências Generalizadas  
STA – Supremo Tribunal Administrativo  
STJ – Supremo Tribunal de Justiça  
TAU – Território aduaneiro da União  
TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte  
TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UA – União Aduaneira

UE – União Europeia

UEMOA – União Económica e Monetária do Oeste Africano

## **Observações prévias: a preferência pelo termo “dissertação de doutoramento” e o modo de citar**

São duas as observações prévias que se pretende começar por concretizar.

A primeira relaciona-se com os termos a que nos referiremos ao presente trabalho, enquanto *dissertação de doutoramento*.

A preferência pelo termo “dissertação”, em detrimento de “tese” expressa as pretensões subjacentes ao estudo que pretendemos concretizar. Na verdade, o termo “tese” não é mais do que o nome tradicional para a “dissertação”. Os significados atribuídos a “dissertação” e a “tese” apontam no sentido de que é a primeira que, com maior rigor, se reconduz às exigências subjacentes à obtenção do grau de Doutor. Senão vejamos.

Até ao início do século XX, os candidatos ao grau de Doutor deveriam defender a pertinência de uma proposição por eles apresentada a discussão. Contudo, atualmente, a investigação concretizada no âmbito do doutoramento não se caracteriza necessariamente por esse tom assertivo, podendo mesmo consistir na formulação argumentada de um problema que está e que, porventura, ficará, em aberto. O trabalho, em sede de doutoramento, é caracterizado pelo esforço para fazer progredir o saber no domínio de uma determinada área, fruto de um conhecimento tendencialmente completo, preenchido por componentes teóricas e práticas, pela transdisciplinaridade do saber, pela problematização e pelo ineditismo ou inovação, quer do tema, quer da forma de o tratar, procedendo-se ao “exame, desenvolvimento, exposição, escrita ou oral, de um ponto doutrinário”. Ora, se assim é, e sabendo-se que o termo “dissertação” vem do latim *disserere*, que significa “ligar-se a uma cadeia de raciocínios”, parece ser este o conceito que melhor se coaduna com os propósitos de um doutoramento. E se é verdade que o termo “tese” corresponde à proposição que se apresenta para ser defendida, em público, se for impugnada, não é menos certo que essa defesa pública é também reconduzível à dissertação,

O Regulamento do Grau de Doutor da Universidade do Minho, Despacho RT 1/2007, apoia este entendimento. Nos termos do seu artigo 1.º, o grau de Doutor é conferido aos que demonstrem capacidade de compreensão sistemática num domínio científico de estudo; competências, aptidões e métodos de investigação associados a um domínio científico; capacidade para conceber, projetar, adaptar e realizar uma investigação respeitando as exigências impostas pelos padrões de qualidade e integridade académicas; ter realizado um conjunto significativo de trabalhos de investigação original

que tenha contribuído para o alargamento das fronteiras do conhecimento; capacidade para analisar criticamente, avaliar e sintetizar ideias novas e complexas; capacidade para comunicar com os seus pares, a restante comunidade académica e a sociedade em geral sobre a área em que são especializados; e capacidade para promover o progresso tecnológico, social ou cultural. Ora, tais exigências transcendem a defesa de uma proposição, de uma tese, por em causa estar, em sede de Doutoramento, a concretização de todas as identificadas dimensões que implicam o estudo, a reflexão, o encadeamento de pensamentos e a problematização de uma determinada dimensão<sup>1</sup>.

A terminologia – ou mais do que isso, a interpretação – aqui proposta esbarra, porém, com aquela que é empregue no regime jurídico dos graus e diplomas de ensino superior (Decreto-Lei n.º 74/2006, de 24 de março), no qual o termo *dissertação* se encontra no artigo 20.º, n.º 1, alínea b), no sentido de integrar, desde que de natureza científica, o ciclo de estudos conducente ao grau de mestre, e no qual o termo *tese* se encontra no artigo 31.º, n.º 1, no sentido de integrar, desde que original, especialmente elaborada para esse fim, e adequada à natureza do ramo de conhecimento ou da especialidade, o ciclo de estudos conducentes ao grau de doutor. O que aqui se propõe, atenta a densificação apresentada do termo *dissertação* é, pois, uma interpretação corretiva dos aludidos preceitos, que vá ao encontro dos propósitos associados ao trabalho de investigação em sede de doutoramento.

A segunda observação prende-se com a forma de citação. Procurar-se-á verter no texto principal da dissertação apenas os conteúdos essenciais da matéria objeto de estudo. Por conseguinte, em nota de rodapé ficarão inseridas, para além das referências bibliográficas e jurisprudenciais, as temáticas que, do nosso ponto de vista, não se revestem da essencialidade imputada aos conteúdos que constam no texto principal, mas que com eles se encontram relacionados, justificando-se a interrupção do discurso.

No que concerne à forma de referenciação das obras, das decisões jurisprudenciais e de outros elementos a que tenhamos recorrido na investigação, procurar-se-á que seja a mesma feita da forma mais clara e prática possível. Desde logo, por considerarmos que, para o destinatário, a identificação da fonte em causa fica dificultada nestas situações, não utilizaremos a menção “op. cit.” para as referências subsequentes.

---

<sup>1</sup> No mesmo sentido, *vide* ANTÓNIO M. HESPANHA, “Como preparar uma dissertação – um guia em cinco pontos”, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa”, 2009 (disponível em <http://www.fd.unl.pt/anexos/2705.pdf> [08-04-2017]).

Quanto às entradas bibliográficas, utilizar-se-á a seguinte sequência: autor, título, local da edição, editora, data e número de página. Nas obras com três ou mais autores, é citado apenas o primeiro, seguido da expressão “*et al.*”. Estando em causa artigos de revistas, estes serão citados pela indicação do autor, título do artigo, designação da revista, número, data de publicação e número de página. Relativamente às decisões jurisprudenciais, optar-se-á pela sequência seguinte: identificação do Tribunal, data da decisão e número da decisão/do processo. Estando em causa elementos disponíveis eletronicamente, será incluído o *link* de acesso aos mesmos, com a indicação da data em que o acesso foi por nós feito, pela última vez.

As traduções de fontes estrangeiras são da nossa inteira responsabilidade, salvo indicação em sentido contrário. Porém, estando em causa fontes em língua castelhana, francesa, inglesa e italiana, optar-se-á, na maioria das vezes, pela não tradução, atenta a sua proximidade à língua portuguesa e/ou a facilidade de compreensão. Desta forma, garante-se a fidelidade do sentido original do texto.

As abreviaturas mais utilizadas constam da lista apresentada *supra* com o respetivo significado.



**Para a avó Madalena e para o avô Adão**

## **Coordenadas introdutórias**

O presente apartado – o primeiro da dissertação que aqui apresentamos – assume um título propositadamente distinto (mais ainda assim não totalmente divergente) dos que normalmente servem para um fim introdutório a um trabalho de investigação, anunciando considerações iniciais quanto ao tema que lhe serve de objeto. A indicação de que serão dadas as “coordenadas introdutórias” revela a intenção de expressar os pensamentos basilares à investigação concretizada, definindo os respetivos fins, explicando conteúdos essenciais, partilhando a metodologia adotada e expondo o percurso a percorrer.

De resto, o emprego da expressão “coordenadas” a um trabalho que pressupõe a concretização de um estudo relacionado com o comércio de mercadorias para além fronteiras, passando por caminhos que, do ponto de vista doutrinal, ainda estão, pelo menos em parte, por explorar, e que procura identificar uma base principiológica capaz de orientar as atuações, ganha pleno sentido, enquanto expressão figurativa sobre o que, aqui, se tratará.

### **1. Identificação dos propósitos de investigação – um contributo para a teorização da tributação aduaneira**

A presente dissertação assume o propósito de contribuir para a teorização da tributação aduaneira.

A teorização assentará em dois segmentos, selecionados de acordo com aquelas que nos parecem ser as mais relevantes dimensões associáveis a um domínio jurídico-tributário: (i) a identificação da base principiológica que sirva de fundamento e de fim à tributação aduaneira e (ii) a identificação de adequados termos de sistematização e de articulação da normação aduaneira, que assentará numa conceção multinível.

O carácter multinível da normação aduaneira (nacional, regional e global) suscita a articulação entre soluções normativas, perante uma axiologia associada ao comércio internacional que, conforme se constatará, é capaz de ser assumida como tendencialmente transversal. Uma base principiológica robusta, que reflita esse plano axiológico comum e que surja na sequência da elevação de tais valores a bens jurídicos, permitirá contribuir para a coerência normativa, atento o efeito de influência recíproca que será capaz de gerar, sobretudo quando enquadrada naquela que é tida como uma das disciplinas mais harmonizadas no contexto internacional.

A concretização de tais propósitos assentará numa dissertação dividida em três partes, as quais, por seu turno, conhecem divisões e subdivisões, ditadas em prol de uma melhor sistematização e, conseqüente, compreensão, das matérias.

A primeira parte da dissertação será dedicada à base principiológica da tributação aduaneira, considerando que é através da respetiva densificação que o estudo da normaçoão aduaneira não fica limitado a uma análise meramente descritiva e sem uma orientação em concreto que lhe sirva, simultaneamente, de invólucro e de blindagem perante as constantes mutaçõões que o comércio internacional e, conseqüentemente, a respetiva tributação, sofrem. Por outro lado, o estudo, logo na primeira parte da dissertação, da base principiológica é motivada pela circunstância de em causa estar uma construção que surge como nova no domínio aduaneiro e, por isso, merecedora de especial destaque.

A segunda parte da dissertação versará, então, sobre a forma multinível como a normaçoão aduaneira pode ser percecionada e articulada. Antes da identificação do cosmos jurídico-aduaneiro, porém, será concretizada previamente a densificação daqueles que são os pressupostos teoréticos e discursivos essenciais para a cabal compreensão do mesmo.

Partindo-se da existência de três níveis de normaçoão – nacional, regional e global –, a reflexão sobre cada um deles terá em comum a densificação da correspondente dimensão material (no sentido de identificação das soluções normativas existentes) e da dimensão institucional (no sentido da identificação dos termos jurisdicionais e administrativos em que tais soluções são aplicadas), determinando-se os quadros mentais que regem este domínio do conhecimento.

A última parte da dissertação será direcionada à problematização associável à normaçoão aduaneira multinível, quanto aos termos da respetiva articulação e quanto às fragilidades que a afetam, sem deixar de propor formas de dissipação ou, pelo menos, de atenuação, das fragilidades identificadas.

De qualquer forma, nos momentos iniciais de cada uma das partes procurar-se-á melhor esclarecer o fio condutor que as une, num exercício que, de resto, se pretende concretizar sempre que, dentro de cada uma das partes, se revele proveitoso do ponto de vista da compreensão a respetiva divisão.

## 2. Delimitação do objeto de estudo – a tributação aduaneira

“Cada solução tributária causa problemas no comércio e cada solução no comércio traz problemas tributários”<sup>2</sup>. É esta constante complexidade recíproca entre o comércio e a tributação aduaneira que é particularmente evidenciada na presente dissertação, a qual assume, então, como propósito a identificação de uma base principiológica, enformadora da tributação aduaneira e refletora dos valores aceites de uma forma tendencialmente transversal e merecedores de proteção jurídico-normativa, em todos os três níveis de normação que a convocam.

O objeto de estudo reconduz-se, portanto, à tributação, por via de direitos aduaneiros, no comércio internacional<sup>3</sup> de mercadorias (e não de serviços), concretizado através de importações e de exportações, concentrando-nos, em particular, no concreto contexto da União Aduaneira da União Europeia<sup>4</sup>.

A União Aduaneira da União Europeia servirá de ponto de convergência para a análise da realidade e da disciplina associada à tributação aduaneira, quer no âmbito nacional, quer no âmbito internacional. E sendo o objeto de estudo a tributação aduaneira, a ele está inerente, evidentemente, a respetiva normação.

Será, dizíamos, sobre os direitos aduaneiros – enquanto imposições tributárias associadas ao comércio internacional de bens – que debruçaremos a nossa atenção, não nos dedicando, em particular, aos restantes tributos que integram a fiscalidade sobre as trocas comerciais internacionais,

<sup>2</sup> Cf. HOMER MOYER, “WTO Compliance May Spur Far Reaching Tax Reform”, in *Tax Notes International*, 2002, apud JINYAN LI, “Relationship Between International Trade Law and National Tax Policy: Case Study of China”, in *Bulletin for International Taxation*, 2005, p.1.

<sup>3</sup> Optamos pelo emprego da expressão “comércio internacional” (e não “comércio mundial”) por ser aquela que mais recorrentemente é utilizada em termos doutrinários e jurisprudenciais, ainda que a organização supranacional que merecerá, particularmente, a nossa atenção, tenha adotado uma designação que implica o uso da expressão “comércio mundial”: *World Trade Organization*, que, numa tradução à letra, significa, precisamente, Organização do Comércio Mundial, o que leva a assumi-la como sendo mais ampla, ao incluir (no sentido de relevar) o comércio internacional, o comércio regional e comércio nacional.

<sup>4</sup> Por “União Aduaneira da União Europeia” dever-se-á entender a União e o TAU, na aceção dos artigos 30.º e seguintes do TFUE, excluindo as uniões aduaneiras da União Europeia com a Turquia (Acordo de Associação entre a Comunidade Europeia e a Turquia, de 1963 - Acordo de Ancara), Andorra (Decisão do Conselho, de 26 de novembro de 1990 – 90/680/CEE) e San Marino (Decisão do Conselho de 28 de fevereiro de 2002 – 2002/245/CE). Não nos debruçaremos, assim, sobre outras uniões aduaneiras (assim qualificadas por cumprimento dos requisitos para o efeito, identificados em lugar mais oportuno na presente dissertação – como é o caso da União Aduaneira da África Austral e da União Aduaneira Euro-asiática), sem prejuízo de a sua referência se vir a revelar como pertinente, em alguns pontos. Não nos referiremos também, em particular, à União Aduaneira mantida, por razões históricas e geográficas, entre a União Europeia e o Mónaco.

Note-se, por outro lado, que a dissertação acabará por conter exposições mais genéricas, que não se circunscrevem a uma realidade geográfica em concreto, sob pena de pecar por falta de abrangência, e até porque em causa estão matérias tendencialmente (mas não totalmente) uniformizadas ao nível da União Europeia. Porém, a análise centrar-se-á, em particular, nas transações comerciais de e para a União Aduaneira da União Europeia – desde logo, por corresponder ao ordenamento composto que melhor conhecemos e sobre o qual poderemos, conseqüentemente, debruçar-nos criticamente. O estreitamento da análise tem, evidentemente, efeitos ao nível da legislação de base e dos próprios sujeitos envolvidos nas transações, sobre os quais também nos debruçaremos – em concreto, as figuras “Autoridade aduaneira” / “Administração tributária e aduaneira” e “operador económico”. A propósito da terminologia empregue, e ainda que a presente dissertação implique, então, que nos debruçemos sobre outras imposições tributárias relevantes no contexto das transações comerciais internacionais de mercadorias, em relação às quais o recurso às expressões “contribuinte” ou “sujeito passivo” são mais comuns, optamos por usar a designação de “operador económico”, utilizada essencialmente no domínio da legislação aduaneira, considerando que, por exemplo, nos casos em que é devido IVA pelas importações, estão também em causa pessoas que, nos termos do artigo 5.º, n.º 5, do CAU, se encontram envolvidas em atividades abrangidas pela legislação aduaneira. É certo que a transação comercial de mercadorias poderá ou não ser concretizada no exercício de uma atividade profissional, pelo que, em bom rigor, a qualificação “operador económico” não deveria ser utilizada nesses casos. Porém, essencialmente por motivos de conforto expositivo e de acompanhamento da terminologia empregue nos textos normativos, a ela recorreremos para abranger todo e qualquer sujeito que participe em operações de importação ou de exportação.

ainda que se faça, por vezes, a necessária referência a outras imposições associadas à importação ou à exportação de mercadorias.

É que a disciplina jurídico-aduaneira do comércio internacional não se refere, tão só, à tributação por via dos direitos aduaneiros. Os tributos que integram a fiscalidade sobre o comércio internacional de mercadorias concentram-se, mais rigorosamente, nos seguintes: (i) direitos aduaneiros; (ii) IVA (devido pelas operações de importação); (iii) impostos especiais sobre o consumo; (iv) direitos *anti-dumping*; (v) direitos compensatórios; (vi) direitos de importação no setor dos cereais; (vii) direitos adicionais de importação de determinados produtos do setor do açúcar; (viii) direitos aduaneiros adicionais sobre importações de determinados produtos originários dos EUA<sup>5</sup>; (ix) encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros.

FRANCISCO PELECHA ZOZAYA adota uma conceção ampla de direitos aduaneiros, ao considerar que todas aquelas “figuras tributárias” podem ser qualificadas como direitos aduaneiros ou como direitos de importação, por duas razões: desde logo, porque o facto tributário subjacente a todas elas é a importação; por outro lado, a respetiva gestão corresponde às Autoridades Aduaneiras do respetivo Estado Membro da União Aduaneira da União Europeia através do qual a importação é concretizada<sup>6</sup>. Por conseguinte, no entendimento do autor, carecerá de sentido limitar o conceito de direitos de importação aos direitos aduaneiros, fixados na pauta aduaneira comum. O próprio CIVA português utiliza a expressão “direitos de importação”<sup>7</sup> para se referir aos direitos aduaneiros fixados na pauta aduaneira comum, como se o próprio IVA não fosse, também ele, um direito de importação ou, noutra expressão, um direito aduaneiro.

Não obstante, a presente dissertação refere-se exclusivamente a direitos aduaneiros em sentido estrito, não englobando outros tributos relevantes no contexto das importações e exportações de bens<sup>8</sup>, ainda que se adote uma “*helicopter perspective*”<sup>9</sup>, no sentido de terem de ser abordados assuntos que, ainda que não especificamente reportados à tributação aduaneira estritamente

---

<sup>5</sup> É em FRANCISCO PELECHA ZOZAYA que se encontra a autonomização dos direitos de importação no setor dos cereais, dos direitos adicionais de importação de determinados produtos do setor do açúcar e dos direitos adicionais sobre importações de determinados produtos originários dos EUA, em relação aos direitos aduaneiros – cf. FRANCISCO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 24.

<sup>6</sup> Cf. FRANCISCO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 24.

<sup>7</sup> Em concreto, no artigo 28.º, n.ºs 3 e 7, do CIVA, naturalmente por inspiração na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que também se refere a “direitos de importação”, nos artigos 17.º, n.º 2, alínea h), 61.º, 71.º, n.º 1, 161.º, alínea a), 277.º e 406.º.

<sup>8</sup> Assim, seguindo esta conceção, a presente dissertação apenas se debruça sobre os direitos aduaneiros previstos na pauta aduaneira comum. Nesse sentido, a referência, ao longo do texto, a “direitos aduaneiros” reconduz-se apenas a estes últimos. Não obstante, apresentar-se-ão linhas de raciocínio que, ainda que especialmente construídas no contexto dos direitos aduaneiros, poderão valer para outras formas de tributação no comércio internacional de mercadorias, como é o caso do IVA.

<sup>9</sup> Expressão empregue, por exemplo, por CHARLÈNE A. HERBAIN, “Origin and merits of EU value added tax: A critical appraisal”, in *Research Handbook on European Union Taxation Law* (Christiana Panayi, Werner Haslechner e Edoardo Traversa, Ed.), Cheltenham, Edward Elgar Publishing Limited, 2020, p. 320.

entendida, com ela se relacionam intimamente, sem, porém, em reação a eles, se pretender concretizar uma abordagem exaustiva. A delimitação do objeto de estudo é, evidentemente, uma tarefa necessária à construção do pensamento e limita os assuntos a abordar, a legislação a consultar e a doutrina a estudar. Porém, o esforço de compreensão dos termos por onde e para onde caminha a tributação aduaneira num cenário altamente volátil pressupõe – sem prejuízo da existência de uma base sólida e robusta, com um núcleo duro mais resistente à mutação, o qual procuraremos densificar – a concretização da aludida “*helicopter perspective*”.

### **3. Enunciação do pressuposto discursivo: o *ethos* da tributação aduaneira e a construção do conhecimento teórico adequado**

A presente dissertação parte, fundamentalmente, de um pressuposto que merece ser desde já destacado, e que é o seguinte: a tributação aduaneira conhece uma dimensão ética diferenciável e destacável em relação a outras realidades tributárias.

A eticidade da tributação aduaneira reconduz-se aos motivos subjacentes à determinação da respetiva disciplina jurídica, sendo recorrentemente atribuída aos direitos aduaneiros e a outras obrigações de índole aduaneira uma finalidade essencialmente intervencionista, em detrimento de uma finalidade financeira, conceção esta que motivou, em grande parte, a nossa investigação. É no momento da definição dos direitos aduaneiros a exigir relativamente à importação ou à exportação de mercadorias que a questão ética impera, a qual é também evidente no momento de gestão das receitas arrecadadas por via da cobrança dos direitos aduaneiros.

E o sentido para onde caminha, hodierna e maioritariamente, a tributação aduaneira é o da redução dos encargos aduaneiros, em função das atuações comerciais dos operadores económicos. Mas trata-se de uma tendência que não se pode dizer que tenha sido constante ao longo dos tempos e, muito menos, que para sempre assim será, sobretudo perante cenários que apelam de forma gritante a soluções que garantam a sustentabilidade social, económica e ambiental, para a qual estamos em crer que a tributação aduaneira (não apenas no sentido da obrigação principal de pagamento, mas também por via de obrigações acessórias) fortemente é capaz de contribuir. A incerteza do caminho e a aridez jurídico-teórica da matéria representam fragilidades com relevância para o Direito, sobretudo do ponto de vista da segurança e certeza jurídicas, enquanto dimensões especialmente caras para o contexto da tributação. O reconhecimento de tais fragilidades leva-nos a equacionar uma base principiológica destinada a contribuir para a respetiva dissipação, base essa a ser construída a partir de

sólidos pilares, tendencialmente transversais, que reflitam as preocupações subjacentes aos termos em que é concretizado o comércio internacional. Olhamos, por isso, para a aludida base principiológica como o *ethos* da tributação aduaneira, enquanto critério central de unidade e de fundamento<sup>10</sup>, e que seja capaz de refletir o desenvolvimento sustentável enquanto bem jurídico normativamente acolhido. A normação aduaneira deve servir de reflexo desta base, assumindo-a como fundamento para a tributação.

Na verdade, com que grau de segurança se poderá dizer que, do ponto de vista jurídico-normativo, as resoluções que, em matéria aduaneira, têm vindo a ser concretizadas são adequadas? Na ausência de desenvolvimentos doutrinários, qual é o nível de fundamentação que uma decisão judicial pode ter? Como depositar total confiança num quadro normativo extremamente complexo e disperso, erguido sem uma base teórica correspondentemente densa? Argumentar no sentido em que as regras aplicáveis são suficientes para apurar a solução para um determinado caso em concreto é confiar que o legislador é dotado de especiais virtudes no momento da criação normadora, sendo totalmente exaustivo e claro nessa sua tarefa. Sabemos que não é assim. É que nem sequer uma base principiológica, que assume um cariz primário para tantos domínios jurídicos, foi ainda construída para o Direito Aduaneiro<sup>11</sup>. Como é que são compreendidas regras sem princípios? Ainda que existam quadros normativos que identifiquem princípios aplicáveis ao procedimento e ao processo tributário no geral e ao procedimento e ao processo aduaneiro em particular, em causa está apenas isso mesmo: princípios procedimentais ou processuais e não princípios reportados ao objeto da tributação em si mesmo. Em falta está, para o Direito Aduaneiro, princípios de base material.

A tentativa de contribuir para a ultrapassagem destas fragilidades parte, então, do reconhecimento da existência de um fundamento particular, de índole ético, associável à tributação

---

<sup>10</sup> Sobre o *ethos* no contexto do Direito Internacional Público e sobre o papel que lhe é capaz de ser atribuído para limitação dos níveis de fragmentação, vide SALEM HIKMAT NASSER, "Direito Global em Pedacos: Fragmentação, Regimes e Pluralismo", in *Revista de Direito Internacional*, volume 12, n.º 2, 2015, p. 98 e seguintes.

<sup>11</sup> Existem códigos aduaneiros que contemplam, expressamente, um conjunto de princípios. É o caso, por exemplo, do Código Aduaneiro de Angola. Nos termos do respetivo artigo 1.º, o Código define os princípios e as normas jurídicas fundamentais da atividade aduaneira em Angola e visa garantir, de forma eficaz e transparente, a satisfação das necessidades de um sistema aduaneiro moderno. Em conformidade, o artigo 9.º determina que no exercício das suas atribuições e no cumprimento dos seus deveres, as alfândegas regem-se pelos princípios enunciados nos artigos subsequentes, os quais consagram: o princípio da legalidade e da simplificação (artigo 10.º), o princípio da discricionariedade técnica (artigo 11.º), o princípio da proporcionalidade (artigo 12.º), o princípio da livre fixação do nível de intervenção (artigo 13.º), o princípio do controlo aduaneiro baseado em auditorias (artigo 14.º), o princípio da assistência administrativa mútua (artigo 15.º), o princípio da cooperação institucional (artigo 16.º). Ao longo das várias secções, são ainda estabelecidos princípios gerais, definidores de soluções de cariz basilar ou transversal para a matéria em causa. Consideramos, porém, que à exceção do artigo 10.º, consagrador do princípio da legalidade, todos os demais preceitos, em bom rigor, estabelecem regras e não princípios. Sobre esta distinção normativa debruçar-nos-emos *infra*.

Da mesma forma, a *Ley Aduanera* do México, cujo primeiro capítulo do seu primeiro título ("*Disposiciones Generales*") tem como epígrafe "*Del ámbito de aplicación y principios generales*", mas ao longo do texto normativo não são identificados quaisquer princípios.

Num outro diploma, e sem identificar expressamente quais são, o artigo 1.º da *Ley Aduanera* do México tem como epígrafe "*Del ámbito de aplicación y principios generales*".

E ainda, também sem identificar, em concreto, os princípios enformadores, o capítulo 1. do *Customs Code of the Russian Federation* tem como título "*Basics Principles*" e o capítulo 2. apresenta um título semelhante, ao dirigir-se aos princípios básicos sobre trocas de mercadorias e meios de transporte através da fronteira aduaneira.

aduaneira. Debruçamo-nos, aqui, em especial, sobre a consciência ético-aduaneira. Trata-se de um termo inspirado na expressão usada por CLÁUDIA FIGUEIRAS: “consciência ético-tributária”<sup>12</sup>, o qual será adaptado, com as necessárias *nuances*, para o domínio aduaneiro, perante as especificidades que consideramos serem de apontar<sup>13</sup>.

A este propósito, e no seio da doutrina portuguesa, deve-se especialmente a JOSÉ CASALTA NABAIS o contributo para uma construção sólida de uma estrutura de pensamento reconduzida à importância dos tributos e às finalidades associadas à respetiva cobrança, e à elevação da contribuição para a criação e para a sustentação de um sistema tributário justo, por ser equitativo e transparente, a dever fundamental<sup>14</sup>. O aludido conceito de consciência ético-tributária e, na presente dissertação, de consciência ético-aduaneira, parte da concessão segundo a qual aos direitos aduaneiros estão associadas importantes finalidades - fiscais e extrafiscais - e o quadro normativo subjacente deve ser erigido para dar guarida a tais finalidades, as quais resultam de uma prévia construção - densa do ponto de vista teórico - sedimentada por uma axiologia comum e que redundará na proteção e promoção do desenvolvimento sustentável.

Considerando que o estudo das questões aduaneiras não é devidamente concretizado nas Universidades portuguesas - por ser incompleto ou, simplesmente, por nem sequer existir -, poder-se-á dizer que tal lacuna traz como evidente consequência um défice de consciência ético-aduaneira, numa justificação distinta em relação aos motivos que são reconduzidos ao défice da consciência ético-tributária: da origem autoritária do tributo e do esquecimento dos deveres fundamentais, em especial, o de contribuir.

Na verdade, e conforme melhor se constatará, as origens históricas dos direitos aduaneiros associam-nos, desde o seu surgimento, a factos concretos, relacionados com movimentos de mercadorias. O mesmo não sucedeu com outros tipos de impostos, que surgiram como produto e instrumento de opressão, assente na força pura, sem referência à justiça<sup>15</sup>. Na atualidade, é certo, questiona-se a legitimidade subjacente à criação deste tipo de imposições aduaneiras, mas o

---

<sup>12</sup> Cf. CLÁUDIA FIGUEIRAS, *Justiça Tributária, Prevenção e resolução alternativa de litígios*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2018, p. 30 e seguintes. Da leitura da obra, parece-nos que a autora não direciona a expressão para o concreto domínio aduaneiro. Ainda que os direitos aduaneiros se assumam como impostos, as especificidades subjacentes são tantas que se justifica a concetualização autónoma.

<sup>13</sup> Existem outras expressões às quais é possível reconduzir um significado próximo. A título de exemplo, DOMITÍLIA DIOGO SOARES, no domínio da socialidade fiscal no ordenamento jurídico português, emprega a expressão “consciência cívica relativamente ao cumprimento das obrigações tributárias”, a qual reputa de deficitária. Em concreto, considera-se que apesar das críticas que são dirigidas ao Estado, face à deficiente oferta pública de bens e de serviços, à má gestão e ao descontrolo do gasto público, os cidadãos falham no cumprimento das suas obrigações tributárias. Ou seja, exigem-se direitos sem se cumprirem deveres (atenta a falta da aludida consciência) - cf. DOMITÍLIA DIOGO SOARES, *Percepção Social da Fiscalidade em Portugal - Um estudo exploratório*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 83 e 84.

<sup>14</sup> Remetemos, evidentemente, para JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012. Do mesmo autor, e também no mesmo domínio, vide *Por uma liberdade com responsabilidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

<sup>15</sup> Sobre a história dos impostos, vide, por exemplo JOÃO LUÍS GONÇALVES, *Breve história do imposto - o imposto não imposto e o não imposto*, 2.ª edição, Edições Vieira da Silva, 2015, e JOSÉ ALBANO DOS SANTOS, *Teoria Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.



incumprimento não estará associado, pelo menos não em tão grande medida como no caso dos restantes impostos, ao respetivo contexto histórico.

Por outro lado, quanto ao esquecimento do cumprimento de deveres fundamentais, são recorrentemente identificadas manobras de poupança ilegítima nesta sede, motivadas por interesses particulares, que ignoram as finalidades maiores subjacentes à cobrança de direitos e aos controlos das mercadorias. Porém, ao contrário do que sucede nos restantes impostos, e ainda que não se possa falar em reciprocidade ou bilateralidade no âmbito da tributação aduaneira, parece existir um conhecimento, generalizado, por ser, dizemos nós, quase intuitivo (por força da praticidade que assume), de que as mercadorias devem ser controladas e, nalguns casos, as transações devem ser restringidas, para proteção da comunidade, dos animais, do ambiente e até da economia (em particular, da nacional). Aliás, de quando em quando surgem manifestações contra determinados acordos de comércio livre, que eliminam ou diminuem a cobrança de direitos aduaneiros, motivadas essencialmente pela necessidade de proteção de interesses que, ainda que mais localizados geograficamente, surtem um impacto global<sup>16</sup>. Ou seja, ao contrário do que sucede no âmbito de outras imposições, em sede das quais raramente se presencia uma diminuição ou eliminação da respetiva cobrança, no caso dos direitos aduaneiros tais cenários são visíveis e até, recorrentes, contando com a reação negativa de alguns grupos de indivíduos, num cenário dificilmente vislumbrável na esfera de outros impostos. O défice de consciência ético-aduaneira não está, por isso, apenas associado ao incumprimento da obrigação principal propriamente dita ou de outras obrigações, relacionadas, por exemplo, com a importação de mercadorias proibidas, mas sim a outro tipo de comportamentos que espelham opções desinformadas - como é o caso de manifestações contra ou a favor de acordos de comércio livre. Desinformadas, em concreto, quanto aos motivos por de trás de uma opção de índole fiscal, no sentido da tributação e do controlo, ou não, das importações de mercadorias. Queremos dizer com isto que o défice de consciência ético-aduaneira não será apenas colmatado quando deixarem de existir violações das obrigações tributárias, mas sim quando se esclarecer os propósitos associados, nomeadamente, às opções pelo comércio livre ou pelo protecionismo e quanto existir uma plena transparência quanto aos impactos económicos, sociais e ambientais associados às transações de mercadorias. Reconhecemos que a assunção de uma posição definitiva será impossível num contexto de constante mutação dos termos em que as trocas de mercadorias são realizadas. No entanto, sendo construída uma base principiológica, com uma validade de tendencial largo espectro – geográfica e

---

<sup>16</sup> Pense-se, a título de exemplo, na manifestação realizada em outubro de 2016, perante o Conselho Europeu em Bruxelas, contra o acordo que suprime direitos aduaneiros com o Canadá, sobretudo por força dos efeitos dali decorrentes para a agricultura.

temporalmente - a reflexão sobre tais matérias deveria ser feita, desde logo, por quem se dedica ao estudo das soluções jurídicas. Na verdade, é o Direito, incluindo, claro está, o Direito Aduaneiro, que deve “procurar a conciliação do homem consigo próprio”, “com os outros e com o mundo, de modo a realizar a paz e a convivência sociais”<sup>17</sup>. Falta, por isso, uma solução compromissória, tendencialmente imune a mudanças pontuais e a motivações afetivas. E falta, no nosso entender, por via do déficit de consciência jurídico-aduaneira, num plano que se coloca, então, antes da ética. Ou seja, a falta de consciência ético-aduaneira a que nos temos vindo a reportar encontra o seu primordial fundamento, parece-nos, na ausência de um desenvolvimento jurídico que explique e que motive a tributação ou a ausência de tributação aduaneira. Por outras palavras, o que parece estar em falta é uma reflexão jurídica, teórica, fundada em princípios, que permita esclarecer as regras que já existem e as que estão por vir. Falta uma teoria da tributação aduaneira. Para a concretização desse propósito teórico, assumimos como premissa uma mudança paradigmática ao nível da tributação do comércio internacional de mercadorias, especialmente no domínio aduaneiro, a qual partiu da resposta a duas questões essenciais: (i) qual é o principal objetivo associado à tributação no comércio internacional, em sede de direitos aduaneiros? E (ii) qual é o meio adequado, em termos jurídicos, para o atingir?

O pensamento que aqui será espelhado é distanciado daquele outro pensamento atomista subjacente a algumas linhas de discurso contemporâneas que negam a existência de vínculos, de vínculos axiológicos, e que, em consequência, negam a existência de uma interdependência económico-social-ambiental entre os membros de uma comunidade à escala global, orientada para a realização do bem comum, no domínio da tributação. O pensamento jurídico abstrato e alienante, ora mais radical (libertarismo e anarcocapitalismo), ora menos radical (liberalismo clássico ou neoclássico e neoliberalismo), ora combinado, ainda que inconsistentemente, com argumentos jusnaturalistas e utilitaristas, surge em prejuízo de uma tributação – entre ela, a aduaneira – justa e solidária.

O próprio Direito Aduaneiro está repleto de especificidades de cariz jurídico que merecem um tratamento autónomo, de uma reflexão teórica e profunda, a qual não existirá enquanto não for ultrapassado o pré-conceito de que em causa está uma matéria de cariz meramente técnico. Trata-se, no nosso entender, de uma visão ultrapassada, atento o substrato de base axiológica que, tal como em relação a todos os demais domínios do Direito, também no Direito Aduaneiro e, em concreto, da tributação aduaneira, deve existir. E ainda que a implementação prática desta teorização possa parecer distante, é o ambiente científico que surge como meio adequado para a trazer e para a fazer florescer.

---

<sup>17</sup> Cf. ANTÓNIO ARNAUD, *Ética e Direito: algumas questões concretas*, Coimbra, Livraria Mateus, 1999, p. 14.

#### **4. Motivação e pertinência da investigação**

São dois os motivos que nos levam a concretizar uma dissertação de doutoramento no âmbito do Direito Aduaneiro. Os dois motivos assinalados têm em comum o facto de partirem da aridez do estudo jurídico nesta matéria. Uma aridez teórica que se verifica ao nível da própria doutrina – cujo desenvolvimento não acompanha a crescente importância que o tema parece assumir – e uma aridez académica – que se relaciona com a parca atenção que a Academia direcciona para as questões aduaneiras. Aprofundemos este ponto de vista.

##### **4.1. A aridez teórica no domínio da tributação aduaneira**

O estudo é essencialmente motivado pela força transformadora associada ao comércio de mercadorias que ultrapassa fronteiras e que tem trazido consigo a alteração de aspetos estruturantes das sociedades e, conseqüentemente, dos ordenamentos jurídicos, numa medida que consideramos pertinente densificar. Se se reconhece, recorrentemente, que os processos de globalização permitem o surgimento de um mercado mundial disciplinado por uma possível ordem supra e transnacional, que permite, à escala mundial, a circulação de mercadorias, de pessoas, de capitais e de serviços, parece-nos adequado um estudo que, ainda que direccionado para a tributação aduaneira, se debruce sobre essa ordem. O domínio da tributação aduaneira no comércio internacional surge, precisamente, como reflexo do cenário cambiante, à escala internacional, o qual é aqui assumido como *Zeitgeist* - um “estado de coisas”, um “estado de transição permanente” -, com influência direta nos próprios termos da investigação que se leva a cabo, sem prejuízo de mantermos a pretensão de contribuir para a densificação teórica da tributação aduaneira, a qual deverá conhecer um núcleo duro tendencialmente resistente à mutação, assente, em concreto, numa base principiológica.

A concretização do nosso propósito pressuporá a necessária densificação de estruturas que, não obstante o seu cariz ou génese marcadamente jurídico, não foram ainda alvo de estudo teórico adequado. Sinteticamente, procuraremos contribuir para a melhor compreensão do cosmos jurídico-aduaneiro, no seu todo, sem, todavia, nos debruçarmos sobre aspetos marcadamente tecnicistas, relacionados, nomeadamente, com a logística associada às transações internacionais de mercadorias e com a contabilidade. À semelhança do que sucede em outros domínios a ele próximos (desde logo, o da tributação direta), o domínio científico da tributação indireta, no âmbito da qual está inserida a tributação aduaneira, obedece a um pulsar próprio, a um dinamismo idiossincrático, que representa

uma das bases de afirmação da sua autonomia científica. Os membros da comunidade científica participante recorrem a uma linguagem própria, a qual, por força dos problemas de concetualização que se levantam, acaba por coincidir num universo lexical próprio, de cariz eminentemente técnico e, por isso, tendencialmente inexplorado por juristas.

De resto, desconhecem-se contributos doutrinários que tenham adotado um caminho de pensamento idêntico a este que pretendemos trilhar, ou que tenham, até, assumido um propósito similar. A reflexão séria e aprofundada, nesta perspetiva que aqui nos propomos a concretizar, revela-se necessária, num contexto em que os contributos doutrinários incidem, maioritariamente, na tributação direta e raramente na tributação indireta, e mesmo quando existem, debruçam-se, maioritariamente, sobre questões particulares, sem um nível de abrangência tal que permita apurar uma base transversal<sup>18</sup>.

É certo que as preocupações com a justiça na tributação internacional têm vindo a ocupar doutrinadores. Em concreto, a partir de 1992 encontramos trabalhos desenvolvidos, nomeadamente, por HUGH AULT<sup>19</sup>, KAUFMAN<sup>20</sup>, FLEMING, PERONI e SHAY<sup>21</sup>, GRAETZ<sup>22</sup> no domínio da justiça entre Estados por via da tributação, muitíssimo valiosos, mas todos eles são reconduzidos, essencialmente, à tributação direta, apesar de serem internacionalmente adotadas medidas dirigidas, em particular, à tributação indireta. O próprio Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), ainda que direcionado, em primeira linha, à tributação dos rendimentos, não deixa também de representar um precioso marco para o desenvolvimento da conceção de justiça ou de equidade no sistema fiscal internacional, no seguimento da crise económica de 2008-2014, com óbvios impactos na esfera da tributação indireta<sup>23,24</sup>.

---

<sup>18</sup> Ainda que especialmente direcionado para a tributação direta, o trabalho de JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA constitui uma evolução neste domínio, também numa reflexão reconduzida à alteração paradigmática concretamente no âmbito da proporcionalidade - assim, vide JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

<sup>19</sup> Vide HUGH AULT, "Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices", in *Tax Law Review*, 47, 1992.

<sup>20</sup> Vide NANCY KAUFMAN, "Fairness and the taxation of international income", in *Law and Policy in International Business*, n.º 29, 1998 (disponível em <https://www.questia.com/library/journal/1G1-21034425/fairness-and-the-taxation-of-international-income> [11-07-2019])

<sup>21</sup> Vide CLIFTON J. FLEMING, ROBERT J. PERONI e STEPHEN SHAY, "Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income", in *Florida Tax Review*, vol. 5, n.º 4, 2001.

<sup>22</sup> Vide MICHAEL GRAETZ, *Foundations of International Income Taxation*, Nova Iorque, Foundation, 2003.

<sup>23</sup> O G20 qualifica o projeto BEPS como um esforço pela justiça tributária, tanto na sua conceção, como na sua implementação, a nível mundial - cf. G20 Leaders' Communiqué. Antalya Summit, 15-16 November 2015 (disponível em <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/11/16-g20-summit-antalyacomunique/> [11-07-2019]). O mesmo ideal de justiça está subjacente ao planeamento da Comissão Europeia no seu projeto de reforma do Imposto de Sociedades na União Europeia. "A prioridade da Europa de hoje consiste em promover o crescimento sustentável e o investimento no âmbito de um Mercado Único mais aprofundado e mais equitativo. A Europa necessita de um quadro de equidade e eficácia da tributação dos lucros das empresas, a fim de distribuir a carga fiscal equitativamente, para promover o crescimento sustentável e o investimento, diversificar as fontes de financiamento da economia europeia, e para reforçar a competitividade da economia europeia" - cf. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 17 de junho de 2015 (disponível em <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF> [11-07-2019]).

<sup>24</sup> Também as organizações internacionais têm vindo a trilhar caminho no sentido da equidade do sistema fiscal internacional, e, assim, em julho de 2015, o Banco Mundial e o FMI lançaram a sua própria iniciativa para fortalecer os sistemas fiscais dos, assim designados, países em desenvolvimento, em prol dos avanços dos conceitos de eficiência e de equidade - cf. FMI: World Bank and the IMF Launch Joint Initiative to Support Developing Countries in Strengthening Tax Systems (disponível em <https://www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/14/01/49/pr15330> [11-07-2019]).

Por outro lado, a maioria dos desenvolvimentos doutrinários a propósito da justiça na tributação reportam-se a um contexto nacional, cuja conceção assume contornos distintos no plano internacional.

Este objeto de estudo implica, pois, uma abordagem distinta face aos desenvolvimentos concretizados no domínio da tributação direta e da tributação concentrada num plano interno. Em contraposição ao comércio interno, no comércio internacional os horizontes comerciais são alargados, as transações comerciais cruzam fronteiras, envolvendo diferentes pessoas, empresas, políticas, moedas e ordenamentos jurídicos. E os termos em que a tributação nesse contexto global opera merece ser pensada com densidade.

Em suma, considera-se pertinente e necessária uma dissertação de doutoramento destinada a colmatar a insuficiência do pensamento teórico no domínio da tributação aduaneira, colmatação essa que será feita nos termos já expostos: por via da identificação de uma base principiológica especialmente erigida para este domínio, a partir de valores universalmente aceites e cuja salvaguarda se considera ser necessária em prol de uma efetiva justiça na tributação aduaneira.

Estando em causa uma matéria de cariz internacional, evidentemente que o quadro axiológico e a correspondente principiológica não poderiam ser percecionados de uma forma a abranger um perímetro geográfico reduzido, até porque os fundamentos aduaneiros do comércio além fronteiras são de cariz internacional, o que justifica que a própria base normativa seja, ela mesma, de cariz que não só local e regional, mas também global.

#### **4.2.A aridez académica no domínio da tributação aduaneira**

Na academia e, em particular, nas Escolas e nas Faculdades de Direito portuguesas, não se estuda, com a densidade merecida, Direito Aduaneiro.

A circunstância de não ser estudado o Direito Aduaneiro (e a tributação aduaneira, em particular), não parece ser fruto de irrelevância ou insignificância do tema, mas, eventualmente, pelo tecnicismo que, normalmente, lhe é reconduzido.

A aridez académica no domínio da tributação aduaneira surge, portanto, como fator adicional para fundamentar a pertinência da presente dissertação, assumindo-se o propósito de contribuir para a atenuação da mesma. Não obstante, aproveitamos o momento para tecer algumas considerações quanto a esta lacuna.

Partimos da concepção de PAULO OTERO, segundo a qual “Uma universidade (...) deve visar mais, muito mais até, do que a simples formação de técnicos. Cada universidade tem a missão sagrada de criar e multiplicar, isto é, preparar cada geração de alunos para os desafios futuros da sociedade e, simultaneamente, criar quadros que permitam uma renovação da própria universidade...”<sup>25</sup>. Assumindo esta concepção como a principal premissa neste apartado, e associando-a ao facto de que a matéria relativa ao Direito Aduaneiro tem relevância a um nível supranacional e que tende a crescer - nomeadamente, face ao crescimento acentuado das trocas comerciais internacionais, ao esbatimento das fronteiras, ao reequacionamento das matérias mais basilares, relativas, por exemplo, à legitimidade e à legalidade -, estamos em crer que as universidades, enquanto instituições que são, então, especialmente vocacionadas para preparar quem as frequenta para o futuro profissional, devem afastar a aridez também académica que se verifica no domínio do Direito Aduaneiro. Referimo-nos, em particular, aos planos de estudo das licenciaturas em Direito e, ainda mais concretamente, aos planos de estudo dos mestrados vocacionados para o estudo das matérias tributárias, nos quais é evidente esta lacuna.

Será a mesma, como dizíamos, justificada pelo carácter técnico recorrentemente atribuído a estas matérias? Se sim, não concordamos com tal qualificação. São múltiplas as questões eminentemente jurídicas associadas à matéria aduaneira. Em causa não estão assuntos maioritariamente técnicos, bem pelo contrário, conforme demonstraremos na presente dissertação.

É certo que algumas das temáticas relacionadas com questões aduaneiras são, aqui e ali, objeto de referência. Designadamente, em ambiente académico e, especialmente, em Portugal, ao nível do Direito Tributário, aquando da qualificação jurídica dos tributos, é capaz de ser feita referência à figura dos direitos aduaneiros; ao nível do Direito da União Europeia, a propósito do mercado único, é capaz de ser feita referência à União Aduaneira; ao nível do Direito do Ambiente, é feita, por vezes, referência aos constrangimentos ambientais associados às transações de determinadas mercadorias e à forma como a tributação é capaz de condicionar comportamentos; ao nível do Direito Internacional, é capaz de ser feita referência aos acordos internacionais que são estabelecidos relativamente aos termos em que as transações internacionais de bens devem ser concretizadas. Porém, na maioria dos casos, são meras referências. E são referências breves, ocasionais e dispersas por vários ramos do Direito<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Cf. PAULO OTERO, “Direito administrativo: relatório de uma disciplina apresentado no concurso para professor associado na faculdade de Direito da Universidade de Lisboa”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 2001 (suplemento), p. 363.

<sup>26</sup> Olhando para as Universidades europeias, em várias se detetou a presença das matérias aduaneiras nos respetivos planos de estudo. Passamos a apresentar alguns exemplos: na Universidade Complutense, em Madrid, no mestrado em Direito Internacional, está incluída a unidade curricular de

Não obstante o Direito Aduaneiro constituir uma matéria de crescente importância e de grande complexidade, não é, então, alvo da devida atenção por parte das Universidades em Portugal, sendo secundarizado em relação a outros domínios do Direito, e isto apesar de as decisões em matéria aduaneira (seja no âmbito político, administrativo ou jurisdicional) serem tomadas por juristas. Ainda que se conclua no sentido em que o Direito Aduaneiro não conhece, ainda, uma verdadeira autonomia perante o Direito Fiscal, que os direitos aduaneiros são impostos, que não há uma efetiva autonomização da jurisdição aduaneira e que o corpo das Autoridades tributárias e aduaneiras é, teoricamente, único, parece-nos que o estudo da matéria aduaneira não deve continuar a ficar remetido para segundo plano em relação ao da matéria “tradicionalmente” fiscal. Aliás, e aproximando-nos daquela que é a prática portuguesa, o estudo da matéria aduaneira não deverá ser *ignorado* pela Universidades. O Direito Aduaneiro conhece autonomia, pelo menos, pedagógica e metodológica<sup>27</sup>, por força das especificidades que o caracterizam e que o delimitam de outros lugares comuns do Direito.

Não se argumenta no sentido de defender o estudo da matéria aduaneira desde cedo, nas escolas de ensino básico e secundário. Um sistema de educação nestes níveis de ensino vocacionado estritamente para a matéria fiscal - que representa uma reivindicação antiga, de reconhecida e reiterada importância, mas, ainda assim, não plenamente implementado - parece já ser ambicioso o suficiente. Acrescentar o estudo de questões aduaneiras seria, pelo menos, demasiado exigente. Não dizemos *desnecessário*, porque num contexto de tendencial eliminação global de fronteiras, as questões relativas a esta matéria assumem especial interesse, sobretudo aquelas que se reconduzem às preocupações relativas, precisamente, a essa inexistência de barreiras, capazes de, potencialmente, colocar em risco valores fundamentais para a comunidade<sup>28</sup>. Mas não seria apenas nesta perspetiva que o aludido estudo seria relevante. Aquela que parte da consideração de que a inexistência de fronteiras é passível de abrir novos horizontes, de alargar as possibilidades de crescimento, de fomentar a cooperação e a união entre os povos, também deve ser considerada. Porém, a realidade parece demonstrar que a consciencialização para a importância de pagar impostos já é um objetivo de

---

*Derecho del Comercio Internacional* (disponível em <https://www.ucm.es/estudios/master-derechointernacional-plan> [18-04-2020]); na Universidade de Barcelona foi criado o *Máster en Derecho y Gestión Aduanera* (disponível em <http://www.ub.edu/comercio-internacional/master/master-en-derecho-y-gestion-aduanera/> [18-04-2020]); no Instituto de Direito Tributário da Universidade de Munique foi criado o *Master in Customs, Taxation and International Trade Law* (disponível em <https://www.uni-muenster-mca.de/> [18-04-2020]); na Universidade de Paris *Panthéon Sorbonne I*, na licenciatura em Direito, foi criada a unidade curricular de comércio internacional (disponível em [https://www.pantheonsorbonne.fr/ws/ws.php?\\_cmd=getFormation&\\_oid=UP1-PROG42937&\\_redirect=voir\\_fiche\\_diplome&\\_lang=fr-FR](https://www.pantheonsorbonne.fr/ws/ws.php?_cmd=getFormation&_oid=UP1-PROG42937&_redirect=voir_fiche_diplome&_lang=fr-FR) [18-04-2020]).

Note-se que, consultando-se os planos de estudo das unidades curriculares relativas ao comércio internacional são essencialmente abordadas questões de Direito Aduaneiro.

<sup>27</sup> Cf. FERNANDO COSIÓ BASALDÚA, *Tratado de derecho aduanero*, Lima, Jurista Editores E.I.R.L., 2014, p. 157 – *apud* MARCO ANTONIO HUMÁN SIALER e HADA CONSUELO SIFUENTES MINAYA, “Autonomía del Derecho Aduanero”, *in* *LEX*, n.º 2, ano XVII, 2019, p. 242.

<sup>28</sup> Pense-se, desde logo, em contextos que reclamam contenção no comércio internacional, nomeadamente para fazer face a situações de pandemia geradas pela disseminação de um vírus altamente contagioso, capaz de ser evitado ou controlado pela restrição de transações, nos termos previstos pelo Direito Aduaneiro.

difícil implementação nas escolas, pelo que alargar a proposta educativa neste sentido parece ainda utópico<sup>29</sup>. Porém, assim já não o será, estamos em crer, para o contexto da Universidade, que parece ser capaz de servir de invólucro para um sistema de educação aduaneira.

Um sistema de educação aduaneira teria em comum com o sistema de educação fiscal o objetivo central, assente na promoção de mudanças culturais na relação entre os cidadãos e o Estado, e, ainda, com organizações supraestaduais, em prol de uma sociedade mais participativa, mais empenhada e mais justa<sup>30</sup>. Em causa está a transmissão de valores e de atitudes favoráveis à responsabilidade fiscal e contrários a condutas fraudulentas ou contrárias às preocupações globais relacionadas com as transações de mercadorias. Concretamente, somos do entender que, por hipótese, um plano de estudos especialmente vocacionado para o Direito Aduaneiro e tendencialmente completo deveria incluir duas vertentes: (i) uma, especialmente vocacionada para a criação de uma consciência ético-aduaneira; e (ii) outra, particularmente direcionada para o conhecimento técnico (não no sentido de tecnicidade pura, tendencialmente desprovida de base jurídica, mas sim de conhecimento do quadro normativo nacional, europeu e internacional aplicável)<sup>31</sup>.

A inclusão dos estudos em Direito Aduaneiro seria uma opção inovadora, capaz de melhor traduzir o dever de concretizar uma formação científica sólida, criadora, que impende sobre a Universidade, e que vai ao encontro da ideia de que os juristas devem contar com uma formação completa e integral. O contrário "(...) seria a cristalização total da ciência e do saber no que já está aí"<sup>32</sup>. No mesmo alinhamento, o pensamento de JORGE MIRANDA também para este efeito é relevante: pode-se ganhar muito mais "com o desbravar de novas áreas de ensino do que com o retomar de cadeiras já perfeitamente consolidadas"<sup>33</sup>.

---

<sup>29</sup> Sobre o sistema de educação tributária, a implementar nas escolas e nas Universidades em Portugal, vide CLÁUDIA FIGUEIRAS, *Justiça Tributária, Prevenção e resolução alternativa de litígios*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2018, p. 57 e seguintes.

<sup>30</sup> Cf. DOMITÍLIA DIOGO SOARES, "Educação Fiscal em Portugal, que futuro?", in *Transparência, Justiça e Liberdade - em memória de Saldanha Sanches* (ed. Luís de Sousa e Domitília Soares), Cascais, RCP Edições, 2011, p. 119 e seguintes. No mesmo sentido, DENIZE GRZYBOVSKI e TATIANA GAERTNER HAHN dizem que "o tema educação fiscal visa a conscientização da sociedade quanto à necessidade de financiamento do Estado, através da arrecadação de tributos, o dever do cidadão contribuinte de pagá-los e o direito de acompanhar a sua aplicação", assumindo como objetivo a sensibilização sobre o valor socioeconómico do tributo, a importância do cumprimento dos deveres tributários e o direito de acompanhar os termos em que os recursos conseguidos são aplicados - cf. DENIZE GRZYBOVSKI e TATIANA GAERTNER HAHN, "Educação Fiscal: Premissa para melhor percepção da questão tributária", in *Revista de Administração Pública*, 40, n.º 5, 2006, p. 843.

<sup>31</sup> Numa perspetiva direcionada para o contexto europeu, ALESSANDRA SILVEIRA e PEDRO FROUFE referem-se a uma "campanha de alfabetização cosmopolita para a Europa - cf. ALESSANDRA SILVEIRA e PEDRO FROUFE, "Integração europeia em crise de identidade: Causas e perspetivas jurídico-constitucionais entre o populismo, a política e o poder", in *DILEMAS: Revista de Estudos de Conflito e Controle Social*, Rio de Janeiro, Vol. 11, n.º 2, 2018, p. 323. Trata-se de uma conceção baseada na necessidade de superar a hegemonia cultural dos eurocríticos, que "só conhecem a Europa anémica de Domingo", mas que não deixa de ter relevância para o domínio aduaneiro considerando que a União Aduaneira é (ou integra) a União Europeia.

<sup>32</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, "A Agregação: Lei e Interpretação. Fronteira de qualidade universitária", in *Ensino Superior*, 25, julho 2007 (disponível [http://www.snesup.pt/cgi-bin/artigo.pl?id=EEAyyAZkkEEFfeWthm \[01-07-2019\]](http://www.snesup.pt/cgi-bin/artigo.pl?id=EEAyyAZkkEEFfeWthm [01-07-2019])).

<sup>33</sup> Cf. JORGE MIRANDA, "Apreciação do relatório sobre a disciplina de Organização administrativa da saúde apresentado pela Prof.ª Doutora Maria João Estorninho em provas de agregação", in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, volume XLVIII, 2007, p. 577.



## 5. Posição metodológica

Servimo-nos do pensamento de UMBERTO ECO, a propósito dos termos metodológicos a seguir para concretização de um estudo científico: “a metodologia de investigação estrutura-se em dois momentos diferenciados e interdependentes. O primeiro é o da descoberta da verdade, que agrupa todos os atos intelectuais indispensáveis à formulação e resolução do problema estudado, enquanto o segundo diz respeito à transmissão da verdade descoberta, com todos os problemas que o sistema da composição levanta”. A validade científica do estudo é fruto das operações cognitivas subjacentes a cada um dos momentos e da ordem cronológica seguida nas abordagens<sup>34</sup>. E um estudo recebe a qualidade de *científico* quando se debruça “sobre um objeto reconhecível e definido de tal modo que seja igualmente reconhecível pelos outros”. A definição do objeto pressupõe a identificação das condições em que podemos falar dele baseando-nos em algumas regras que estabelecemos ou que outros estabeleceram antes de nós”<sup>35</sup>, de uma forma que o estudo, pela novidade que lhe deve ser inerente, contribua para a evolução do conhecimento, servindo os outros, sendo útil para os outros, não com o propósito de esgotar o tema, mas abrindo portas à crítica e assim potenciando a reflexão sobre o mesmo. O estudo deve, assim, recair sobre “coisas que não tenham já sido ditas ou rever com uma óptica diferente coisas que já foram ditas”, “a pesquisa deve ser útil aos outros” e devem ser fornecidos “os elementos para a confirmação e para a rejeição das hipóteses que apresenta e, portanto, deve fornecer os elementos para uma possível continuação pública”<sup>36</sup>.

À orientação de ECO, a propósito dos termos e propósitos de investigação num estudo científico, adicionamos o pensamento de ITALO CALVINO, segundo o qual é necessária alguma “leveza” na abordagem para que sejam criadas soluções para problemas hodiernos<sup>37</sup>. A consideração desta leveza leva a que, usando as palavras de ROBERT COX, uma dissertação de doutoramento não tenha que ter “*a problem-solving nature*”, mas sim “*a critical nature*”<sup>38</sup>.

A presente investigação, debruçando-se em especial sobre a tributação aduaneira, não enseja, pois, a resolução de problemas em concreto, mas procura, isso sim, compreender a melhor forma de

---

<sup>34</sup> Cf. UMBERTO ECO, *Como se faz uma tese em ciências humanas* (Ana Falcão e Lufa Leitão, trad.), 13.ª edição, Editorial Presença, 2007, p. 15 e 16.

<sup>35</sup> Cf. UMBERTO ECO, *Como se faz uma tese em ciências humanas* (Ana Falcão e Lufa Leitão, trad.), 13.ª edição, Editorial Presença, 2007, p. 52.

<sup>36</sup> Cf. UMBERTO ECO, *Como se faz uma tese em ciências humanas* (Ana Falcão e Lufa Leitão, trad.), 13.ª edição, Editorial Presença, 2007, p. 53, 54 e 55.

<sup>37</sup> Nas palavras de CALVINO, “... *my working method has more often than not involved the subtraction of weight. I have tried to remove weight, sometimes from people, sometimes from heavenly bodies, sometimes from cities; above all I have tried to remove weight from the structure of stories and from language*”. É neste sentido que CALVINO sugere o acolhimento da seguinte perspetiva: “*Whenever humanity seems condemned to heaviness, I think I should fly like Perseus into a different space. I don't mean escaping into dreams or into the irrational. I mean that I have to change my approach, look at the world from a different perspective, with a different logic and with fresh methods of cognition and verification. The images of lightness that I seek should not fade away like dreams dissolved by the realities of present and future*”. – cf. ITALO CALVINO, *Six Memos for the Next Millennium*, The Charles Eliot Norton Lectures 1985 – 1986, Londres, Penguin Classics, Penguin Books Ltd., 2009, p. 3.

<sup>38</sup> Cf. R. W. COX, “Social Forces, States and World Orders”, in *Approaches to World Order*, Cambridge, Cambridge University Press, 1996, p. 89.

estruturação do pensamento teórico, que possa servir de base, de orientação, à solução a conferir a problemas que surjam no contexto aduaneiro.

Isto dito, identifiquemos, então, a metodologia adotada para servir o propósito deste estudo, que se pretende científico. Será exposta não a metodologia relativa aos termos da abordagem, mas também ao *iter* procedimental percorrido e à forma de investigação propriamente dita.

### **5.1. Para a abordagem do tema**

Concebendo-se a tributação aduaneira ou, em termos mais amplos, o Direito Aduaneiro, como uma área árida do Direito, de reduzida problematização teórica e onde são escassas as bases de estudo, o método a adotar deve ser necessariamente adaptado a uma realidade que parte de uma ideia nova e onde as conclusões alcançadas sejam fruto de dedução lógica. Parte-se, mais concretamente, de uma lacuna no conhecimento científico – a ausência de teorização da normação aduaneira – formulando-se hipóteses e passando-se por um processo de inferência dedutiva. Surge, pois, como adequado para a abordagem a concretizar à tributação aduaneira o método hipotético-dedutivo ou, na expressão de KARL POPPER, “*the deductive method of testing*”<sup>39</sup>.

Ainda que o domínio em que nos movemos seja árido – pelo menos na perspectiva de base principiológica e de conceção multinível da normação aduaneira – existem, evidentemente, contributos científicos relacionados com o tema, pelo que o nosso trabalho está centrado na análise dos elementos disponíveis (que tenta ser o mais exaustiva possível), sendo a partir da respetiva compreensão que se detetam lacunas para as quais se procura, a partir da conceção que nos parece capaz de encontrar sustento jurídico, contribuir para a ultrapassagem desses espaços vazios. Tal conceção, fazendo uso essencialmente de conceitos deontológicos, axiológicos e antropológicos, aproxima-se da construção trazida pela Filosofia Prática que, seguindo VON WRIGHT, inclui, nos primeiros (de índole deontológica), conceitos como “direito e dever”, “comando”, “permissão” e “proibição”; nos segundos (de índole axiológica), as noções de “bom e mau” e, por fim, nos últimos conceitos (de índole antropológica) estão integradas noções como “necessidade e vontade”, “decisões e escolhas”, “motivos, fins e ações”<sup>40</sup>. Se o que se pretende é a teorização da disciplina aduaneira, o uso de tais conceitos surge como necessário para dar cumprimento ao fim. E é uma necessidade ainda mais evidente quando se convoca a realidade económica para contextualização e compreensão das matérias em causa. Ora, na

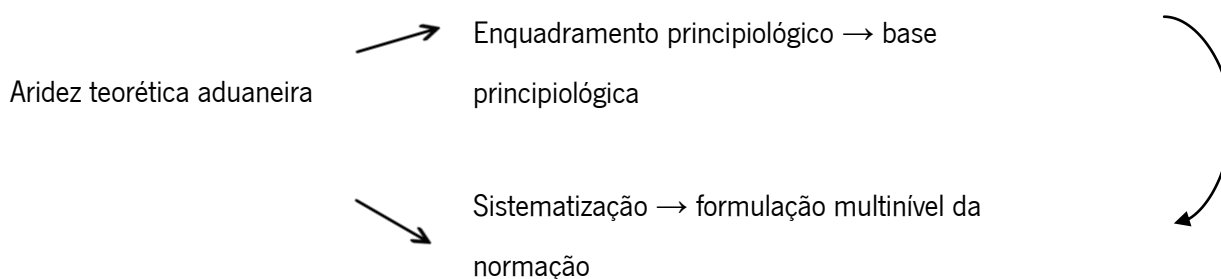
---

<sup>39</sup> Cf. KARL POPPER, *The Logic of Scientific Discovery*, London and New York, Routledge Classics, 2005, p. 7 (disponível em <http://strangebeautiful.com/other-texts/popper-logic-scientific-discovery.pdf> [01-02-2020]).

<sup>40</sup> Cf. G. H. VON WRIGHT, *The Logic of Preference*, Edinburgh, University Press, 1963, p. 5 e 7.

conceção de VON WRIGHT, o estudo do Direito é um estudo de normas caracterizadas pela sua natureza deontológica, enquanto que o estudo da Economia é um estudo de avaliações e, portanto, é axiológico pela sua própria natureza<sup>41</sup>. A matéria sobre a qual nos debruçamos é, precisamente, especialmente marcada pela conexão entre o jurídico e o económico, pelo que as dimensões deontológica e axiológica estão particularmente presentes nesta dissertação.

Partindo, então, da lacuna existente de âmbito teórico no domínio aduaneiro, e fazendo uso dos conceitos indicados, as hipóteses formuladas para a ultrapassarem centram-se, por um lado, na identificação de uma base principiológica, que dê azo, atentas as qualidades inerentes aos princípios, a densificações, a concetualizações, a problematizações, a fim de contribuir para o desenvolvimento da matéria aduaneira. Isto é, conclui-se que a definição de princípios contribui para a teorização da matéria e, conseqüentemente, são identificados aqueles que, em concreto, servem o âmbito aduaneiro. Por outro lado, formula-se ainda uma forma de compreensão da disciplina normativa aduaneira através de uma formulação multinível, que é capaz de servir de pressuposto teórico para o estudo da mesma. Isto é, atento o emaranho de disciplina aduaneira existente, conclui-se que a respetiva organização e sistematização contribuem para a teorização da matéria. Conseqüentemente, é selecionada a forma que parece mais adequada para concretização desse intento. Esquemáticamente, o raciocínio empregue assenta no seguinte:



Teremos a oportunidade de melhor esclarecer a terminologia usada (*base principiológica e formulação multinível*), num exercício que nos abstermos aqui de concretizar considerando que o apartado em causa se reporta ao método. De qualquer forma, a primeira das hipóteses formuladas influencia necessariamente a segunda, no sentido de se considerar que normação aduaneira multinível deve ser principiologicamente enformada.

<sup>41</sup> Cf. G. H. VON WRIGHT, *The Logic of Preference*, Edinburgh, University Press, 1963, p. 12.

## **5.2. Para o procedimento investigatório**

O procedimento investigatório é composto, evidentemente, por várias fases, normalmente assentes numa prévia identificação do objeto de estudo, da seleção dos elementos de apoio (bibliográficos e jurisprudenciais) e na redução a escrito dos pensamentos, perceções, ideias e conclusões. Mas o texto final que se apresenta como “dissertação de doutoramento” não revela fielmente o desenvolvimento temporal que existiu ao longo da investigação. Em concreto: a estrutura apresentada não permite deduzir que o investigador começou por estudar, afincadamente, o primeiro dos pontos indicados no índice. A estratégia de exposição é isso mesmo: uma estratégia, no sentido de ser previamente pensada, a fim de permitir obter um resultado – a partilha do pensamento de uma maneira adequadamente sistematizada.

Não obstante, ainda que não haja uma correspondência plena entre a estrutura da dissertação apresentada e o caminho investigatório percorrido, é importante dar conta deste último.

Sendo assim, o primeiro momento da investigação centrou-se na identificação e delimitação do objeto de estudo. E sendo o nosso propósito o de teorizar a tributação aduaneira, a compreensão plena do Direito Aduaneiro surgiu como pressuposto necessário. Neste sentido, depois de identificado o objeto, a investigação pressupôs a identificação dos termos em que a aludida teorização do Direito Aduaneiro é capaz de assentar e, mais particularmente, dos termos aos quais se é capaz de se reconduzir a teorização dos direitos aduaneiros, numa tarefa que conheceu (em termos temporais) um nível de intensidade mais elevado nos primeiros momentos da investigação, mas que se estendeu para as todas as suas fases, tendo servido de controlo ou de filtro para as hipóteses abstratamente equacionáveis. Isto é: constatou-se que a normaçoão aduaneira merecia ser teorizada. Concretizou-se, então, um estudo aprofundado da mesma, munindo-nos da legislação relevante e de todos os demais elementos que permitem conhecer um domínio jurídico. Identificou-se, depois, a forma como a teorização poderia ser feita. Por fim, procedeu-se à articulação dos escritos que foram sendo elaborados para atribuir coerência entre eles, no sentido proposto. A teorização da normaçoão aduaneira pressupôs, para além do mais, a problematização de dimensões jurídicas que lhes estão associadas, as quais ocupam uma parte considerável da dissertação. Percorrido este percurso, surgiu o momento de exposição dos resultados da investigação, identificados na parte dedicada às conclusões.

Como dizíamos, a compreensão – que se pretendeu completa – do Direito Aduaneiro revestiu, para a concretização da presente investigação, elevada importância, pelo que os termos em que o

mesmo foi pensado conheceram particulares especificidades em termos metodológicos, que merecem aqui ser esclarecidas.

### **5.2.1. A visão analítica do Direito Aduaneiro**

O estudo do Direito Aduaneiro conhece a mesma metodologia basilar inerente ao estudo de outros domínios jurídicos, mas, também à semelhança deles, apresenta especialidades metodológicas a que se deve atender na concretização da dissertação, em virtude da autonomia substancial que se lhe reconhecerá, pelo menos em parte, o que afeta o procedimento investigatório.

Isto porque o Direito Aduaneiro é um Direito eclético, ao qual é dedicada uma visão dinâmica e flexível. Assim, tal como sucede em relação ao Direito Fiscal, as posições extremistas do sincretismo puro da Escola de Pavia e o unitarismo da Escola da pureza do método não lhe servem, surgindo, isso sim, o método principialista como instrumento hermenêutico fundamental à conquista da justiça<sup>42</sup>, enquanto fim último da tributação, incluindo, evidentemente, a tributação aduaneira. Não se trata, claro está, de uma exclusiva metodologia associável ao Direito Aduaneiro, mas nele deverá encontrar um especial campo de aplicação e desenvolvimento, atento o impacto que a tributação aduaneira produz em esferas de índole social, económica e ambiental, que reclamam orientações jurídicas suficientemente maleáveis, densificáveis, axiologicamente sustentadas e transversais, as quais são trazidas, precisamente, por princípios. Surgindo os direitos aduaneiros como impostos, e sendo o Direito Fiscal uma parte do Direito Aduaneiro, é certo que o princípio da capacidade contributiva se mantém enquanto limite da tributação aduaneira. Sucede que o princípio da capacidade contributiva atua, em termos práticos, na determinação do *quantum* do imposto a pagar (e se é que tem que ser pago, atenta a situação concreta do sujeito passivo). A base principiológica que se pretende ensaiar procura um sustento principiológico que, em abstrato, dê forma à própria criação normativa, no sentido de, ainda antes de se determinar a efetiva capacidade contributiva de um operador económico, ser aferido o fundamento para a existência, em abstrato, de tributação. A determinação – necessariamente normativa – do *quantum* do imposto deve ser precedida da determinação do próprio fundamento para a tributação, numa dimensão que extravase o plano subjetivo e que atenda aos objetivos associáveis à tributação aduaneira. Procura-se uma base principiológica que servia de sustento à existência ou não

---

<sup>42</sup> Assim, RITA CALÇADA PIRES, "A pedra filosofal fiscal. Da metodologia e do método em direito fiscal", in *Revista Fisca*, ano XV, n.º 117/118, 2004, p. 72.

de tributação aduaneira ou à exigibilidade de outras obrigações associáveis ao comércio internacional de mercadorias.

Até a própria ausência de desenvolvimento teórico e principiológico do Direito Aduaneiro (em particular, na sua vertente fiscal) reclama o levantamento de outros princípios que, ainda que não lhe sejam exclusivos, para ele sejam pensados em consideração das suas especificidades.

A dissertação que ora se apresenta assume, então, como objetivo a identificação dessa mesma base principiológica, tendencialmente transversal, atento o caráter também ele global e multinível do Direito Aduaneiro, que sirva de orientação à normação aduaneira em todos os seus níveis. E sendo os níveis distintos, ainda que articuláveis e tendencialmente harmonizados, a aludida base principiológica, precisamente porque assim o é, conhece a maleabilidade suficiente para se adaptar às especificidades de cada nível da normação.

A aludida base é, evidentemente, de índole jurídica, apesar de convocar o estudo valorativo ou deontológico da realidade prática inerente e anterior ao Direito e que não deixa, esse estudo, de conhecer um substrato positivista. Na verdade, a base principiológica servirá, como se disse, para orientar o estudo de uma normação – já positivada – que é tida por multinível.

Na doutrina encontramos vozes que sugerem a transmutação metodológica do modelo tradicional, lógico-formal e dedutivista, numa racionalidade discursiva e argumentativa, que traduza a necessidade de reinventar clássicas noções de segurança e de controlo da atividade legislativa, e que é capaz, até, de levar à reformulação da ideia de positividade jurídica, de modo a com esta noção integrar as constitutivas modulações hermenêuticas resultantes da aplicação do Direito<sup>43</sup>. Trata-se de um caminho metodológico particularmente interessante num contexto em que, como constataremos, se assiste a um derretimento jurídico, de questionamento de estruturas jurídicas fundamentais, e que parece ser mais flexível a construções principiológicas num domínio de precário desenvolvimento teórico e a contributos que admitem a relativização, particularmente em contextos internacionais, de segmentos tidos por estruturantes internamente.

Não obstante, tais contributos não podem – assim se pretende – deixar de ser revestidos por um inquestionável invólucro jurídico, seguindo-se o paradigma epistemológico contemporaneamente dominante. Ainda que as conclusões possam conhecer uma dimensão inovadora, com uma base axiológica, o núcleo essencial dever-se-á manter jurídico-normativo, o que necessariamente convoca uma visão analítica do Direito Aduaneiro, em prol da clareza, rigor e segurança aplicativa. O fenómeno

---

<sup>43</sup> Assim, JOANA AGUIAR E SILVA, *Para uma teoria hermenêutica da justiça. Repercussões jusliterárias no eixo problemático das fontes e da interpretação jurídicas*, dissertação de doutoramento, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2008 (disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/9058/1/Tese%20Joana%20Maria%20Madeira%20de%20Aguiar%20Silva.pdf> [31-12-2019]) p. 381.

jurídico-aduaneiro será, assim, alvo de uma análise descritiva, a partir de uma abordagem científica, que assume como objeto de estudo o discurso legislativo, o discurso jurisprudencial e, quando existente, o discurso doutrinal, existindo uma constante preocupação em decompor as realidades tidas por complexas no domínio em que nos movemos.

Uma das mais relevantes partes da dissertação é dedicada, é certo, à construção de uma principiologia de base axiológica, e mesmo esta base axiológica não deixa de conhecer uma dimensão jurídica, desde logo por em causa estarem valores refletidos - ou capazes de o vierem a ser - em bens jurídicos (valores absorvidos pelo Direito) e, até, em bens jurídicos fundamentais (valores absorvidos pelo Direito e, em concreto, pela Lei Fundamental) – em causa está, portanto, a juridificação dos valores, expressa numa base principiológica, e que se crê potenciadora de soluções justas. A “normação justa”, distinta da “normação válida” deverá, quando a este propósito for referenciada, ser enformada por convenientes componentes de correção material. Por esse motivo, é afastada a abordagem metafísica ou ideológica, assumindo-se uma postura “legalista”, *rule-oriented*, que implica a subordinação ao Direito e que afasta a politização. É, pois, adotada a posição de que a análise e o estudo do Direito – incluindo, evidentemente, o Direito Aduaneiro – deve dar prevalência às normas e à respetiva conformidade com outras normas<sup>44</sup>.

### **5.2.2. substrato económico do fenómeno jurídico-aduaneiro: de considerações económicas basilares para a construção jurídica**

Acontece que a construção da base principiológica que propomos, de carácter eminentemente jurídico, e a estrutura normativa multinível que identificaremos, são fruto, para além do mais, de um pensamento imbuído de conhecimentos trazidos pela Economia, aspeto que consideramos pertinente destacar no presente apartado. A investigação, para além de pressupor a visão analítica do Direito Aduaneiro, pressupõe também a consideração dos contributos do pensamento económico, atenta a matéria que aqui está em estudo.

O método para construção do pensamento assenta, a este propósito, não no afastamento do purismo jurídico em prol de uma *economização do Direito*, mas tão só na concretização de uma abertura reflexiva que é exigida pelo próprio objeto de estudo da dissertação: a tributação aduaneira

---

<sup>44</sup> Assim, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 82 e seguintes.

nas transações internacionais de mercadorias<sup>45</sup>. Neste sentido, em causa está, isso sim, uma metodologia do conhecimento plural (*Erkenntnispluralistische Metodologie*<sup>46</sup>).

Em conformidade com o que melhor constataremos, mas em adiantado de uma percepção basilar, toda a fiscalidade indireta (aquela que para a presente dissertação mais interessa) está inextricavelmente ligada à concretização de políticas económicas e, no concreto contexto da União Europeia, à concretização do mercado interno em que esta assenta. A própria União Europeia constitui um projeto de natureza eminentemente económica desde a sua origem e, por isso, ligado de perto ao domínio tributário, havendo quem reconduza o Direito Aduaneiro ao Direito Económico<sup>47</sup>.

Mas saliente-se que não se parte da economização do Direito e nem sequer a procuramos, precisamente porque se pretende evitar aquela que nos parece ser uma consequência difícil de aceitar para o jurista: se o Direito, como “cristal” valioso que é, “no qual se reflete a luz da Justiça”, aceitar o acolhimento de conceções ambíguas, corre-se o risco de confundir o cristal com as pedras semipreciosas, de confundir o Direito “senão com imitações baratas e cómodas”. “Tais conceções contribuem para a compreensão da juridicidade – e é neste sentido que aqui se apelam aos domínios económicos – mas não constituem nem esgotam o seu cerne”<sup>48</sup>. E tanto não o faremos que o nosso propósito último é o de encontrar a base axiológica aduaneira, numa construção que, à partida, é estranha à análise económica do Direito, assente numa relativização dos valores e na assunção da eficiência económica como filosofia.

O problema da articulação adequada entre Direito e Economia continua a existir, não obstante os desenvolvimentos doutrinários já concretizados neste âmbito. Aliás, o próprio ordoliberalismo resultou da combinação das teorias jurídicas e económicas, fruto dos pensamentos desenvolvidos. EUCKEN – um dos pais desta linha de pensamento ordoliberal – sustentava que o conhecimento económico não poderia ser concebido de forma independente do conhecimento jurídico. A este propósito, escrevia GERBER que “*Economists had considered legal knowledge irrelevant to the interaction between the legal and economic systems. The result was that neither lawyers nor*

---

<sup>45</sup> A ideia de que a análise económica do Direito deve estar presente na formulação das soluções jurídico-normativas é protagonizada por H. EIDENMÜLLER, *Effizienz als Rechtsprinzip – Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Analyse des Rechts (Einheit der Gesellschaftswissenschaften)*, 3.ª edição, Tübingen, Mohr Siebeck, 2005.

<sup>46</sup> Cf. ROLF BRÜHL, *Wie Wissenschaft Wissen schaf*, UVK, München, Konstanz, 2015, p. 5.

<sup>47</sup> No Tratado de Roma de 1957 (conforme melhor se constatará) reconduzia-se à Comunidade Económica Europeia o objetivo de promover o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades económicas dos Estados Membros, o que implicaria a constituição de um mercado comum e a liberalização das suas trocas comerciais recíprocas. O projeto da União Europeia pressupõe, atualmente, a eliminação dos direitos aduaneiros, das restrições quantitativas e dos encargos de efeito equivalente nas trocas entre os Estados Membros, a instituição de uma Pauta Aduaneira Comum nas relações comerciais destes com terceiros países, bem como a eliminação dos obstáculos fiscais à livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais na União. Assim se pronuncia JOSÉ CASALTA NABAIS, “Constituição Europeia e Fiscalidade”, in *Por Um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, p. 157 a 180.

<sup>48</sup> Cf. MANUEL A. CARNEIRO DA FRADA, *Forjar o Direito*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 616 e 617.



*economists understood the economic-legal phenomenon they purported to interpret*<sup>49</sup>. A alternativa apontada por EUCKEN a este falhanço assentou então, num modelo ordoliberal, que reconhecesse que a efetividade da Economia dependia do relacionamento com os sistemas político e jurídico<sup>50</sup>.

Debrucemo-nos com mais detalhe sobre a relevância que os contributos da economia assumem para o Direito e, em particular, para o Direito Aduaneiro, ainda que se reconheça que a ausência de um princípio ético explícito no Direito Aduaneiro encontrará as suas raízes, precisamente, na sua própria construção dogmática, apoiada em considerações económicas, que assumem como objetivo a prossecução da eficiência, estando relacionadas com os efeitos distorcedores dos tributos. Parece-nos, assim, chegado o momento de contrariar esta abordagem, avançando com uma base de princípio eminentemente jurídica.

### **5.2.2.1. A conexão entre o Direito Aduaneiro e o Direito Económico**

Não obstante se reconhecer uma tendencial autonomia do Direito Aduaneiro em relação a outros ramos do Direito, a sua conexão ao Direito Tributário é patente (numa aceção que explicaremos melhor *infra*), como também parece ser a sua conexão ao Direito Económico<sup>51</sup>.

É à luz do Direito Económico que o Estado encontra sustento para a sua atuação em motivos relacionados com a oportunidade, com o mérito ou com a conveniência, os quais são determinados pela política económica que se pretende ver implementada, afetando a atividade aduaneira. Nesta relação, o Direito Aduaneiro apresenta-se como um conjunto normativo que consagra institutos jurídicos desenhados para dar cumprimento e para executar aquelas políticas económicas. Poder-se-á, assim, dizer que a própria atividade aduaneira surge como uma função ligada à política económica de cada Estado<sup>52</sup>.

Nestes termos, ainda que a tónica discursiva dirija o seu foco, essencial e necessariamente, no contexto de uma dissertação em Ciências Jurídicas Públicas, para o “jurídico” (para o bem jurídico, para a norma - regras e princípios - e para o ordenamento e para o sistema), será visível a reflexão

---

<sup>49</sup> Cf. D. J. GERBER, “Constitutionalizing the Economy: German Neoliberalism, Competition Law and the “New” Europe”, in *American Journal of Comparative Law*, v. 42, 1994, p. 41.

<sup>50</sup> Cf. M. STREIT, “The Freiburg school of law and economics”, in *The Elgar Companion to Austrian Economics*, Edward Elgar Pub, 1994, p. 508 e seguintes.

<sup>51</sup> Considera SALDANHA SANCHES que não se poderá, em bom rigor, falar-se em Direito Económico, considerando que o papel atual do Estado é o de garantir que a economia de mercado funciona regularmente (enquanto Estado supervisor), e já não o de governar ou de dirigir a Economia (enquanto Estado dirigente), o que envolve a intervenção económica de regulação quando isso não acontece e também a obrigação de minimização da carga excedentária da tributação nos setores económicos eficientes - cf. J. L. SALDANHA SANCHES, *Direito Económico*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009 e PAULO TRIGO PEREIRA *et al.*, *Economia de Finanças Públicas*, 3.ª edição, Forte da Casa, Escola Editora, 2010, p. 221 a 225.

<sup>52</sup> Para MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS existe um *Derecho Económico Aduanero*, constituído pelas normas que organizam a atividade económica de um país e que se relacionam com o Direito Aduaneiro para favorecer certas atividades aduaneiras e para obter um benefício económico, como é o caso dos regimes aduaneiros que apoiam atividades industriais, comerciais e de transportes - cf. MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS, *Derecho Aduanero*, 5ª edição, Editorial Porrúa SA, México, 1995, p. 16.

baseada em pressupostos económicos. Trata-se, conforme se concluirá, de uma forma de moldagem de pensamento *necessária*, atenta a matéria em estudo.

A principal preocupação que, a este propósito, nos assolava, prendia-se, precisamente, com a admissibilidade de estruturar uma dissertação de doutoramento - no sentido de seleção das matérias merecedoras de reflexão e de moldagem do próprio pensamento - partindo e reconhecendo a conexão entre Direito e Economia. É certo que se poderia, simples e confortavelmente, deixar de problematizar a possível mescla, partindo do pressuposto - que não deixa de ser real e efetivo - de que o foco seria, em todos os domínios, exclusivamente jurídico. Porém, a metodologia empregue na investigação é condição do sucesso da mesma - reconduzido ao contributo para o desenvolvimento da ciência jurídica -, o que nos motiva a esclarecer os propósitos que nos movem, comprovando, na medida do que é possível, que a abordagem *jurídico-económica* não torna menos denso ou menor, em termos de relevância, o nosso trabalho.

Evitar uma análise económica de uma realidade - como é a da tributação aduaneira - que se tornou, como não podia deixar de ser, também jurídica, é negar as raízes e as origens dos seus mais elementares institutos e a própria justificação que subjaz às soluções jurídicas adotadas. Verifica-se, como se dizia, uma juridicização do económico, revelando a história que a disciplina jurídica foi evoluindo de acordo com o panorama económico vivido. O efeito decorrente do estudo a empregar não residirá no apuro técnico das soluções. O que se pretende aferir é a respetiva fundamentação e de que forma as soluções adotadas podem ser teorizadas.

“Hoje ainda é impossível estudar o *Estado fiscal* e o *imposto* sem atender nesta origem económica e ideológica que lhe está subjacente”<sup>53</sup>. De facto, é a história que nos dá conta da evolução das várias doutrinas e ideologias fiscais, de base económica, que ajudaram a desenhar os sistemas fiscais, no sentido que então descreveremos. E todas elas surgem intrinsecamente associadas a uma determinada conceção de *justiça*. Será, por isso, relevante agrupar perspetivas e conceitos, considerando que em qualquer economia capitalista o imposto é também um instrumento de promoção da *justiça distributiva*<sup>54</sup>.

Assim, para uma *ideologia liberal*, o imposto - incluindo direitos aduaneiros - deve ser sobretudo *eficiente* (em emprego de uma ideia de cariz económico), o que significa não apenas que deve ser desenhado para gerar o mínimo de dispêndio em “custos de cumprimento”, mas também que não deve consubstanciar um desencorajamento à produtividade. Já para a *ideologia socialista*, o

---

<sup>53</sup> Cf. SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal - Teoria geral*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p. 17.

<sup>54</sup> Cf. MURPHY e NAGEL, *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press, 2002.

imposto é um instrumento fundamental na correção das desigualdades sociais e na promoção de políticas de igualdade, pelo que o imposto se deveria centrar no rendimento e ser “fortemente regressivo”.

A oposição entre *ideologia liberal* e a *social democracia* conheceu o seu auge na fase de recuperação económica após a II Guerra Mundial, sendo possível reconduzir esse momento de auge à disputa entre KEYNES e HAYEK sobre o papel do Estado na economia e o papel do imposto no financiamento do Estado, num debate que foi ressuscitado com a crise económico-financeira de 2008 e que voltou a questionar a verdadeira dicotomia entre a ideologia liberal (os partidários de HAYEK) e a ideologia da social-democracia (mais partidária de KEYNES).

KEYNES concretizava, essencialmente, uma análise macroeconómica e HAYEK assumia uma perspetiva mais centrada na microeconomia, mas não era a visão sobre a análise da economia que opunha, em particular, KEYNES e HAYEK, mas sim o seu entendimento quanto à intervenção do Estado, sendo KEYNES um apologista da “mão pública” e HAYEK um defensor das virtudes do mercado. É precisamente neste ponto que as ideologias fiscais se cruzam também com as ideologias em matéria de economia de bem-estar, indissociáveis da teoria da justiça social<sup>55</sup>. Assim, se para RAWLS o critério da igualdade, sustentado na tese contratualista, conduz ao sacrifício equitativo, como dever habilitador de benefícios conjuntos<sup>56</sup>, AMARTYA SEN conclui, à luz das teses do “indivíduo social”, que aquela igualdade não pode neutralizar a “capacidade”, o que significa que, como igualitarista liberal, SEN propõe uma intervenção respeitadora da diferença individual na escolha do projeto de vida (a universalidade do valor da Liberdade)<sup>57</sup>. A questão central do Direito Económico reconduz-se na determinação da intervenção adequada do Estado na economia privada com finalidades de redistribuição económica. De acordo com o pensamento dos liberais da escola de

---

<sup>55</sup> Sobre o conceito de bem-estar social, e numa perspetiva que parte da relação entre Direito e Economia, vide MARCO ALEXANDRE DA SILVA CAPITÃO COSTA FERREIRA, *Estado e Economia - Entre o mercado e a tecnocracia, onde fica a res publica?* - Doutoramento em Direito (Ciências Jurídico-Económicas), Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2014, p. 59 e seguintes, nos termos do qual a medida do bem-estar social ou excedente total, obtém-se pela soma do (i) bem-estar do consumidor (*consumer welfare*), ou Excedente do Consumidor, mensurável pela diferença entre o preço que o consumidor está disposto a pagar, isto é, o valor atribuído pelo consumidor a um bem, e aquilo que efetivamente paga, cujo resultado traduzirá o acréscimo de bem-estar que o consumidor obtém através das trocas realizadas no mercado; e do (ii) bem-estar do produtor (*producer welfare*) ou Excedente do Produtor, mensurável pela diferença entre o preço mínimo pelo qual o produtor está disposto a vender e o preço a que a venda é, efetivamente, efetuada.

<sup>56</sup> À luz do pensamento de JOHN RAWLS, os princípios defendidos serão: (i) “cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais amplo de liberdades de base igual para todos, que seja compatível com o mesmo sistema para os outros”; e (ii) “as desigualdades sociais e económicas devem ser organizadas de modo a que, simultaneamente: a) possamos razoavelmente esperar que beneficiem todos; b) que sejam associadas posições e funções abertas a todos” - *in Teoria da Justiça*. O primeiro princípio exprime o envolvimento de RAWLS a favor do liberalismo e significa que a liberdade é o primeiro dos bens e que a justiça - concebida como equidade - é inicial e essencialmente a repartição igual entre todos os homens da mesma forma que constitui o seu valor e dignidade. Este princípio não pode sofrer qualquer exceção, e é absolutamente prioritário: a liberdade de quem quer que seja não pode ser sacrificada em nenhum caso, nem por qualquer razão. Já o segundo princípio significa que as desigualdades sociais e económicas podem ser toleradas, no sentido de que constituem globalmente uma situação mais frutífera para todos (as desigualdades servem para estimular a atividade, aumentam as reservas totais de bens e de produção disponíveis). Porém, esta tolerância conhece limites muito restritos: as posições mais favorecidas devem ser acessíveis a todos (princípio democrático da igualdade de oportunidades) e as desigualdades só são toleráveis se beneficiarem todos, ou os mais desfavorecidos. Para maiores desenvolvimentos, vide JOÃO CARDOSO ROSAS, “Liberalismo igualitário”, *in Manual de Filosofia Política* (João Cardoso Rosas, Org.), Coimbra, Almedina, 2008, p. 36 e seguintes.

<sup>57</sup> Cf. AMARTYA SEN, *Desenvolvimento como Liberdade*, (Laura Teixeira Motta, trad.), São Paulo, Companhia das Letras, 2010, p. 297 e seguintes.

HAYEK, tal intervenção deverá ser mínima, tendo em vista evitar ineficiências decorrentes dos custos de redistribuição. Para os defensores do modelo social, como RAWLS, a aludida intervenção deve ter lugar a fim de corrigir, à luz de critérios éticos, a distribuição do rendimento que resulta do mercado, independentemente dos custos de redistribuição ocasionados. Já para os defensores do modelo económico-social dinâmico, como AMARTYA SEM e STIGLITZ, essa intervenção deve existir por razões éticas, ainda que deva ser ajustada a parâmetros de eficiência que minimizem os custos e os efeitos negativos da redistribuição. Foram estes (e outros) contributos de base económica que foram problematizados e acolhidos pelo domínio jurídico<sup>58</sup>.

Em termos concretos, assumindo e fazendo uso da conexão entre Economia e Direito, sendo identificadas as raízes económicas mais relevantes e percebendo qual foi o respetivo impacto no plano jurídico, dever-se-á chegar a uma conclusão que nos permita contribuir para a construção de uma adequada teorização para a tributação aduaneira. Ou seja, parte-se das considerações económicas basilares para a construção jurídica das mesmas no contexto do comércio internacional de mercadorias.

Em concreto, a tributação no comércio internacional de mercadorias constitui uma expressão prática dos termos em que o Direito – em particular, o Direito Aduaneiro – e a Economia se encontram conectados, numa conceção distinta daquela que é fruto da perceção do subsistema jurídico quando inserido num quadro autopoietico, que conduz à tomada de decisões, no domínio jurídico, apenas de acordo com o código binário lícito/ilícito<sup>59</sup>. O Estado, tendo sido cooptado pelo mercado, por vezes negociando direitos aduaneiros, como se de preços se tratassem, transforma o Direito Aduaneiro numa espécie de subsistema económico, movido pelo lucro/prejuízo, numa aceção que necessariamente deve ser contrariada atento o carácter tributário dos direitos aduaneiros.

O instrumento da transformação funcional do Direito (da modernidade para a pós-modernidade) tem sido, precisamente, o Direito Económico, que trouxe atrás de si, nomeadamente, as noções de empresa, de atividade económica, de efeito de mercado e de posição dominante, todas (e tantas outras) retiradas de considerações funcionais economicistas<sup>60</sup>.

---

<sup>58</sup> Partindo da “teoria dos sistemas sociais autopoieticos” de NIKLAS LUHMANN, a este exercicio reflexivo entre Direito Tributário e Economia chamou PAULO CALIENDO de “teoria sistémica da tributação”, assente, resumidamente, nos seguintes pressupostos: (i) a tributação é um fenómeno intersistémico, que envolve a Política, a Economia e o Direito; (ii) o sistema tributário deve ser entendido como resultado das trocas entre os subsistemas da sociedade; (iii) tais trocas deverão ser concretizadas de forma equilibrada, evitando a *corrupção* do sistema; e (iv) os princípios da neutralidade fiscal e da capacidade contributiva servem para filtrar as informações advindas do subsistema da economia sobre a tributação, indicando de que forma devem ser programadas as expectativas dos operadores económicos - cf. PAULO CALIENDO, *Direito Tributário e Análise Económica do Direito, Uma visão crítica*, São Paulo, Elsevier Editora, 2009, p. 7 e 8.

<sup>59</sup> A propósito, quanto à autonomia e quanto à interação do Direito, vide CARLOS DE ABREU AMORIM, “Direito administrativo e sistema jurídico autopoietico: breves reflexões”, in *Scientia Iuridica*, n.º 294, Braga, 2002.

<sup>60</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 134.

Os impostos, por si só, produzem importantes efeitos económicos e influenciam fortemente os comportamentos dos respetivos sujeitos passivos, os quais não podem ser ignorados pelo legislador fiscal. As soluções jurídico-aduaneiras que, neste domínio, foram encontradas e que, evidentemente, continuam a ser perspetivadas, constituem o reflexo de pensamentos económicos. Em causa estão regimes jurídicos que versam sobre os termos em que as transações internacionais de mercadorias devem estar sujeitas a tributação, partindo de construções e considerações eminentemente económicas. De resto, o Direito e a Economia são suscetíveis de serem entendidos como subsistemas do sistema social, enquanto estrutura ou ordem da sociedade, e que se traduzem na existência de relações predominantemente jurídicas e económicas, de funções sociais correlativas e de uma tal interligação entre ambos que a mesma realidade social pode ser, de um ponto de vista, jurídica, e, de outro, económica<sup>61</sup>. Aliás, é cada vez mais difícil estabelecer com precisão uma linha que separe de forma clara o próprio Direito Económico (enquanto conjunto de normas de Direito Público que visam regular a economia) e o Direito Aduaneiro.

E esta conexão estrutural e funcional é particularmente evidente no concreto domínio do Direito Aduaneiro, no qual se identificam com clareza que as relações com a Economia são de determinação de cada um pelo outro, à luz das respetivas funções e laços de reciprocidade e interdependência, seja das respetivas realidades estruturais, seja das funções de cada um, ainda que se identifiquem distintas linhas de pensamento e ainda que sobressaiam códigos comunicativos próprios. De acordo com a disseminação dos conhecimentos e da desejável comunicabilidade dos saberes, torna-se insustentável uma tarefa de compartimentarização, prejudicial para uma reflexão integrada e inimiga de uma linha de pensamento lógico<sup>62</sup>.

Para a união epistemológica terá contribuído a própria mudança de paradigma do modelo económico decorrente da transição de um modelo de direção pública da economia para um modelo de economia social de mercado em que Estado e Sociedade cooperam na proteção e promoção do desenvolvimento sustentável. O contributo no mesmo sentido terá ainda sido fruto da integração no Espaço Económico Europeu, centrado na implementação de um mercado interno europeu, que impõe fortes restrições aos mecanismos de intervenção estadual no domínio económico privado.

---

<sup>61</sup> Cf. MARIA EDUARDA AZEVEDO, *Temas de Direito da Economia*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 9.

<sup>62</sup> No sentido em que a lógica serve de instrumento de análise aplicável quer ao Direito sob um ponto de vista fenoménico (enquanto objeto de estudo), quer ao Direito sob um ponto de vista científico (enquanto ciência), *vide*, à luz do pensamento de HANS Kelsen, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 35 e 36.

A articulação dos meios, dos dogmas, dos paradigmas, das conclusões científicas e das próprias finalidades subjacentes ao Direito e à Economia, com códigos comunicativos particulares e proscritores de fins diversos, mas harmonizáveis, representa uma tarefa necessária a um propósito particularmente evidente no contexto dos mais recentes acordos de comércio internacional: coerência. Assiste-se a uma aplicação de conceitos e de métodos não jurídicos em prol da compreensão do Direito e das instituições jurídicas, e de finalidades que extravasam propósitos de arrecadação de receita por via da cobrança de impostos, designadamente com o ensejo de construção de novos paradigmas que potenciem a proteção de relevantes bens/valores jurídicos, numa atuação particularmente evidente, nomeadamente, nos acordos de comércio livre (*Free trade agreements*) e nos acordos megarregionais, conforme se constatará.

Assume-se, claro está, a autonomia dos subsistemas, sem desprimorar as relações estabelecidas entre ambos, assentes na desejada coerência intrínseca, considerando que “o divórcio entre as disciplinas económicas e jurídicas é inconciliável com o conteúdo de umas e de outras”<sup>63</sup>.

É, pois, patente a relação de interdependência, surgindo o problema económico anteriormente à densificação jurídica: a norma enquadra a realidade económica já existente, ao mesmo tempo que procura assumir a materialidade própria dos fenómenos económicos. A ordem económica é, assim, em larga escala, uma ordem jurídica, não existindo atividade económica que não tenda a mostrar-se juridicamente relevante em termos de motivar a disciplina jurídica apropriada, em manifestação da juridicização do económico<sup>64</sup>, e ainda que se reconheça, simultaneamente, a economização do Direito, no âmbito da qual a evolução económica se projeta na ordem jurídica. De modelos protecionistas para a tendencial ausência de barreiras ao comércio internacional de mercadorias, e daqui para o levantamento de disciplina pensada para proteger bens maiores, os instrumentos jurídicos refletem a evolução de pensamento jurídico-económico.

#### **5.2.2.2. O afastamento da dependência científica do Direito Aduaneiro da Economia Política e da interpretação económica**

Importa salientar, porém, que uma análise que parta do reconhecimento da importância da articulação entre Direito e Economia não implica um retorno à dependência científica que outrora o Direito Tributário conheceu, particularmente em relação à Economia Política, no sentido de o tributo

---

<sup>63</sup> Cf. R. SAVATIER, *Droit économique et enseignement du droit des biens*, Milano, Giuffrè, 1967, p. 23 e seguintes.

<sup>64</sup> Cf. JURGEN HABERMAS, “Tendências da Juridicalização”, in *Sociologia*, n.º 2, 1987, p. 185 e seguintes, disponível em <https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/1122/1/8.pdf>.

(em especial, o imposto) ser encarado como a contrapartida da proteção pública à propriedade privada e como um sacrifício simultaneamente pernicioso e necessário, explicável através das mesmas ferramentas analíticas com que se perspectivava o próprio mercado. O Direito Aduaneiro surge como autónomo da Economia Política. Repudia-se, por isso, que o estudo da tributação, em particular, da que recai sobre as transações internacionais de mercadorias, seja especialmente centrado nas questões de eficiência, em detrimento das questões da justiça e em prol da aferição do efeito que os tributos produzem sobre o livre curso do mercado, escolhendo aqueles que se revelassem mais capazes de preservar o jogo natural da oferta e da procura.

Fazê-lo implicaria que o estudo dos tributos se reconduzisse à respetiva incidência, ou seja, ao estudo do modo como os diferentes tributos se abatem sobre produtores e consumidores e distorcem as escolhas de uns e de outros.

Fazê-lo implicaria, inaceitavelmente, a preferência por tributos cómodos ou seguros, em detrimento de tributos justos. Não é este o objeto nem o propósito da investigação. Não se pretende, saliente-se, o retorno à análise centrada na incidência dos tributos sobre o circuito de produção e circulação da riqueza. A centralidade da atenção é reconduzida, em particular, ao problema da equidade da tributação aduaneira e da coerência dos instrumentos jurídicos disciplinadores ao nível global, ainda que sem perder de vista, claro está, que as pretensões de eficiência e de eficácia não são nem podem ser alheias à de justiça. Na verdade, “eficácia e justiça não são ideias antagónicas, mas complementares”<sup>65</sup>.

Por outro lado, importa também esclarecer que as construções que aqui nos propomos a desenvolver se afastam da *interpretação económica do Direito*. Concretamente no domínio do ordenamento jurídico português, a interpretação económica do Direito Tributário é repudiada pela maioria da doutrina e da jurisprudência, que atribuem ao disposto no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, o estatuto de *letra morta*, sem utilidade, enquanto sepultura dos resquícios das teses da interpretação económica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), divulgadas por ENNO BECKER, na Alemanha, e consagradas na *Reichsabgabenordnung* de 1919, numa altura em que, estando em arranque a respetiva codificação, era reivindicada a independência do Direito Fiscal perante o Direito Privado e perante as Finanças Públicas<sup>66</sup>. As teses da interpretação económica (e também da interpretação

---

<sup>65</sup> *In Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Ministério das Finanças – Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Século XXI, Coimbra, Almedina, 1998, p. 211.

<sup>66</sup> Sucintamente, a doutrina da interpretação económica reivindicava que as leis fiscais deveriam ser interpretadas atendendo à substância económica dos factos e não apenas aos tradicionais elementos de interpretação das leis, conquanto que serviriam o propósito de oneração dos contribuintes, em função

funcional<sup>67</sup>), reivindicadoras de um particularismo hermenêutico do Direito Fiscal, foram perdendo interesse, à medida que o Direito Fiscal se consolidou como ciência. Também aqui, nesta dissertação, se afasta a eventual utilidade de uma interpretação que, em caso de persistência de dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, atenda à substância económica dos factos tributários. E é afastada porque se partilha o entendimento que o intérprete das leis fiscais deverá fixar o sentido das mesmas, lançando mão e conjugando os elementos de interpretação previstos em todas e para todas as outras leis<sup>68</sup>. Em concreto, e a título de exemplo, quando se diz que a neutralidade e que a justiça na tributação se encontram intimamente conectadas, não se ensaia aqui qualquer interpretação económica de soluções jurídicas. Faz-se, isso sim, uma constatação daquela que parece ser uma natural simbiose entre o domínio económico e o domínio jurídico. Neste sentido, na tarefa de interpretação das normas jurídico-aduaneiras no específico contexto do comércio internacional de mercadorias serão empregues as regras hermenêuticas desenvolvidas e aplicáveis para o Direito que, em termos genéricos, resultam, em Portugal, essencialmente do artigo 9.º do Código Civil português e do artigo 11.º, n.º 1 e n.º 2, da LGT.

---

da sua capacidade contributiva. Esta forma de interpretação conhecia especial sentido quando a lei fiscal se servia de conceitos e de institutos do Direito Privado, surgindo a questão de se saber se tais conceitos e institutos deveriam ser entendidos como o seu significado originário de índole privatística ou se, ao invés, lhes deveria ser atribuído um significado especialmente construído no domínio do Direito Fiscal.

<sup>67</sup> A interpretação funcional do Direito Fiscal foi proposta por Benvenuto Griziotti, nos anos 40, em Itália, e assentava numa tarefa hermenêutica de consideração da causa ou da função das leis fiscais, assente nos princípios que estão subjacentes, especialmente o princípio da capacidade contributiva. A obra de referência de Benvenuto Griziotti é "Lo studio funzionale dei fatti finanziari", RDFSF, 1940, 306-314.

<sup>68</sup> No mesmo sentido, e por todos, *vide* SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 44 e seguintes, nos termos do qual "não temos um enclave fiscal onde existam regras especiais de interpretação, uma vez que o ordenamento jurídico-aduaneiro é uma parte do ordenamento jurídico onde, no essencial, se recorre aos cânones normais de interpretação". Já LIMA GUERREIRO acolhe o n.º 3 do artigo 11.º da LGT no sentido em que se poderá revelar útil para o intérprete-aplicador, que dele se poderá socorrer como uma espécie de regra subsidiária, quando do Direito Fiscal ou de outros ramos do Direito não se possa extrair um sentido útil para um determinado conceito empregue pela lei fiscal. Sucede que, especialmente estando em causa normas de incidência tributária, será particularmente grave, do ponto de vista, desde logo, da legalidade e da segurança jurídica, que depois do recurso aos elementos gerais da interpretação seja ainda necessário recorrer ao disposto no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, para que se possa aferir o efetivo sentido da(s) norma(s) a interpretar.



## Parte I – A tributação aduaneira e o paradigma do conhecimento

As preocupações subjacentes ao comércio internacional de mercadorias e os objetivos associados à respetiva tributação têm sofrido alterações significativas.

As mudanças a que se assistiu nas últimas décadas no que toca aos padrões de consumo e de produção de bens parecerem levar a uma transformação significativa nas próprias regras da tributação aduaneira, tanto no que concerne aos termos e expressões empregues, como também quanto às prioridades a obedecer. Em concreto, a exigibilidade de direitos aduaneiros foi conhecendo contornos distintos, oscilando entre contextos favoráveis à sua existência e contextos não favoráveis à mesma, e entre expressões de poder estadual e não estadual.

A partir das negociações finais da Uruguay Round, os contornos do comércio internacional de mercadorias começam a assumir uma particular forma perante a rutura do modelo prescritivo negativo e perante a introdução de uma agenda positiva. Mais concretamente, foi a partir da criação da OMC e da publicação do GATT/1994 que o centro gravitacional do sistema multilateral de comércio passou a deixar de lado a excessiva preocupação com questões estritamente relacionadas com o pagamento de direitos aduaneiros e de outras imposições associadas às transações internacionais de mercadorias ou com soluções desincentivadoras do comércio internacional, ditando obrigações de “*non facere*”, para direcionar a atenção para a implementação de determinados procedimentos, políticas e práticas, no sentido de serem concretizadas regras voltadas para a regulação do “*facere*” e de que forma o fazer. Porém, quando se diz que a preocupação deixou de estar particularmente voltada para os direitos aduaneiros, tal quer dizer, em termos práticos, que a sujeição das transações à tributação aduaneira diminuiu. Ora, diminuiu porquê? A circunstância de ser extenso o elenco de acordos de comércio livre celebrados não parece ser justificada pela queda da relevância dos direitos aduaneiros. A justificação poderá residir na atribuição de prioridade a outras preocupações, sobretudo relacionadas com a proteção dos interesses mercantis dos operadores económicos (cuja satisfação, é certo, contribui para a satisfação de outros interesses menos subjetivamente localizados), os quais conhecem uma influência globalmente impactante, e com a proteção de interesses que são tendencial e transversalmente comuns. Queremos com isso dizer que o esbatimento de direitos aduaneiros, ainda que real, pode não ser fruto de uma eventual perda de relevância.

Estamos em crer que existe um novo paradigma subjacente àquele que é o comércio internacional de mercadorias do século XXI. Até porque, diferentemente do comércio praticado até o final do século XX, cujo tema principal redundava, então, na liberalização do comércio por via da

eliminação de direitos aduaneiros e de outras barreiras, o comércio do século XXI conhece barreiras muito mais complexas e de difícil negociação, visto que, para além de não se apresentarem necessariamente como medidas de comércio internacional, estão situadas dentro dos sistemas jurídicos nacionais, sendo apelidadas de *behind the border measures*<sup>69</sup>. Reforçamos, porém, a ideia de que assim o é, não porque os direitos aduaneiros tenham perdido importância, mas porque outras dimensões foram elevadas a prioridades.

As preocupações assentes no efeito “*spaghetti bowl*” (sobre o qual nos debruçaremos melhor *infra*), a existência de preferências atribuídas por blocos regionais, as discriminações provocadas pelas aberturas e pelos desvios de comércio, ou inclusivamente as questões que se levantam em torno da determinação das regras de origem, são acompanhadas por preocupações relacionadas com a produção internacional em rede. Há uma fusão de questões jurídicas, políticas, económicas, sociais e ambientais, que abrangem cadeias globais de valor, incentivando a rápida multiplicação de acordos plurilaterais e megapreferenciais de comércio, o surgimento e a disseminação de certificações privadas e, numa outra esfera, a utilização das regulações nacionais como restrição ao comércio internacional. Neste sentido, são recorrentes as referências à necessidade de existência de uma “política comercial pós-moderna”, nas palavras de DYMOND e HART<sup>70</sup>, ou de uma “agenda comercial regulatória”, na expressão de DIRK DE BIÈVRE<sup>71</sup>, a qual, no nosso entender, assentando numa alteração de paradigma, pugna por uma base principiológica que lhe confira uma tendencial estabilidade e que afaste a aridez teórica que caracteriza a tributação aduaneira.

É neste sentido que a primeira parte da dissertação é dedicada, nomeadamente, à demonstração de como no contexto do comércio internacional se verifica uma mudança de paradigma quanto às preocupações subjacentes às transações internacionais de mercadorias, numa aceção que a normação aduaneira deverá, naturalmente, acompanhar. Adiantamos que o mais relevante efeito se prende, precisamente, com a possibilidade de construção de uma base principiológica para a tributação aduaneira.

---

<sup>69</sup> Cf. VERA THORSTENSEN e FERNANDA KOTZIAS, “Barreiras regulatórias: um novo desafio para a governança da OMC”, Centro de Estudos do Comércio Global e Investimentos, p. 3 (disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/16369/OMC%20e%20Governança%20Regulatória.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [15-09-2019]).

<sup>70</sup> Cf. WILLIAM DYMOND e MICHAEL HART, “Post-Modern Trade Policy: Reflections on the Challenges to Multilateral Trade Negotiations After Seattle”, *in* Journal of World Trade, vol. 34, issue 3, 2000, p. 21 e seguintes.

<sup>71</sup> Cf. DIRK BIÈVRE, “The EU regulatory trade agenda and the quest for WTO enforcement”, *in* Journal of European Public Policy, vol. 13, issue 6, 2006, p. 851 e seguintes.

## **Divisão I – A relevância do paradigma na construção do conhecimento científico**

Como aspeto prévio a abordar nesta primeira parte da dissertação, identificamos uma mudança de paradigma quanto às preocupações e, conseqüentemente, aos propósitos subjacentes às transações internacionais de mercadorias, que ditarão, necessariamente, os termos em que deve ser fixada a tributação aduaneira ou, numa perspetiva mais ampla, a forma como deve ser contruído o cosmos jurídico-aduaneiro. A aferição da aludida mudança pressupõe que se comece por concretizar uma abordagem abstrata ao conceito de paradigma, enquanto garantia de um estudo devidamente conectado às dimensões teóricas adequadas. Na divisão seguinte subsumir-se-á a realidade em que nos movemos à conceção de paradigma adotada<sup>72</sup>.

### **1. O paradigma na construção de THOMAS KUHN**

O conceito de paradigma não conhece uma definição unívoca, referindo-se a uma específica mundividência dentro de uma área de conhecimento, a uma visão teórica global sobre um determinado espaço do conhecimento humano, visão essa que seria dotada de uma hierarquia valorativa, de um conjunto de normas próprias e de métodos específicos. O paradigma não corresponderá, tão só, a uma teoria, mas também - e essencialmente -, a uma visão compreensiva, aceite e partilhada entre os membros de uma determinada comunidade científica<sup>73</sup>.

A construção de um paradigma reflete os termos em que o próprio pensamento científico evolui, evolução que compreende a respetiva formação, estabilização e superação, sendo este segmento que acolhe a possibilidade de alterações de paradigma.

---

<sup>72</sup> Próxima da conceção de *paradigma* surge a *metamorfose*. No pensamento de ULRICH BECK, o termo “mudança”, face às alterações vividas e a vivenciar, já não é suficiente para refletir a transição a que se assiste. Em concreto, diz o aludido autor que “vivemos num mundo que não está apenas a mudar, mas também a metamorfosear-se.” *Metamorfose e mudança* surgem, assim, como conceitos distintos. A metamorfose distingue-se da revolução, da reforma, ou da crise, aproximando-se de um modo diferente de estar no mundo. Neste contexto, o conceito de mudança implica que “algumas coisas mudam, mas outras ficam iguais”: a mudança equivale a “transformação permanente”, mantendo constantes os conceitos básicos e as certezas que sustentam a sociedade. Já o conceito de metamorfose é elaborado por ULRICH BECK enquanto “conceito de diagnóstico teórico de transição” para explicar que o mundo atravessa um processo de “transformação muito mais radical, na qual as velhas certezas da sociedade moderna desaparecem, e algo de novo emerge”. Metamorfose equivale a transfiguração para algo de diferente, por implicar “uma transformação completa num tipo diferente, numa realidade diferente, num modo diferente de estar no mundo, de ver o mundo e de fazer política.” Assim, a metamorfose do mundo em curso desafia o modo de estar no mundo, o modo de pensar sobre o mundo e de imaginar e praticar a política e o direito a que o Estado-Nação, produto da (primeira) modernidade, nos habituou, ainda que esta remodelação da compreensão do mundo e da vida humana no mundo esteja a ocorrer “na sombra do silêncio”, ou seja, “de forma invisível e não intencional, por baixo da superfície dos conceitos eternos imaginados do ser humano” - cf. U. BECK, *Risk Society: Towards a New Modernity*, Sage, Londres, 1992; e, depois, *A sociedade de risco mundial: em busca da segurança perdida*, Edições 70, Lisboa, 2015, p. 11 e 12, 15 e 16, e 44 e 45.

<sup>73</sup> “KUHN emplea el término *paradigma* para referirse a las coordenadas mentales y metodológicas imperantes en un período dado. En esencia, una revolución científica se genera cuando se produce un cambio de *paradigma*” - cf. CONCEPCIÓN COMPANYY COMPANYY, *Thomas Kuhn, revoluciones y paradigmas, Una breve historia de la lingüística*, Opúsculos, Ciudad de México, EL Colegio Nacional, 2018, p. 7.

É em THOMAS KUHN que encontramos umas das mais significativas construções que se levantam a este nível, num verdadeiro contributo para a alfabetização científica, no sentido em que defende que o progresso se verifica através de um processo de revoluções periódicas, através de mudanças de paradigmas<sup>74</sup>. Para KUHN, o paradigma corresponde às “realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência”<sup>75</sup>. Neste sentido, o paradigma corresponderá a um conjunto de saberes e de fazeres que garantam a realização de uma investigação científica por uma determinada comunidade. O paradigma determina até onde é que o pensamento pode chegar, uma vez que os dados e as teorias, sempre que sejam aplicados a uma investigação, irão confirmar a existência desse paradigma.

Trata-se de uma posição que surge em oposição às correntes evolucionistas, segundo as quais a ciência progredia em termos de acumulação linear de conhecimento, o qual se acomodaria por confirmação ou por informação. Evidentemente que o modelo proposto por KUHN não está isento de críticas, mas por colher uma larga aceitação por parte de quem se dedica ao estudo da evolução do pensamento científico, assumimo-lo como ponto de partida para o nosso estudo sobre a eventual alteração de paradigma que pretendemos assinalar na presente investigação<sup>76</sup>.

## **2. A evolução do pensamento científico**

Mais detalhadamente, à luz do pensamento de THOMAS KUHN, a evolução do pensamento científico passa por um movimento cíclico, composto por quatro fases: (i) a fase da ciência normal; (ii) a fase da deteção de anomalias, (iii) a fase da crise e (iv) a fase da ciência revolucionária.

Passamos à respetiva descrição, em abstrato, para depois se concretizar a subsunção da realidade aduaneira a este quadro.

---

<sup>74</sup> Cf. THOMAS KUHN, *The Structure of Scientific Revolutions*, 2.ª edição, Chicago, University of Chicago Press, 1970. A obra de KUHN assenta na conceção segundo a qual as ciências, para além constituírem construções humanas, são também construções sociais e históricas.

<sup>75</sup> Cf. THOMAS KUHN, *The Structure of Scientific Revolutions*, 2.ª edição, Chicago, University of Chicago Press, 1970, p. 13.

<sup>76</sup> A propósito da admissibilidade do pensamento de KUHN ao domínio das ciências humanas (por via da amplitude que o mesmo conhece, podendo ser utilizado no âmbito de qualquer ciência, incluindo, no das ciências sociais e humanas), vide ALBERTO OLIVA, *et al*, *Thomas Kuhn e as ciências humanas* (Carlos Jacinto Motta e Suze Piza, org.) DWW Editora, 2017.

## **2.1. A fase da ciência normal**

A fase da ciência normal surge pelo facto de em todos os domínios do conhecimento humano emergir um paradigma - uma visão teórica compreensiva dos fenómenos existentes - trazido pelo estudo e pela reflexão. Nesta fase, os membros da comunidade científica exploram as várias hipóteses formuladas no contexto dos quadros gerais desse paradigma tido por imperante, sem que o paradigma seja colocado em causa. Neste sentido, a ciência normal não se preocupa com a criação de novidades, mas sim com a especialização do que o paradigma já existente trouxe. As experiências concretizadas não criam (intencionalmente) novidades. Procuram especificar melhor o que já se sabe <sup>77</sup>, aprofundando-se conhecimentos. Na fase da ciência normal todo o conhecimento produzido é imputável ao paradigma. Isto é, a ciência normal é produto e produtor de um paradigma<sup>78</sup>.

## **2.2. A fase de deteção das anomalias**

A alteração daquele paradigma começa a ser potenciada pela deteção de anomalias ou de problemas que não podem ser resolvidos de modo satisfatório de acordo com as coordenadas orientadoras anteriores. As expectativas paradigmáticas subjacentes à ciência normal surgem como frustradas.

As eventuais situações de tensão ou de anomalia a assinalar nesta fase (i) poderão ficar a dever-se à falha do investigador, (ii) poderão ser consideradas como erro aceitável ou (iii) poderão ser ignoradas.

## **2.3. A fase da crise**

Na sequência das eventuais anomalias, o paradigma começa a ser questionado, colocando-se em causa a rotina do dia-a-dia. Surge, aqui, uma sequência lógica de acontecimentos: as anomalias suscitam a necessidade de introdução de ajustamentos às teorias vigentes, o que dá origem a um sentimento de “funcionamento defeituoso” das mesmas, o que promove uma crise no paradigma

---

<sup>77</sup> “O resultado já é sabido de antemão, o fascínio está em como se vai chegar até ele” - cf. THOMAS KUHN, *The Structure of Scientific Revolutions*, 2.ª edição, Chicago, University of Chicago Press, 1970, p. 60.

<sup>78</sup> “As invenções de novas teorias não são os únicos acontecimentos científicos que têm um impacto revolucionário sobre os especialistas do setor em que ocorrem. Os compromissos que governam a ciência normal especificam não apenas as espécies de entidades que o universo contém, mas também, implicitamente, aquelas que não contém” - cf. THOMAS KUHN, *The Structure of Scientific Revolutions*, 2.ª edição, Chicago, University of Chicago Press, 1970, p. 23.

vigente, servindo de pré-requisito à revolução. Assim, quando uma anomalia perturba o andamento da investigação na ciência normal, surgem novos e reforçados movimentos de adequação dos dados às teorias existentes, suscitando-se debates e discussões que colocam em confronto as ideias e que permitem recuperar algumas das já anteriormente desenvolvidas, mas que não haviam conhecido adesão, dada a sua incompatibilidade com o paradigma existente. É neste sentido que surgem as crises de paradigma, cuja gênese reside na convicção de que o paradigma já não fornece um quadro de raciocínio adequado para a resolução de algum dos problemas com que se defrontam<sup>79</sup>.

#### **2.4. A fase da ciência revolucionária**

Surgem, então, ideias conflitantes, uma mudança das coordenadas de pensamento, de procedimentos, de compreensão dos fenômenos. Encontram-se ideais direcionadas ao apoio do velho paradigma, e outras dirigidas à defesa da respetiva substituição. Entre elas poderá emergir uma que reúna mais adeptos do que as restantes, tornando-se o paradigma dominante, numa “revolução científica”. Se assim suceder, assiste-se a uma mudança paradigmática. No entanto, segundo KUHN, “a transição de um paradigma em crise para um novo, do qual pode surgir uma nova tradição e ciência normal, está longe de ser um processo cumulativo obtido através de uma articulação do velho paradigma”<sup>80</sup>. Ou seja, a mudança representará o resultado de um processo demorado, que passa por uma adesão generalizada dos membros da comunidade científica a num novo modelo global. Esse novo paradigma incorpora os resultados anómalos identificados à luz do paradigma anterior, enquadrando-os num novo esquema mental compreensivo, o qual passará a estar reconduzido a toda a investigação científica de um dado setor. É neste contexto que surge um interminável processo de evolução do conhecimento científico, face ao constante início de ciclos de conhecimento<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> “De forma muito semelhante (ao que ocorre nas revoluções políticas), as revoluções científicas iniciam-se com um sentimento crescente, também seguidamente restrito a uma pequena subdivisão da comunidade científica, de que o paradigma existente deixou de funcionar adequadamente na exploração de um aspeto da natureza, cuja exploração fora anteriormente dirigida pelo paradigma. [...] o sentimento de funcionamento defeituoso, que pode levar à crise, é um pré-requisito para a revolução” - cf. THOMAS KUHN *The Structure of Scientific Revolutions*, 2.ª edição, Chicago, University of Chicago Press, 1970, p. 126.

<sup>80</sup> Cf. THOMAS KUHN, *The Structure of Scientific Revolutions*, 2.ª edição, Chicago, University of Chicago Press, 1970, p. 116.

<sup>81</sup> Tomemos como exemplo o momento em que Galileu constata que, ao contrário do que julgaram os aristotélicos, a Lua não parece assumir a forma de uma esfera perfeita. As suas observações foram criteriosamente anotadas em *Sidereus Nuncius* - ou *O mensageiro das estrelas*, que é a publicação na qual Galileu inicialmente apresenta as observações feitas com o auxílio do telescópio, instrumento por ele aperfeiçoado. Nesta obra, Galileu dedica-se a relatar as suas observações acerca da Lua, de Júpiter e das suas luas. Quando Galileu conclui que a superfície da Lua não é perfeitamente polida, uniforme e exatamente esférica, anuncia uma anomalia que não poderia ser reconduzida a nenhuma das teorias vigentes e ao paradigma da época. O facto de haver montanhas, crateras e irregularidades na superfície da Lua contrariava as ideias aristotélicas acerca da natureza dos corpos celestes. Mas antes de Galileu utilizar a luneta para observar a Lua e os objetos celestes com maior precisão, houve um outro astrónomo que possibilitou a abertura ao inusitado e à novidade: Nicolau Copérnico, tido como o responsável por colocar a Terra em movimento. Para a época, e para o paradigma vigente, era impossível conceber que a Terra se movia, uma vez que tal movimento não era “observável” no quotidiano. Caso a Terra se movesse, pássaros, pessoas e objetos deveriam “sair” da Terra, sendo deixados para trás. Eram estes os entendimentos permitidos pelo paradigma então vigente. E como os dados empíricos, da natureza das observações e das experiências realizadas até então não contradiziam esta teoria, era a mesma tida como verdadeira. No

O “novo” paradigma conhecerá pontos de contacto com o anterior paradigma, desde logo no que concerne aos seus pressupostos e à linguagem usada. Porém, estas coincidências não deslegitimam a qualificação do paradigma como sendo “novo”, à luz do pensamento de KUHN. No domínio em que nos movemos, alguns dos pressupostos correspondem, precisamente, aos requisitos ou à linguagem do próprio conhecimento jurídico-aduaneiro. Os paradigmas são comunicantes e exercem influências recíprocas, ainda que contrapostos e integradores de uma proposta incoadunável, de modo a que a adesão a um implica a rejeição do outro.

---

entanto, Copérnico, na sua obra *De revolutionibus orbium coelestium* (*Da revolução das esferas celestes*), coloca a Terra em movimento com os demais planetas e retira-a do centro do universo, obra que foi publicada no ano da morte de Copérnico.

## **Divisão II - A alteração paradigmática no contexto da tributação aduaneira – o desenvolvimento sustentável como superestrutura da fase da ciência revolucionária**

O comércio internacional conheceu, como se disse, evoluções significativas, que têm vindo a reequacionar os propósitos que lhe devem ser associados. Natural e conseqüentemente, a respetiva tributação aduaneira parece acompanhar essa evolução, fixando-se a correspondente incidência tendo em conta esses mesmos propósitos.

Os principais propulsores da evolução que, no domínio da tributação aduaneira, se identifica reconduzem-se à OMC, à OMA, à OCDE e, em particular no que concerne às transações de mercadorias que envolvem Estados Membros da União Europeia, à própria União Europeia, e ao TJUE, num movimento que não deixamos de ter como potenciados por preocupações partilhadas a nível global, pelos próprios consumidores, quanto à necessidade de promover soluções tendentes ao desenvolvimento sustentável.

O domínio da tributação aduaneira e, mais especificamente, o espaço normativo que lhe está subjacente, é caracterizado pela rápida evolução, tendo sido criado à medida que as questões foram emergindo. O termo de comparação é possível, essencialmente, pelos dados doutrinários de cariz histórico, que servem hoje de relato dos termos em que a tributação indireta se concretizava anteriormente ou, aliás, de como a tributação aduaneira tal como atualmente é concebida nem sequer existia. Os próprios termos em que o comércio de mercadorias se concretiza mudaram radicalmente, o que determina a própria alteração da respetiva tributação. Se se verificava em mercados geograficamente mais circunscritos e de cariz protecionistas, assistiu-se a uma evolução (não necessariamente positiva ou negativa) para um mercado global, de cariz global. Esta alteração terá, estamos em crer, na sua base, um ponto de partida distinto, que condiciona os desenvolvimentos subsequentes.

Sendo assim, cumpre questionar qual será, em concreto, o paradigma subjacente à tributação aduaneira e em que termos é que o mesmo terá sido substituído. O levantamento desta questão é imprescindível para que o progresso do conhecimento científico na área não fique estagnado na confortável fase de “ciência normal”, sem encontrar anomalias capazes de provocar uma crise de paradigma. Aliás, é a alteração para a “fase da ciência revolucionária” que serve de justificação para o presente estudo.



Para efeitos expositivos, seguiremos a ordem inversa, começando por expor aquele que, no nosso entender, representa o novo paradigma, passando pela identificação das dimensões que terão potenciado a metamorfose e, por fim, expondo aquele que representa o paradigma já ultrapassado. Optamos propositadamente por inverter a ordem nestes termos, a fim de atribuir o merecido destaque, em primeira linha, à matéria que representa uma das dimensões mais relevantes associáveis à tributação aduaneira. Para o efeito, surge como pertinente e necessário justificar a linha de raciocínio adotada, ao identificar-se os valores como sendo capazes de serem refletidos principiologicamente, numa base tendencialmente universal. Num primeiro momento, tal exercício será concretizado de forma abstrata para depois ser direcionado à esfera da tributação aduaneira.

A aludida transversalidade pressupõe, em primeiro lugar, o reconhecimento de que os termos em que o comércio internacional de mercadorias e as preocupações que lhe estão subjacentes sofreram alterações significativas. Em segundo lugar, pressupõe a compreensão dos termos em que a norma que disciplina a tributação aduaneira assume uma configuração multinível, criada para ir ao encontro daquelas alterações. Esta última aceção será especialmente densificada na segunda parte da dissertação. Para já, importa reter que se parte da premissa de que serão os princípios axiologicamente enformados que terão a capacidade de representar o compromisso possível entre a necessidade de *enforcement* das soluções de *soft law* e as dificuldades que o desenvolvimento de um Direito Aduaneiro com relevância global pressupõe. Caberá aos organismos internacionais (aos quais os Estados se vinculam), mas em particular aos próprios Estados, ir aplicando a base principiológica que sirva de elemento de harmonização dos Direitos Aduaneiros nacionais<sup>82</sup>.

Avance-se, desde já, que é a promoção e proteção do desenvolvimento sustentável que surge como superestrutura – como o “artefacto de base”<sup>83</sup> – da fase da ciência revolucionária. Trata-se esta de uma conclusão que é fruto de um raciocínio assente na ideia de que são os valores principiologicamente refletidos que orientam ou que devem orientar a tributação aduaneira, não aleatoriamente, mas sim porque se pressupõe a existência de um *design inteligente* no universo, construído sob alicerces comuns. Começamos por aferir em que termos, no sentido de justificar os propósitos desta abordagem para, de seguida, serem densificadas as dimensões mais relevantes que lhe estão subjacentes.

---

<sup>82</sup> Cf. SUZANA TAVARES DA SILVA, *Um novo Direito Administrativo?*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010, p. 27, numa abordagem direcionada ao “*Global administrative law*”.

<sup>83</sup> Cf. ZYGMUNT BAUMAN, *Modernidade Líquida*, Rio de Janeiro, Jorge Zahar editor, 2001 (ebook).

## **Subdivisão I - A alteração do paradigma no sentido da promoção e proteção do desenvolvimento sustentável**

### **1. Por uma base principiológica de sustento axiológico**

Antes de se avançar com a densificação da base principiológica para a tributação aduaneira, cumpre aferir da admissibilidade jurídico-teórica de um pensamento assente na conceção de que tal base conhecerá um sustento axiológico. Começemos, então, com a exposição da motivação para a existência de uma base principiológica, reveladora da axiologia relevante, subjacente à tributação aduaneira, e de uma mudança paradigmática neste âmbito.

#### **1.1. A relevância das instituições valorativas da consciência humana na tributação aduaneira**

Segue-se aqui a lição de JÓNATAS MACHADO, que parte do pensamento de WILLIAM J. STUNTZ, quando diz que *“[i]t is worth getting the law right, and getting the law right may require getting the antecedente theory right”*, para identificar os motivos que justificarão a necessidade de se pensar no Direito Aduaneiro como uma base normativa de amplo espectro, de base principiológica<sup>84</sup>.

Desde logo, a primeira das hipóteses apontadas (e afastadas) enquanto justificação para uma abordagem nestes termos, reconduz-se à conceção dos princípios disciplinadores da interação humana no neodarwinismo, na sociobiologia e na psicologia evolutiva. Neste sentido, as soluções normativas adotadas, tendo por base, por exemplo, o altruísmo, a reciprocidade e a competição no domínio aduaneiro, não seriam mais do que estratégias de sobrevivência da espécie humana e dos respetivos “genes egoístas”, não conhecendo qualquer valor moral, sendo antes fruto de um processo natural de evolução biológica. E é verdade que, apesar de a dissertação estar essencialmente voltada para as atuações e opções estaduais, é evidente que não se pode apagar a ideia de que continuamos no domínio da atuação humana.

Porém, é precisamente uma base valorativa que não visa, tão só, a sobrevivência humana, que serve de fundamento à principiológica do Direito Aduaneiro, pelo que as conceções trazidas pelo Darwinismo e pela sociobiologia ficam, assim, afastadas do propósito que aqui se pretende atingir.

---

<sup>84</sup> Seguiremos, então, de perto, JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 10 e seguintes

Afastada fica também a aceção segundo a qual a disciplina que rege a interação subjacente ao comércio internacional de mercadorias e correspondente tributação aduaneira parte da tendência para a auto-organização que caracteriza os sistemas complexos, incluindo os sistemas biológicos e sociais, atribuindo uma natureza computacional a todo o universo. Esta conceção parece confiar em demasia na capacidade de autodisciplina, num contexto que, por si só, é competitivo e que implica a convergências de múltiplos interesses particulares, por vezes contrapostos. No entanto, e apesar das debilidades associadas a esta conceção, traz a mesma importante ideia de que, num contexto de complexidade, há que atender às questões suscitadas pelas intrincadas redes de cooperação e de comunicação que se estabelecem à escala mundial, à margem de uma planificação centralizada, e da interdependência que se verifica entre as dinâmicas locais e a dinâmica global.

Surge, por fim, o entendimento de que as intuições valorativas da consciência humana fazem parte da respetiva estrutura moral básica, constituindo manifestações da existência de um *design inteligente* no universo, na vida, na subjetividade individual, em geral, e na disciplina da tributação aduaneira, em particular e como consequência desse entendimento. Não haverá aleatoriedade nos termos em que a aludida disciplina é criada, partindo antes do *conhecimento*, da *informação*. As bases normativas de amplo espectro em que assenta a disciplina aduaneira são, pois, conformadas por princípios normativos universais, insuscetíveis de captação a partir de modelos conceituais de base accidental ou arbitrário, sendo antes compatíveis com a tentativa de discernir padrões consistentes de desenvolvimento jurídico, político, económico, social e ambiental. Trata-se este de um entendimento que é tido por JÓNATAS MACHADO como mais consistente com a perda da fé no Direito Internacional secularizado, com o ressurgimento religioso a nível internacional e com a procura de uma “ética planetária interconfessional” (de Hans Kung) e com a promoção do “diálogo político ecuménico” (de Michael Perry) à escala global<sup>95</sup>.

É o desenvolvimento sustentável que surge, assim, e enquanto núcleo fundamental da base principiológica que se apresentará, não como grandeza naturalística aleatória, mas sim como valor político-moral fundamental da comunidade internacional, elevado a bem jurídico.

Esta perspetiva teórico-jurídica do domínio aduaneiro, tendencialmente principialista, permite contribuir para a construção de suportes fortes, capazes de solucionar certos problemas metódicos (*v. g.* a colisão entre direitos dos operadores económicos), e permite ainda “respirar, legitimar, enraizar e caminhar” o próprio domínio aduaneiro. A respiração é obtida pela “textura aberta” da base principiológica que se propõe; a legitimidade é fruto da consagração de valores que fundamentam a

---

<sup>95</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 16.

ordem jurídico-aduaneira; o enraizamento reside na referência sociológica dos princípios a valores, programas, funções e pessoas; a capacidade de caminhar é obtida por via de instrumentos procedimentais e processuais adequados, que possibilitem a concretização, densificação e realização prática (política, administrativa e jurisdicional) da base principiológica.

### **1.2. O propósito da existência de uma superestrutura fomentadora da alteração de paradigma – pela ultrapassagem de um casuismo sem princípios**

Há um crescente número de intelectuais e de organizações, públicas e privadas, que têm vindo a reclamar, nos últimos anos, pela dimensão axiológica do sistema fiscal internacional, numa proposição universal dificilmente questionável. Os próprios Estados são pessoas morais, são sujeitos de Direito Internacional, e desenvolvem-se em várias pessoas coletivas, pelo que “[t]ambém o Estado age em grande medida pela norma, e não pode ser indiferente aos valores, pelo contrário. E estes não deixam de ser tutelados pelo Direito e constituir garantia”<sup>86</sup>.

Ainda assim, o Direito Aduaneiro, com evidente relevância num contexto internacional, à primeira vista, surge como uma área jurídica axiológica e, conseqüentemente, principiologicamente, árida, atentos os termos em que as matérias têm vindo a ser abordadas, através de densificações essencialmente tecnicistas. Não obstante, o estudo da normação aduaneira, quando especialmente direcionado à identificação dos valores que lhe são capazes de estar subjacentes, permite apurar o respetivo acolhimento no respetivo seio jurídico. Se, em abstrato, são identificados valores associáveis ao domínio aduaneiro (em concreto, ao comércio internacional de mercadorias), e se tais valores começam a estar refletidos na própria disciplina jurídica, então constata-se a existência de bens jurídicos, que devem ser, precisamente pelo facto de serem bens jurídicos, destacados, no sentido de permitirem a orientação do pensamento, da interpretação e da aplicação da normação aduaneira.

A dificuldade está na definição dos critérios a seguir para, de uma forma juridicamente sustentada, apontar os valores subjacentes ao domínio aduaneiro e, em segundo lugar, na identificação de soluções jurídico-normativas que confirmam acolhimento a tais valores. Por outro lado, é necessário garantir que uma excessiva generalidade não torne a conceção de justiça no domínio aduaneiro numa mera *flatus vocis*. Ainda que se tente compreender qual é a intenção geral no que toca à tributação aduaneira no comércio internacional de mercadorias, tem-se por necessário um exercício de concretização, o qual, não obstante, e conforme aqui se procurará demonstrar, é concretizável.

---

<sup>86</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 90.

Num contexto mais amplo e não especialmente reportado à tributação aduaneira, dir-se-á que é a *humanidade* que surge como valor de que a sociedade internacional é titular e que se consubstancia “no projeto ecuménico da permanente realização da pessoa humana pelo diálogo omnicompreensivo de culturas”<sup>87</sup>. É este o valor – convertido em bem jurídico – que surge como património cultural comum da sociedade internacional, representativa do passado, do presente e do futuro da pessoa humana, e que garante a interdependência solidária das comunidades, que existem em articulação e em coesão. Será esse o bem transtemporal<sup>88</sup>.

Mas o esforço de construção de um efetivo modelo protetor desse bem jurídico universal *humanidade* implica a respetiva continuidade, para a qual contribuem os próprios termos de concretização do comércio internacional que, implicando cooperação entre os Estados envolvidos, revelam que tal cooperação comercial internacional está recheada de interesses antagónicos. “O mundo tem vindo a transformar-se rapidamente, com maior intensidade de riscos e incertezas. Os acordos são difíceis de alcançar. (...) A política comercial internacional oscila entre a flexibilidade e a adaptação e a previsibilidade e estabilidade. O equilíbrio é difícil de atingir”<sup>89</sup>. E se se parte do pressuposto de que existe um bem jurídico comum, internacionalmente transversal, que alicerça a própria unidade do género humano, considera-se também que em cada domínio da realidade relevante para o Direito são detetáveis bens jurídicos também eles transversais. O domínio do comércio internacional não será exceção. Não se pretende, evidentemente, dizer que o bem jurídico *humanidade* deixou de conhecer a qualidade de bem jurídico transversal e transtemporal. Bem pelo contrário: é partindo precisamente desta qualificação que se caminha no sentido de aferir os termos em que o bem jurídico *humanidade* conhece reflexos no específico domínio em que nos movemos.

É neste contexto axiológico que surge o problema da respetiva gnoseologia, relacionada com a forma como os valores, convertíveis em bens jurídicos, são compreendidos, como é que aparecem ou como é que nascem. Trata-se de um problema (na verdade, de uma dificuldade) que se levanta na presente dissertação. Quais são os valores especialmente subjacentes à tributação no comércio internacional, que devam servir de sustento principiológico?

Para ensaiar uma resposta, socorremo-nos do pensamento de PAULO FERREIRA DA CUNHA: “[o] valor não é apenas qualidade de algo, como quer o radical naturalismo, nem ideia, coisificada, como advoga um certo platonismo, nem pura vivência, como o encara o psicologismo, nem simples constructo social, como defende o sociologismo, nem apenas historicidade, como poderá pensar um

---

<sup>87</sup> Cf. WLADIMIR BRITO, *Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 494.

<sup>88</sup> Cf. RÉNE JEAN DUPUY (1979), *apud* WLADIMIR BRITO, *Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 495.

<sup>89</sup> Cf. JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 365.

historicismo. Os valores são tudo isso (ou de tudo isso um tanto), e tal não lhes retira nobreza, idealidade e espiritualidade, como temerão os mais idealistas, nem os desentranha da vida real e concreta, como recearão os mais empíricos”<sup>90</sup>. Ainda que seja, então, possível, uma sociologia dos valores, tal plano axiológico não terá, evidentemente, um valor absolutamente decisivo, precisamente porque a respetiva compreensão depende da vivência. “A experiência dos valores é, assim, algo de emocional e intuitivo que depois se pode racionalizar”<sup>91</sup> (o que significa que o valorar, na perspetiva do autor, não é um facto intelectual), sendo este o exercício que aqui se pretende concretizar, contrariando a ausência de uma base valorativo-principiológica na tributação no comércio internacional, em particular em sede de tributação aduaneira. Rejeitar-se a ausência de valores nesta esfera ou rejeitar-se atribuir relevância aos mesmos poderá ser fruto, parece-nos, do desconcerto moral envolvente.

Reconhecemos que resvalamos para um campo de areias movediças, mas seguiremos a via que permite dar um adequado sustento à posição que assume, por ser aquela que é jurídico-normativamente fundamentada. O desenvolvimento sustentável, enquanto valor, convertido em bem jurídico, tido como núcleo da base principiológica para a tributação aduaneira, representa um consenso que nos parece generalizado<sup>92</sup>, ao representar estruturas fundamentais para o comércio internacional e ao conhecer, em crescendo, efetivo acolhimento normativo.

Importa salientar, porém, que ainda que a identificação dos valores e da base principiológica tenda a contribuir para o afastamento da aridez teórica da tributação aduaneira e, assim, potenciar a coerência normativa e, conseqüentemente, aplicativa, isso não significa que se possa falar, a partir daí, da existência de um Direito Aduaneiro ideal, sem espaço para outras propostas, por ser o único que é justo, bom ou valioso, numa posição jusnaturalista transempírica pura. Pelo contrário, “deve-se ter sempre presente que todo o Direito exige material empírico, ou seja, exige estatuição, previsão, posituação, e, nessa medida, pode é existir Direito positivo que seja valioso e Direito positivo que seja desvalioso”<sup>93</sup>. Aliás, concretamente no domínio aduaneiro, a realidade com que nos deparamos espelha a posituação, inicialmente desimbuída de valoração, sem, porém, deixarmos de estar no plano do

---

<sup>90</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 161.

<sup>91</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 161.

<sup>92</sup> Seguimos, pois, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, quando considera que a fundamentalidade jurídica de um valor resulta “da sua componente de correção material, nomeadamente da circunstância de se debruçar sobre *estruturas fundamentais da convivência societária*” - cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 71. É certo que se trata de uma linha de pensamento que não foi direcionada especificamente para a tributação no comércio internacional, mas para o plano do Direito, no geral. Porém, o exercício que aqui empregamos é o de a acolher, na sua plenitude, mas direcionando-a ao contexto em que nos movemos.

<sup>93</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 71.

Direito, porque o Direito não valorado também é considerado Direito<sup>94</sup>. Ou seja, até aqui, o Direito Aduaneiro tem vindo a ser considerado, e bem, como Direito, ainda que conheça planos nos quais o substrato axiológico pareça ser inexistente ou, pelo menos, inadequado em termos de reflexos valorativos.

A seleção de uma base principiológica estruturante da tributação aduaneira prende-se, desde logo, com a necessidade de colocar em evidência as insuficiências de um modelo meramente codificado, qual modelo jurídico oitocentista, no âmbito do qual os princípios parecem estar obrigados a levar uma existência dissimulada, fora da sistemática legal. Prende-se com a necessidade de dar acolhimento aos valores tidos como relevantes. Será nos casos de cláusulas gerais, de *standards*, ou no próprio conteúdo de justiça dos conceitos que poderá, eventualmente, ser detetada com mais evidência a importância de uma base principiológica capaz de agregar os valores então identificados.

Mas mais do que isso: o nosso objetivo centra-se, pois, em ultrapassar o casuismo sem princípios, a partir de uma construção teórica sólida, afastada de práticas delineadas à margem dos valores. Ainda que se esteja perante matérias com um substrato tecnicista elevado, mais afastados de considerações “humanistas” ou de “humanidade”, é possível serem encontrados elementos que a si estão inerentes e que permitem retirar da disciplina jurídico-aduaneira do comércio internacional de mercadorias a preocupação de proteger, em última *ratio*, a dignidade humana. Isto, precisamente, porque estamos ainda no domínio do Direito e, como em todos os seus ramos, trata-se aqui de procurar soluções que sirvam e que sejam utilizadas por Homens.

Justificada que está a abordagem a concretizar, densifiquem-se agora mais pormenorizadamente as dimensões que lhe são mais relevantes: em concreto, a distinção entre valores e bens jurídicos.

### **1.3. Valores e bens jurídicos – densificação e recondução à tributação aduaneira**

Qualquer modelo de convivência social, neste âmbito em que nos movemos, à escala global, pressupõe um estágio de partilha inicial, sem o qual a coexistência não é possível, desde logo se se parte da existência de um Direito Aduaneiro multinível, em relação ao qual a coexistência lhe serve de pressuposto. Tal estágio impulsiona os membros de uma determinada coletividade (no limite, encarada

---

<sup>94</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 71.

em termos globais ou tendencialmente globais) a identificarem e, até, a criarem, certas representações mentais que quase todos partilham e que os unem, e que constituem um substrato ideológico comum: “uma espécie de argamassa ideológica que serve denexo de ligação entre todos”<sup>95</sup>. Tais representações mentais começam por ser meras motivações subjetivas, interiores, psíquicas, e ganham depois objetivação através da noção de valor. Nesta perspetiva, um valor é uma motivação objetivada pela consciencialização coletiva, ganhando dimensão sociológica através de um “longo processo subterrâneo”<sup>96</sup>. Desde logo, os valores podem ser reconduzidos a “conceitos éticos densos” (*thick ethical concepts*), na expressão utilizada por HILARY PUTNAM<sup>97</sup>, à luz de uma racionalidade prática que lhes atribui não apenas um significado normativo ou emotivo – tais como “dever”, “virtude”, ou “bom” –, mas também um significado descritivo.

Saliente-se, porém, que a valoração, sendo uma atitude emocional de aprovação ou desaprovação de um sujeito em relação a um objeto, é localizada temporalmente, considerando que o mesmo objeto pode ser valorado de forma diferente ao longo do tempo por um determinado sujeito. Por conseguinte, quando as valorações são concretizadas por uma comunidade, pode-se dizer que são historicamente localizadas, mas não estão em causa valorações objetivas, eternas ou imutáveis, já que nunca se lhes pode retirar na totalidade o carácter subjetivo e relativo<sup>98</sup>. Porém, se esta é a abordagem que melhor reflete o maior número de domínios jurídicos, estamos em crer que no contexto aduaneiro não terá de ser necessariamente assim. A universalização dos valores é uma realidade, no sentido em que a discussão em torno dos valores é alargada a espaços cada vez mais amplos, transpondo fronteiras históricas, geográficas e culturais. A procura de diálogo e de consensos mínimos é uma realidade, num movimento que resulta de múltiplos fatores que, na sua maioria, coincidem com aqueles que induzem e explicam a globalização<sup>99</sup>.

Seguindo PAULO FERREIRA DA CUNHA, e numa transversalidade de pensamento que nos parece capaz de acolher o domínio aduaneiro, “[d]evemos ter a abertura de espírito suficiente para reconhecer que há duas grandes classes de valores: os materiais e os espirituais”<sup>100</sup>. Diz-nos o autor que de entre os valores materiais, sensíveis ou empíricos, poderemos considerar os que são relativos à própria existência biológica e vital (o ânimo ou o vigor, a força, a saúde, o dinamismo), os quais

---

<sup>95</sup> Cf. UDO DI FABIO, “Grundrechte als Werteordnung”, in *JZ*, 1, 2004, p. 1 e seguintes, *apud*, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 69.

<sup>96</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 69.

<sup>97</sup> Cf. Yemima Ben-Menahem (ed.), *Hilary Putman*, Cambridge, Cambridge University Press, 2005.

<sup>98</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 69.

<sup>99</sup> Cf. MANUEL A. CARNEIRO DA FRADA, *Forjar o Direito*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 614.

<sup>100</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 159.



correspondem aos valores vitais. Na esfera dos valores materiais estão ainda integrados os valores concernentes aos prazeres, designados por valores hedónicos, e também os valores de utilidade exterior, mas com reflexo no sujeito, que se referem à sua propriedade e afins, que são os valores económicos. Já os valores espirituais referem-se ao que vale para o espírito, ao que se dirige a uma satisfação ou a um bem-estar do corpo ou relativa à matéria, mas que “como diz Hessen, «nos iluminam a alma, dando origem a um estado psíquico que interiormente nos enriquece e nos torna felizes», ou seja, quando sentimos essa tal «emoção desinteressada» que nos revela a contemplação do Belo, do Verdadeiro e do Bom. Ou do Justo”. No contexto dos valores espirituais, encontramos valores referentes à verdade, os quais são qualificados por valores lógicos. Encontramos também os valores que tangem o Belo, que são os valores estéticos. Encontramos ainda os valores que se reportam ao Bem ou ao que é Bom, que são os valores éticos<sup>101</sup>.

Caracterizando-os, tais valores, em qualquer uma das dimensões apresentadas, enquanto seres ideais, têm *ser*, mas contam com uma existência diversa da tangível, sendo, nessa medida, tidos por *irreais*, no sentido em que a sua realidade não é mensurável, palpável ou materialmente apreensível em si. São intemporais, ainda que a respetiva vigência concreta esteja à prova da historicidade. Por fim, são objetivos e absolutos, independentemente dos sujeitos, e ainda que deles dependam para serem vividos. Nesse sentido, são valores transindividuais e universais, mesmo que a universalidade possa também ser posta à prova da multiculturalidade. Será, precisamente, nesta esfera, que deverão estar inseridos os valores da tributação no comércio internacional, por força das características apontadas.

Sucedem que nem todos os valores, mesmo esses de cariz universal, são colocados no mesmo plano de aceitação, sendo uns mais importantes do que outros, existindo então valores que passam a ser de tal forma protegidos pela comunidade que o ordenamento jurídico os acolhe, transformando-os em *bens jurídicos*. E alguns desses bens jurídicos podem posteriormente ser erigidos à categoria de *bens jurídicos fundamentais*, mediante, designadamente, a *Constitucionalização* de tais valores.

Ora, a tributação aduaneira, porque pressupõe a concretização de trocas de mercadorias envolvendo países, territórios ou regiões distintos, tem de ser, não obstante a suscetibilidade de análise estanque, perspectivada em termos globais, transnacionais, numa aceção que convoca, para além do mais, a esfera valorativa, que não retira à respetiva disciplina o caráter positivista. Aliás, o verdadeiro

---

<sup>101</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 159.

positivismo não ignora dados axiológicos, económicos e sociais, os quais, de resto, são tidos como necessários na marca da juridicidade na construção de um ideal social e comunitário<sup>102</sup>.

E sendo nosso propósito identificar a base principiológica da tributação aduaneira, o pensamento deverá assumir essa globalidade que lhe é inerente. E é imperioso que a ordem jurídico-aduaneira, em termos globais, seja tida como materialmente justa. A generalização do liberalismo e dos mercados não constitui a solução para todos os problemas, ao contrário do que poderia decorrer de um pretensioso “pensamento único”, ainda que se reconheça a existência do mesmo, pelo menos a um certo nível, conforme melhor se explicará. A globalização não foi apenas dos mercados. Ainda que não tenha conduzido à generalização de todos os valores e de todos os princípios, estamos em crer que, tendencialmente, é possível identificar, pelo menos, um núcleo axiológico comum. O Estado pós-moderno supranacional e internacionalmente integrado defronta-se com o problema da edificação de uma ordem materialmente justa, cujo mote é o dado material da solidariedade, ou seja, “do amor sem proximidade”<sup>103</sup>, o qual, em termos jurídicos, deve pressupor uma base principiológica, de sustento axiológico.

#### **1.4. Os princípios jurídicos como adequados meios de reflexo da axiologia comum**

Antes de se identificar, em concreto, os aludidos valores, passamos a justificar o motivo pelo qual se assumem os princípios jurídicos como os meios adequados para refletir a axiologia comum.

##### **1.4.1. A iluminação e o sentido de coerência normativa trazida pelos princípios**

No âmbito da tipologia das normas jurídicas, uma das divisões mais úteis que pode ser concretizada faz apelo à distinção entre princípios e regras, ambos pertencentes à categoria mais ampla de “norma”. Assim, em ambos os casos, poder-se-á falar em carácter prescritivo ou em previsão de padrões de comportamento<sup>104</sup>. Porém, os princípios funcionam como parâmetros mais profundos do juízo aplicativo, que podem ser particularmente relevantes num contexto de enorme complexidade

---

<sup>102</sup> Cf. MIGUEL BRITO BASTOS, “Positivismo jurídico inclusivo: sobre a possibilidade da relevância de critérios morais no reconhecimento do Direito”, *in Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 914.

<sup>103</sup> LUIZ S. CABRAL DE MONCADA diz ser este o “remédio contra a independência total da esfera económica relativamente ao contexto social com os riscos inerentes de desumanização da vida social, do totalitarismo do dinheiro, da astenia democrática, da ética do sucesso, do darwinismo social e da conseqüente exclusão – cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 94.

<sup>104</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 156.

normativa, como é este, por exigir um bloco de juridicidade e de principiologia comum, em reflexo do pensamento vanguardista de FRANCISCO DE VITÓRIA, segundo o qual existe uma *societas naturalis* entre todos os povos, impondo-se o estabelecimento de um *ius communicationis*, de um direito de que cada Homem é titular de estar, de andar, de ir de um lado para o outro, ao redor, da terra, de uma comunicação mútua entre os homens (*hominum invicem communicationem*)<sup>105</sup>.

Sabendo, então, da intrínseca *societas naturalis* entre todos, e considerando que a circulação de pessoas e de bens representa, também, um fenómeno *naturalis*<sup>106</sup>, considera-se que no plano jurídico é a partir dos princípios que melhor se poderá forrar essa naturalidade. Os princípios estão também eles imbuídos de uma naturalidade intrínseca em cada concreta e específica matéria, servindo de ponto de partida para todos os demais desenvolvimentos. Funcionam como um modelo de unidade axiológica.

Aliados a uma linha de interpretação comum, os princípios surgem com um nível de maleabilidade que consente com as adaptações necessárias à realidade de cada ordenamento jurídico. O carácter principiológico deverá servir de fundamento, de limite e de fim das regras criadas e a criar. A base principiológica conhecerá um maior grau de abstração, mas menor determinabilidade, relativamente às regras, e assumirá um carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de Direito e uma maior proximidade em relação à ideia de Direito e às exigências de justiça<sup>107</sup>. Por conseguinte, da base decorrerão orientações genéricas, mandados de otimização (*Optimierungsgebote*, por contraposição às regras, enquanto mandados definitivos - *definitive Gebote*), que se concretizam em regras aplicáveis aos casos concretos<sup>108,109</sup>. Os princípios são, assim, por definição, mais gerais do que

---

<sup>105</sup> Cf. FRANCISCO DE VITÓRIA, *De potestate civili*, 1528.

<sup>106</sup> Também ADAM SMITH escreveu: “*the natural liberty of individuals interacting in the economic realm, each seeking their own betterment by providing goods and services to others, would lead to an effective allocation of the resources from the standpoint of society; the wants and desires of the individuals would be met, if it was profitable to do so, and the annual revenue of society (...) would be raised to its highest level*” – apud DOUGLAS. A. IRWIN, *Against the Tide (An intellectual history of free trade)*, Princeton University Press, 1996, p. 78.

<sup>107</sup> GOMES CANOTILHO identifica um conjunto de critérios que permitem distinguir as regras jurídicas dos princípios jurídicos: grau de abstração (os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; as regras contam com um grau de abstração relativamente reduzido); grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto (os princípios, por serem vagos e abstratos, carecem de mediações concretizadoras – do legislador ou do juiz –; as regras podem ser aplicadas diretamente); carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de Direito (os princípios são normas estruturantes ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico por força da posição hierárquica que ocupam no sistema de fontes – como por exemplo, os princípios constitucionais – ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico – como por exemplo, o princípio do Estado de Direito); proximidade da ideia de Direito (os princípios correspondem a standards juridicamente vinculantes, radicados nas exigências de justiça (DWORKIN) ou na ideia de Direito (LARENZ); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional); natureza normogenética (os princípios são fundamentos de regras, encontrando-se na base ou sendo a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, assim, uma função normogenética fundamental) – cf. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina.

RONALD DWORKIN define *principios* como *standards*, que não são normas, e que devem ser observados não porque favoreçam ou assegurem uma situação económica, política ou social que se considere desejável, mas sim porque é uma exigência da justiça, da equidade ou de alguma outra dimensão da moralidade - cf. RONALD DWORKIN, *Los derechos en serio*, Marta Guastavino (trad.), Barcelona, Planeta de Agostini, 1993, p. 72 e seguintes

<sup>108</sup> Assim, uma regra responde à questão “o quê”, e o princípio responde à questão “porquê” - cf. GERALD FITZMAURICE, “The General Principles of International Law”, in *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, 92, 1957, p. 7, apud TAKIS TRIDMAS, *The General Principles of EU Law*, 2.ª edição, Oxford, Oxford University Press, 2006, p. 2.

<sup>109</sup> Para os positivistas, os princípios jurídicos são verdadeiras normas jurídicas, que se distinguem pela importância que assumem no sistema jurídico, por força da sua abrangência e perenidade, constituindo, por isso, a estrutura do sistema jurídico. Já para os jusnaturalistas, os princípios jurídicos representam o fundamento do direito positivo, integrando o designado Direito natural.

as regras, mais ambíguos e discricionais, dotados de um potencial significativo, particularmente rico e complexo, ultrapassando uma lógica de *tudo ou nada*. Sempre que convocados, vão obrigar a um maior esforço de densificação e determinação por parte do intérprete, ainda que não careçam de intermediação normativa. Ao fazerem parte de um ordenamento jurídico, representam um componente em relação ao qual aquela indefinição e indeterminação se revelam mais notoriamente; um elemento que coloca em maior evidência as virtudes criativas do labor hermenêutico<sup>110</sup>. ESSER assume os princípios como decantação da prática judiciária (ao só adquirirem efetiva forma e substância mediante a prática jurisprudencial) e como fundamento de ordem e de validade do próprio ordenamento.

Ora, precisamente à luz do pensamento de ESSER - que consideramos ser adequado e adaptável à realidade jurídico-aduaneira do comércio internacional, sem, todavia, o levarmos a um extremo que dite a subvalorização dos textos legais e da figura do legislador -, é com fundamento na “crescente complicação das tarefas jurídicas” que se sustenta a necessidade de o poder legislativo dirigir a atenção para a multiplicidade de ideias e de princípios jurídicos não sistematizados, que servem de pontos de partida do raciocínio jurídico e que se revestem de extraordinário valor heurístico, não dogmático<sup>111</sup>. A importância de uma seleção de princípios estruturantes será, pois, relevante, não apenas a título excepcional, enquanto “válvulas de escape” a usar em caso, nomeadamente, de lacunas<sup>112</sup>, mas sim e também porque o procedimento normal da construção jurídica não é imaginável sem ele.

ESSER apelava para o facto de as novas formas de racionalidade jurídica trazerem a reinvenção das próprias noções de segurança e de controlo de uma atividade que apresentará sempre largas franjas de discricionariedade. ESSER alertava, em *Grundsatz und Norm*, para a necessidade de abandonar uma ideia esquemática (e ilusória) de segurança, para que se tornasse possível refletir sobre as mais profundas garantias do pensamento jurídico<sup>113</sup>. ESSER procurava mostrar as razões e a medida da insuficiência normativa e da prévia indeterminação do Direito formal, legislado, que alguns têm como estando acabado, rejeitando uma noção perfeita de sistema jurídico, operado por uma lógica

---

<sup>110</sup> Cf. JOANA AGUIAR E SILVA, a qual representou o nosso principal instrumento de estudo para o presente ponto - *Para uma Teoria Hermenêutica da Justiça - Repercussões Jusliterárias no Eixo Problemático das Fontes e da Interpretação Jurídicas*, Coimbra, Almedina, Coleção Teses, 2011, p. 296.

<sup>111</sup> Cf. JOSEF ESSER, *Grundsatz und Norm in der Richterlichen Fortbildung des Privatrechts*, 1956, tradução espanhola de Eduardo Valenti Fiol, *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 237 e seguintes.

<sup>112</sup> No pensamento de ESSER, as lacunas representam, tão só, um *pseudo* problema, que só surge quando se parte de um conceito estadual de lei, que não tem em devida consideração a missão normativamente criadora da jurisprudência, que não depende do reconhecimento do legislador, nem a hierarquia e multiplicidade de todos os componentes do *corpus iuris* - cf. JOSEF ESSER, *Grundsatz und Norm in der Richterlichen Fortbildung des Privatrechts*, 1956, tradução espanhola de Eduardo Valenti Fiol, *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 192.

<sup>113</sup> Cf. JOSEF ESSER, *Grundsatz und Norm in der Richterlichen Fortbildung des Privatrechts*, 1956, tradução espanhola de Eduardo Valenti Fiol, *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 28 e seguintes.

formal e por um pensamento axiomático. A demonstração deste pensamento foi concretizada através da exposição do protagonismo de uma causa principialista<sup>114</sup>.

E compreende-se que o pensamento jurídico – incluindo o pensamento jurídico-aduaneiro –, seja construído em termos principialistas, visto que são os princípios de Direito “as grandes orientações da ordem positiva, que a percorrem e vivificam”. A ordem jurídica não constitui apenas um “amontoado causal de elementos”, encontrando-se, sim, “iluminada por grandes coordenadas que lhe dão o travejamento básico”<sup>115</sup>, por “traves mestras que perpassam pela ordem jurídica, dando-lhe uma ideia de unidade e uma lógica própria”<sup>116</sup>. Os regimes jurídicos consagrados nas ordens jurídicas são sistematizados, ordenados e ponderados em função dos princípios acolhidos<sup>117</sup>, sendo certo, porém, que os princípios, também podem constituir o resultado de todo um percurso reflexivo que tenha partido de uma conceção puramente normativista, no sentido de poderem ser determinados tomando como ponto de partida as regras jurídicas, mediante a sua análise e conjugação<sup>118</sup>.

Citando TRUYOL Y SERRA, os princípios são “exigências éticas”, imediatamente aplicáveis às relações internacionais em cada época ou situação histórica (em concreto, às que respeitam relações

---

<sup>114</sup> Cf. JOSEF ESSER, *Grundsatz und Norm in der Richterlichen Fortbildung des Privatrechts*, 1956, tradução espanhola de Eduardo Valenti Fiol, *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 31 a 33.

<sup>115</sup> Cf. JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, reimpressão da 13.ª edição, Coimbra, Almedina, 2016, p. 419.

<sup>116</sup> Cf. PAULA ROSADO PEREIRA, *Os Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 41.

<sup>117</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS distingue três fases no que concerne aos “princípios fundamentantes” dos impostos, que equivalem às fases existentes quanto à fundamentação do Direito em geral. Na primeira fase, vale o princípio da legalidade; na segunda, o procedimento devido, o controlo judicial e a referência à capacidade contributiva; na terceira, encontraríamos, no início, os direitos da pessoa enquanto limites aos impostos mas como um sentido do sistema tributário, e a participação dos contribuintes na criação e aplicação dos impostos é tida como uma exigência dos Estados-dos-cidadãos – cf. DIOGO LEITE CAMPOS, “As três fases de princípios fundamentais do Direito Tributário”, in *O Direito*, ano 139, n.º 1, 2007, p. 9 a 33.

A este propósito, atentemos ainda a construção principiológica de FRITZ NEUMARK, *Principios de la Imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994. Em concreto, o economista alemão avançou com a identificação de quatro grupos de princípios: (i) princípios orçamentário-fiscais da imposição, que inclui o princípio da suficiência dos ingressos fiscais e o princípio da capacidade de adaptação da imposição na política de cobertura (capacidade de aumento); (ii) princípios político-sociais e éticos da imposição, os quais se subdividem num conjunto de princípios tidos como postulados de justiça – o princípio da generalidade da imposição; o princípio da igualdade da imposição e o princípio da proporcionalidade ou da imposição de acordo com a capacidade contributiva; e tidos como princípio da redistribuição fiscal do rendimento e da riqueza; (iii) princípios político-económicos da imposição, os quais se subdividem em princípios do ordenamento económico, que incluem o princípio do afastamento de medidas fiscais dirigidas, o princípio da minimização das intervenções fiscais na esfera privada e na liberdade económica dos indivíduos, e o princípio do afastamento das consequências indesejadas do impacto fiscal sobre a concorrência; e em princípios político-económicos, que incluem o princípio da flexibilidade ativa da imposição, o princípio da flexibilidade passiva (incorporada) da imposição, e o princípio de uma política orientada para o crescimento económico; por fim, surge o grupo de (iv) princípios jurídico-tributários e técnico-tributários, que abrange o princípio da congruência e da sistematização das medidas fiscais, o princípio da transparência fiscal, o princípio da viabilidade das medidas fiscais, o princípio da continuidade do Direito Fiscal, o princípio da economicidade da imposição e o princípio da comodidade da imposição.

Trata-se de uma construção especialmente concebida para sistemas fiscais nacionais, que pressupõe uma unidade de ação política, assente na existência de um poder legislativo competente para discutir e criar soluções legais e de um poder executivo que as execute. Por este motivo, alguns dos princípios elencados por NEUMARK não conhecem cabimento num sistema internacional. Não é o caso dos princípios político-sociais e éticos, na dimensão atinente à equidade. Mas é o caso do primeiro grupo de princípios, reconduzido às traves-mestras de cariz orçamental, a não ser que se reconduza a análise para o contexto da União Europeia, considerando a existência de um orçamento da União, matéria que, porém, conhece um conjunto de especificidades sobre as quais não nos debruçaremos. Já os princípios político-económicos poderão ser tidos como relevantes se se considerar a existência de uma comunidade internacional, que adote posições comuns. É certo que a existência de uma ação política unitária à escala mundial é difícil de ser concebida.

Porém, indo ao encontro da posição que tem vindo a ser assumida na presente dissertação – no sentido em que se vislumbra, no domínio do comércio internacional, uma efetiva aproximação –, não parece ser de excluir a importância daqueles princípios perspetivados por NEUMARK, ainda que adaptados à escala mundial, perante um ordenamento económico internacional. Trata-se de uma conceção meramente tendencial, perante a ausência de um marco político supranacional que seja capaz de dotar de conteúdo tais conceções principiológicas. Da mesma forma, os outros princípios político-económicos podem não conhecer relevância no contexto internacional, face à respetiva dependência ou necessária conexão com outras políticas estaduais e de cariz interno, sem prejuízo de se reconhecer, em particular, relevância ao princípio de minimização das intervenções fiscais na esfera privada e na liberdade económica dos indivíduos, quando reconduzido à esfera da neutralidade.

<sup>118</sup> Cf. JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, reimpressão da 13.ª edição, Coimbra, Almedina, 2016, p. 417 e seguintes; MARCELO REBELO DE SOUSA e SOFIA GALVÃO, *Introdução ao Estudo do Direito*, 5.ª edição, Lisboa, Lex, 2000, p. 243.

jurídico-aduaneiras, dizemos nós)<sup>119</sup>. Revelam uma “ordem de valores” – *Wertordnung* –, em busca de uma “justiça de Sistema” – *Systemgerechtigkeit* –, que permita à sociedade reconhecer-se no seu sistema fiscal<sup>120</sup>.

A modernidade jurídica terá trazido um sentimento de necessidade de, em realidades complexas, serem estabelecidas nítidas fronteiras, com límpidas linhas divisórias, no âmbito das quais os princípios poderiam servir de barreira indesejável pelo grau de clareza ou de rigidez menor, quando colocados em comparação com as regras. Porém, a contemporaneidade mergulhou-nos nos mundos plurais e multímodos do saber e do agir, dificilmente circunscritos ou confináveis a matrizes singulares, e nos quais a linguagem assumiu o papel de verdadeira pedra de toque do conhecimento, de toda a compreensão e de toda a comunicação.

#### **1.4.2. A normação aduaneira principiologicamente orientada**

No domínio da normação aduaneira, a conceção dos princípios nestes termos mostra-se particularmente valiosa.

LELLO GANGEMI associava a racionalidade do sistema fiscal precisamente à existência de um código tributário consagrador de princípios gerais<sup>121</sup>. Ou seja, a racionalidade do sistema está na dependência dos princípios, o que pressupõe que estes últimos sejam construídos em primeiro lugar. Também PASQUALE PISTONE identifica a emergência de um critério de coerência subjacente à tributação internacional, através de um conjunto de princípios tributários fundamentais, assentes em valores, que são partilhados globalmente, em afirmação de uma forma de “jusnaturalismo”. O *ius naturale* será, no seu entender, capaz de promover a estabilidade e a sustentabilidade a longo termo da ordem internacional, que ficará, nesse sentido, menos exposta às alterações da economia mundial<sup>122</sup>. K. TIPKE construiu uma teia de princípios sistemáticos do Direito Fiscal, por se reconhecer

---

<sup>119</sup> Cf. A. TRUYOL Y SERRA, *Fundamentos de Derecho Internacional Público*, Madrid, Ed. Tecnos, Madrid, p. 104/5, 1977, *apud* WLADIMIR BRITO, *Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 31.

<sup>120</sup> Cf. PAUL KIRCHHOF, “Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung”, *StuW*, Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften, n.º 73, 1996, p. 3 a 11.

<sup>121</sup> Cf. LELLO GANGEMI, *Manicomio tributario italiano. Studi in Memoria di Benvenuto Griziotti*, Milão, Dott. A. Giuffrè, 1959, pp. 125-194.

<sup>122</sup> Trata-se de um entendimento construído a propósito do BEPS, mas que aqui expomos, atenta a conexão com o tema em estudo: “*The current momentum with the promotion of the BEPS agenda signals a shift from internationally accepted tax practices to the emergence of a coherent international tax standard, building up the foundations of global supranational tax law. In this regard, it may be possible to speak of the unprecedented affirmation of a form of “jusnaturalism” in tax law based on a core of fundamental tax principles (and underlying values) that appear to be generally shared among countries. Establishing a new global tax order on a Foundation represented by such a ius naturale will improve the stability and long-term sustainability of that order. which will then be less exposed to the changing dynamics of the world economy and of the relationships between leading states or groups of states*” – cf. PASQUALE PISTONE, “International Tax Coordination through the BEPS Project and the Exercise of Tax Sovereignty in the European Union”, in *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism* (Joachim English), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 231 e 232.

a importância dos mesmos para a justiça do sistema, e do qual erigiu o princípio da capacidade contributiva como princípio basilar para uma tributação socialmente justa<sup>123,124</sup>.

Ora, especialmente no contexto do comércio internacional, no âmbito do qual são emanados diplomas cuja aplicação é extensível a vários ordenamentos jurídicos, que são redigidos em línguas distintas e recebidos por entidades com um substrato histórico e cultural tão diferente, é a atividade interpretativa que vai assumir um poderoso estatuto<sup>125,126</sup>, sendo a mesma auxiliada se contar com faróis orientadores. A circunstância de fazer uso da figura jurídica dos “princípios” como forma de refletir a base valorativa comum e como meio capaz de vincular as atuações de todos os níveis de poder e, conseqüentemente, e como fundamento para determinar a (i)legalidade das respetivas atuações, prende-se com o facto de se considerar que “uma tabela de valores abstrata seria potencialmente monstruosidade”<sup>127</sup>. Ao identificar, como que taxativamente e sob a forma de “regra”, os concretos e particulares valores que fundamentam hodiernamente a tributação aduaneira, estar-se-ia a dotar uma matéria, que carece de densificação e que é mutável, de uma rigidez difícil de acolher. Os princípios devem, pois, ser tidos como a pedra de toque do Direito Aduaneiro, garantindo a articulação dos níveis de normação, auxiliando na integração de lacunas legais, na correção de antinomias normativas, na interpretação jurídica, e devem servir de orientadores para a atuação legiferante e para a atuação administrativa.

A importância de se reconhecer à atividade interpretativa principiologicamente orientada o aludido estatuto de pedra de toque é capaz, a nosso ver, de contribuir para acalmar os sentimentos mais ansiosos quanto à incerteza decorrente de um plano jurídico que se encontra em constante mutação, como é o Direito Aduaneiro. A capacidade para segurar fortemente uma linha de interpretação, transversal, tendencialmente válida em qualquer ponto do globo, poderá atenuar os

---

<sup>123</sup> Cf. K. TIPKE, *Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System*, p. 6 e seguintes; K. TIPKE/J. LANG, *Steuerrecht*, 22.ª edição, Ottschmidt, 2015, p. 58 e seguintes e, sobretudo, K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, p. 77 e seguintes e 470 e seguintes, apud JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 456. Partindo, precisamente, da doutrina de TIPKE, considerava SALDANHA SANCHES ser questionável a integração do IVA no sistema fiscal e da compatibilidade com a unidade do ordenamento jurídico-aduaneiro, nomeadamente com o princípio ordenador da tributação de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes – cf. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2017, p. 300.

<sup>124</sup> CARLOS SANTIAGO NIÑO parece assumir uma posição distinta, quando diz que “*hay razones para definir el concepto de derecho o sistema jurídico sin aludir a propiedades valorativas, y que parece razonable caracterizar a ese concepto de modo que él haga referencia a un fenómeno en que las reglas o normas - más que las decisiones de ciertos órganos o las profecías acerca de tales decisiones - jueguen un papel central*” - CARLOS SANTIAGO NIÑO, *Introducción al análisis del Derecho*, 2.ª edición ampliada y revisada, 12.ª reimpressão, Editora Astrea, 2003, p. 101.

<sup>125</sup> Neste sentido, vide JOANA AGUIAR E SILVA, *Para uma Teoria Hermenêutica da Justiça - Repercussões Jusliterárias no Eixo Problemático das Fontes e da Interpretação Jurídicas*, Coimbra, Almedina, Coleção Teses, 2011, p. 157.

<sup>126</sup> Esta atividade interpretativa ainda é pautada pela cartilha de SAVIGNY, que incluía os seguintes elementos: teleológico, literal ou gramatical, sistemático e histórico. Atualmente, e ainda que com um entendimento distinto em relação ao que predominava, tais elementos são utilizados na prática jurídica, inclusivamente na interpretação das normas tributárias, as quais não carecem que a interpretação seja feita de forma distinta relativamente àquela que é empregue noutros ramos do Direito. A cartilha de SAVIGNY conhece a potencialidade de ser globalmente válida, por indicar um caminho interpretativo que permite atender às especificidades de cada ordenamento jurídico. Para maiores desenvolvimentos sobre a atividade interpretativa e evolução histórica, vide, por exemplo, ANTÓNIO CASTANHEIRA NEVES, *O actual problema metodológico da interpretação jurídica* - I, Coimbra, Coimbra Editora, 2003.

<sup>127</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 176.

receios de dispersão e de falta de harmonia, potenciada pela pluralidade de frentes de onde é proveniente, conforme constataremos, a disciplina aduaneira.

Seguindo BAPTISTA MACHADO, tais princípios mais não são “do que exigências feitas a qualquer ordenamento jurídico se este quer ser coerente com a sua própria pretensão de legitimidade e validade”, e que “são transcendentais às decisões positivadoras do legislador e por isso mesmo válidas de *per si* (...) porque representam postulações eliciadas da própria ideia de direito”<sup>128</sup>. Ainda que não possam funcionar como verdade absoluta, podem funcionar como traços orientadores. E essa orientação também é, a nosso ver, capaz de sossegar legítimos receios de insegurança quanto “àquilo que aí vem” em termos de disciplina jurídico-aduaneira do comércio internacional.

Assim, perante as debilidades reportadas a um *cosmos* constituído pelo *derretimento* de estruturas basilares aos Estados - em particular, da legitimidade e da soberania<sup>129</sup> -, uma base principiológica sólida, transversal e isenta será capaz de servir de sustento a uma normaçoão coerente, no contexto das importações e exportações de mercadorias.

Um dos elementos determinantes para um sistema (na aceção que partilharemos *infra*) é, precisamente, a existência de princípios, sendo os mais comuns aqueles que redundam na eficiência e equidade ou justiça<sup>130</sup>, sem perder de vista a finalidade de arrecadação de receita<sup>131</sup>.

Seguindo o pensamento de AVI-YONAH, na fiscalidade internacional existem dois princípios fundamentais: o da tributação única ou proibição da dupla tributação e o do benefício<sup>132,133</sup>. Apenas o primeiro assume relevância no domínio da tributação indireta, o qual, na verdade, nem sempre é problematizado com a devida densidade. Em concreto, o princípio da proibição da dupla tributação tem um potencial pouco explorado no domínio da tributação indireta onde, frequentemente, num aparente contexto de diferenciação do recorte dos tributos, ocorrem situações de flagrante dupla tributação. Isto é, a mesma base ou até o mesmo sujeito acabam, em termos de substância (até pela repercussão legal que decorre da dinâmica dos próprios tributos), por ser duplamente tributados em condições

---

<sup>128</sup> Cf. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 23.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2017, p. 163.

<sup>129</sup> Debruçar-nos-emos sobre este assunto, com mais detalhe, *infra*.

<sup>130</sup> A recondução da equidade à justiça não é feita por acaso. JOHN RAWLS, na senda de MUSGRAVE, deu concretização à ideia da *justiça liberal-igualitária*, de acordo com a consagrada conceção “justiça como equidade” (“*justice as fairness*”). Esta ideia de justiça foi exposta, pela primeira vez, em 1958, tendo sido aprofundada na sua obra de 1971, a qual conheceu uma segunda edição em 1999 e foi revista em 2001. Assim, *vide* JOHN RAWLS, “Justice as fairness”, in *Rawls, John, Collected papers*, Samuel Freeman (ed.), EUA, Harvard University Press, 1999, e JOHN RAWLS, *Justice as fairness: a restatement*, Erin Kelly (ed.), The Belknap of Harvard University Press, 2001.

<sup>131</sup> A conceção da eficácia e da justiça enquanto elementos comuns a um sistema fiscal foi avançada por ADAM SMITH, em Riqueza das Nações: “*equal and fair treatment for all, certainty, no arbitrariness and efficiency of collection*”, nos termos já por nós descritos.

<sup>132</sup> Cf. REUVEN S. AVI-YONAH, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge, Cambridge University Press, 2007, p. 3.

<sup>133</sup> Os princípios de Direito Fiscal Internacional podem coincidir com os princípios de Direito Tributário vigentes no sistema jurídico da maioria dos Estados, mas tal coincidência não é necessária. “O que determina a designação de um valor ou de uma regra geral como princípio de direito fiscal internacional é a importância por este assumida na definição das traves mestras desta ordem jurídica – dotada de uma natureza e de uma lógica distintas das do direito nacional – associada à existência de um nível suficiente de consenso internacional em torno do princípio em questão” –cf. PAULA ROSADO PEREIRA, *Os Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 43.



muito semelhantes àquelas que são consideradas no âmbito da dupla tributação jurídica e económica. Não obstante, deteta-se a ausência, a nível interno, de normas de combate à dupla tributação, sendo necessário recorrer ao princípio da proibição da dupla tributação, como aliás já foi feito no plano da União Europeia, para limitar esta forma mais subtil, mas não menos perniciosa, de dupla tributação no domínio da tributação indireta.

De qualquer forma, esta formulação é um exemplo do quão escassa é a atenção atribuída, no domínio internacional, a princípios eminentemente jurídicos, sendo os esforços normalmente direcionados à eficiência económica e à respetiva materialização, reconduzida, essencialmente, à neutralidade, numa principiologia de base económica e que, assim cremos, está ultrapassada no contexto da tributação aduaneira. Numa conceção que enforma a presente dissertação, é certo que, tal como afirmam PAOLINI, PISTONE, PULINA Y ZAGLER, a consecução da equidade ou da justiça internacional pressupõe um diálogo entre economistas e juristas, fomentando a cooperação entre países, tidos como já desenvolvidos e ainda em desenvolvimento<sup>134, 135</sup>. Neste sentido, se o que se pretende é existência de uma imposição aduaneira justa no contexto do comércio internacional, aquela dimensão de índole económica carece de ser completada pela dimensão jurídica, a ser expressa por princípios, atentas as qualidades que os caracterizam. Desde logo, há que aferir em que termos é que o elemento “justiça” deve ser percecionado no contexto da normaçoão aduaneira.

### **1.5.A (in)admissibilidade da sustentação axiológica por base principiológica**

Mas concebendo-se os princípios como formas juridicamente adequadas para promover os propósitos já identificados – em particular, o de coerência normativa no contexto da disciplina incidente sobre a tributação aduaneira, atenta a unidade teleológica interpretativa e aplicativa que potenciam –, também a possibilidade de estes refletirem a esfera axiológica carece de ser densificada.

---

<sup>134</sup> Cf. DIMITRI PAOLINI, PASQUALE PISTONE, GIUSEPPE PULINA, MARTIN ZAGLER, *Tax treaties and the allocation of taxing rights with developing countries*, Centre for Operations, Research and Economics, Bélgica, 2011, p. 4.

<sup>135</sup> A propósito da terminologia aqui empregue, cumpre referir que necessitaremos de mobilizar, com alguma frequência, as expressões *países desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento* ou outras semelhantes. Saliente-se que os termos de distinção entre as expressões são controversos, “sendo que após inúmeras e infrutíferas discussões, um critério de definição foi descartado, deixando-se para cada país a iniciativa de se definir como desenvolvido ou em desenvolvimento” – cf. VERA THORSTENSEN, OMC – Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais. 2.ª edição, São Paulo, Aduaneiras, 2001, p. 462.

De resto, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, a Organização das Nações Unidas e o Banco Mundial têm vindo a reunir esforços para encontrarem uma definição para *países em desenvolvimento*. A OMC, não obstante, não recorre a qualquer classificação para efeitos da distinção, pelo que o critério adotado tem sido o de auto-eleição. Sobre o tema, e a título de exemplo, *vide* ASI H. QURESHI, *The World Trade Organization: implementing international trade norms*, Manchester /New York, Manchester University Press, 1996, p. 137 e seguintes; EDUARDO M. H. DA PAZ FERREIRA, *Valores e interesses: desenvolvimento Económico e Política Comunitária de Cooperação*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 190 e seguintes. De qualquer forma, o próprio GATT 97 emprega o termo “Partes Contratantes desenvolvidas” e “Partes Contratantes menos desenvolvidas”.

A construção de base principiológica especialmente pensada para o Direito Aduaneiro, que reflita os valores tidos como tendencialmente relevantes, pressupõe que os princípios podem conhecer nos valores os respetivos fundamentos. Trata-se de uma conceção capaz de levantar algumas dúvidas quanto à respetiva admissibilidade. Debrucemo-nos, a este propósito (e sem pretensões de densidade ou de esgotamento do tema que, por si só, é inesgotável), sobre os principais contributos doutrinários que, neste âmbito, foram avançados, no sentido de conferir um tratamento racional aos valores.

ALEXY avança com a identificação de duas considerações que podem ser capazes de tornar perceptível a íntima relação entre princípios jurídicos – entendidos como estruturas deontológicas – e valores: tanto aqueles, quanto estes, podem colidir e exigir que sejam sopesados, sendo suscetíveis de realização gradual, ainda que não negue a existência de uma linha diferenciadora entre ambos<sup>136</sup>. Diz ALEXY que “[e]xemplos de conceitos *deontológicos* são os conceitos de dever, proibição, permissão e de direito a algo. Comum a estes conceitos (...) é o facto de que podem ser reduzidos a um conceito deontológico básico, que é o conceito de dever ou dever-ser. Já os conceitos *axiológicos* são caracterizados pelo facto de que o seu conceito básico não é o do dever, ou dever-ser, mas o conceito de bom. A diversidade dos conceitos axiológicos decorre da diversidade de critérios por meio dos quais algo pode ser qualificado como bom”<sup>137</sup>. Os princípios deontológicos serão capazes de expressar com mais clareza o caráter deontológico do Direito, evitando interpretações condenadas ao equívoco.

Daqui decorreria, assim, uma impossibilidade de recondução dos princípios a valores, por pertencerem a planos distintos – os princípios, como normas, como mandados de otimização, de caráter deontológico, e os valores, por não serem normas, de caráter axiológico. Porém, esta diferença parece revelar-se muito menos intensa, ao resumir-se a uma questão quase estilística e de conveniência dos padrões que podem ser empregues como justificação de normas<sup>138</sup>. A diferença entre valores e princípios seria “(...) reduzida, assim, a um ponto. Aquilo que, no modelo de valores, é *prima facie* o melhor, é, no modelo dos princípios, *prima facie* devido. Princípios e valores diferenciam-se, portanto, somente em virtude do seu caráter deontológico, no primeiro caso, e axiológico, no segundo”<sup>139</sup>. Seguimos também JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, quando conclui no sentido em que as normas jurídicas constituem veículos comunicativos de padrões, baseados, precisamente, em valores<sup>140</sup>.

---

<sup>136</sup> Cf. ROBERT ALEXY, *Teoria dos direitos fundamentais* (Virgílio Afonso da Silva, trad.), São Paulo, Malheiros, 2008, p. 144.

<sup>137</sup> Cf. ROBERT ALEXY, *Teoria dos direitos fundamentais* (Virgílio Afonso da Silva, trad.), São Paulo, Malheiros, 2008, p. 145.

<sup>138</sup> É neste sentido que entende THIAGO LOPES DECAT, *Racionalidade, valor e teoria do Direito*, Belo Horizonte, D'Plácido Editora, 2005, p. 323 e 324.

<sup>139</sup> Cf. ROBERT ALEXY, *Teoria dos direitos fundamentais* (Virgílio Afonso da Silva, trad.), São Paulo, Malheiros, 2008, p. 153.

<sup>140</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 69 e seguintes.

A concepção de ALEXY – ao diferenciar as possíveis exigências decorrentes da principiologia e da axiologia – ainda que ocupe um plano de análise algo distinto daquele que aqui se pretende fazer – aferir da admissibilidade de sustentação axiológica à base principiológica – é-lhe útil, na medida em que, concluindo-se que a linha que separa valores e princípios é estilística ou de conveniência, então não ficará afastada a possibilidade que aqui se invoca.

Pelo contrário, e ainda que também não se revele uma concepção que colida, diretamente, com a possibilidade de origem axiológica dos princípios, HABERMAS defende a resistência à tentativa de aproximar ou de assimilar normas jurídicas – entre as quais se incluem os princípios – a valores<sup>141</sup>, considerando que estes últimos conhecem um caráter culturalmente relativo, não sendo talhados para pretensões de validade. Diz HABERMAS que “valores culturais não surgem como normas de ação com pretensão de universalidade. Eles tratam, isto sim, de se *candidatar* a interpretações sob as quais um círculo de pessoas atingidas pode, *conforme o caso*, descrever e normatizar um interesse comum (...). Por isso, argumentações que se põem a serviço da justificação de padrões valorativos não satisfazem as condições exigidas por discursos”<sup>142</sup>.

Os princípios seriam, assim, normas de nível superior, a partir das quais são justificadas normas de nível inferior, conhecendo um caráter deontológico e não axiológico, obrigando os destinatários, sem exceção, a atuar num determinado sentido, satisfazendo expectativas de comportamento generalizadas. Os valores seriam, assim, preferências intersubjetivamente partilhadas<sup>143</sup>.

A visão de HABERMAS não parece, impedir, porém, a concepção que permite converter valores em bens jurídicos, através da incorporação dos primeiros no ordenamento jurídico. Existindo essa incorporação, nomeadamente por via principiológica, aqueles que valores que conheciam apenas “o sentido relativo de uma estimativa de bens que se tornaram estabelecidos ou foram adotados em culturas e formas de vida”, passam a constituir um “dever ser” de normas vinculantes, com o “sentido absoluto de uma obrigação universal e incondicionada; o que «alguém deve fazer» reivindica ser igualmente bom para todos”<sup>144</sup>.

Por fim, e com especial relevância para efeitos de admissibilidade de sustento axiológico para a base principiológica, surge o pensamento de DWORKIN, ao considerar que qualquer teoria que opere

---

<sup>141</sup> Cf. JÜRGEN HABERMAS, *Between facts and norms: contributions to a discourse theory of law and democracy*, Cambridge, MIT Press, 1998, p. 254 e 255.

<sup>142</sup> Cf. JÜRGEN HABERMAS, *Teoria do agir comunicativo: racionalidade da ação e racionalização social* (Paulo Astor Soethe, trad.), v. 1, São Paulo, Martins Fontes, 2012, p. 52.

<sup>143</sup> Cf. JÜRGEN HABERMAS, *Teoria do agir comunicativo: racionalidade da ação e racionalização social* (Paulo Astor Soethe, trad.), v. 1, São Paulo, Martins Fontes, 2012, p. 255.

<sup>144</sup> Cf. JÜRGEN HABERMAS, *Between facts and norms: contributions to a discourse theory of law and democracy*, Cambridge, MIT Press, 1998, p. 255.

com conceitos como *democracia, liberdade, direito e justiça* carece de ser identificada com uma perspectiva valorativa para que o manuseamento e densificação desses conceitos seja possível. Afirma DWORKIN que “[s]e queremos entender realmente o que é a liberdade, a democracia, o direito ou a justiça, devemos enfrenar a difícil questão de saber como identificar o valor de um valor”<sup>145</sup>.

Assim, na perspectiva DWORKIN, os valores devem ser tidos como inerentes aos conceitos político-jurídicos, como algo integrado ao interesse de viver bem. Algo é um valor e possui o valor que possui, porque aceitá-lo enriquece a vida de quem o reconhece de algum outro modo. Os valores são componentes da vida boa e são justificados pelo contributo que deles decorre para a maximização de outros valores, numa estrutura complexa que torna a vida atraente. DWORKIN propõe-se, pois, a compreender a prática jurídica como atividade interpretativa que pretende justificar um determinado valor, ao revelar a sua contribuição para a maximização do valor dos demais valores. Aquele certo e determinado valor deverá ser real e amplamente aceite como tal, deve funcionar de modo interpretativo, possibilitando a divergência quanto à exigência que dele decorre em circunstâncias específicas e deve ser jurídico, no sentido de que a sua melhor compreensão auxiliará na compreensão do significado e das condições de verdade das proposições jurídicas<sup>146</sup>.

Do pensamento de DWORKIN (e dos demais expostos, como se disse, ainda que através de uma interpretação *a contrario*) retiramos, então, o fundamento para concluir no sentido da admissibilidade de se considerar que os princípios podem conhecer um fundamento axiológico, ao constatar-se que as soluções jurídicas não podem, sequer, ser desligadas de um substrato valorativo.

## **2. A equidade na tributação aduaneira do comércio internacional**

O caminho até aqui percorrido permite-nos concluir que a alteração paradigmática no âmbito da tributação aduaneira e que se densificará é fruto do surgimento de novos propósitos associados ao comércio internacional de mercadorias, que extravasam a básica necessidade de arrecadação de receitas por via da cobrança de direitos aduaneiros, e que redundam na proteção e promoção do desenvolvimento sustentável. Tais propósitos refletem valores partilhados tendencialmente à escala global, os quais, sendo reconhecidos e absorvidos pelo Direito Aduaneiro, contribuem para afastar a aridez axiológica com que é recorrentemente tratado, atento o elevado tecnicismo que lhe se subjaz.

---

<sup>145</sup> Cf. RONALD DWORKIN, *A justiça de toga* (Jefferson Luiz Camargo, trad.), São Paulo, Martins Fontes, 2010, p. 221.

<sup>146</sup> Cf. THIAGO LOPES DECAT, *Racionalidade, valor e teoria do Direito*, Belo Horizonte, D'Plácido Editora, 2005, p. 378, 379 e 380.

Os princípios surgem, precisamente, como o meio jurídico adequado para refletir a axiologia comum relevante, sendo a axiologia capaz de servir de sustento à base principiológica a adotar.

Não obstante, e até aqui, temos vindo a referir-nos a uma base principiológica, sem a especificar, ainda que se tenha avançado com a relevância que o desenvolvimento sustentável assume a este nível. Começamos agora a trilhar o caminho até lá chegar, no sentido de contribuir para a identificação da axiologia concretamente relevante para efeitos de tributação aduaneira. Trata-se de um percurso que percorremos praticamente sozinhos, atenta a escassez de contributos neste domínio. Ainda assim, socorremo-nos dos contributos que temos por adequados ao domínio em que nos movemos, essencialmente por derivarem de um conhecimento voltado à tributação indireta e/ou ao comércio internacional de mercadorias.

Começamos, para o efeito, a fazer referência ao pensamento de U. BECK que, em 1986, havia constatado a emergência de uma sociedade de risco e, em 2007, ficou visível uma sociedade de risco mundial. A teoria da sociedade do risco confronta o processo de modernização das sociedades industrializadas, não com os seus fracassos, mas com os seus sucessos: “a sociedade moderna não padece das suas derrotas, mas sim das suas vitórias”, pois a produção e a distribuição dos “bens” trazidos pelos avanços da ciência e da técnica ignoraram os efeitos negativos ou “males” correspondentes<sup>147</sup>.

Tais efeitos negativos ou “males” associáveis à produção e distribuição facilitada dos bens partiram da conceção das importações e das exportações como sendo uma parte essencial do património comum da comunidade jurídica internacional. E idealmente, as importações e as exportações de mercadorias deveriam ser guiadas a partir de um outro lugar comum do Direito: o tratamento equitativo e eticamente sustentado dos operadores económicos e dos próprios Estados, num sentido que se aproxima da componente axiológica associável à tributação aduaneira.

A realidade demonstra, porém, que nem sempre assim é. Partamos de um cenário prático.

A importação por parte de um Estado Membro da União Europeia de mercadorias provenientes de Estados considerados em desenvolvimento pressupõe, por vezes, a transação de bens que foram ali produzidos, por exemplo, com recurso à mão de obra infantil e/ou em condições de trabalho deploráveis, e com base em cláusulas contratuais definidas essencialmente pela parte economicamente mais forte. Ora, ainda que o Estado de exportação possa, porventura, beneficiar com o negócio concretizado – no sentido em que a venda

---

<sup>147</sup> Cf. U. BECK, *Risk Society: Towards a New Modernity*, Sage, Londres, 1992; e, depois, *A sociedade de risco mundial: em busca da segurança perdida*, Edições 70, Lisboa, 2015, p. 28, 29 e 56.

dos bens que ali são produzidos potenciará o respetivo crescimento económico (ainda que os respetivos frutos possam ser depois canalizados para satisfação de interesses que não são eminentemente coletivos), – a receita arrecadada por via da cobrança dos direitos aduaneiros pela importação reverte a favor dos cofres da União e, em parte, dos cofres do Estado importador. Numa perspetiva exclusivamente aduaneira (atendendo às soluções normativas concretamente adotadas), poderá falar-se, neste cenário, de uma efetiva equidade ou de ética na relação jurídica estabelecida e na reação por parte do Direito?

O cenário apresentado espelha a realidade trazida pela globalização das relações económicas, que implicou a deslocalização das empresas para zonas em que o custo da mão-de-obra tende a ser mais reduzido, com o conseqüente desemprego, em particular, nos EUA e na Europa, com a perda de regalias sociais e com o agravamento das desigualdades nas zonas mais desenvolvidas e nas que são menos desenvolvidas.

Para controlo dos efeitos negativos associados a esta forma de concretização do comércio internacional, surgiu, relevantemente, a doutrina da responsabilidade social corporativa, que partiu da constatação de que as atividades de algumas empresas, especialmente de multinacionais<sup>148</sup>, podem afetar negativamente assuntos sociais (relações laborais, criação de emprego, transmissão de conhecimento), o meio ambiente (contaminação das águas, emissão de gases com efeito de estufa), a macroeconomia (efeitos sobre a estabilidade e desenvolvimento, segurança alimentar e energética), as finanças públicas (por via de evasão ou fraude fiscais, incentivos fiscais) e até o próprio Estado de Direito (delinquência económica, corrupção), numa afetação que se espera que seja o Direito – e o Direito Aduaneiro, em particular – a dar resposta no sentido de travar tais efeitos negativos<sup>149</sup>. Mas também a história revela, no entanto, que o caminho trilhado não foi sempre especialmente direcionado a dar guarida às dimensões da equidade e da ética nas transações internacionais.

---

<sup>148</sup> Perante este cenário, existe uma ampla preocupação quanto ao funcionamento ético das multinacionais, o qual aumenta em função do potencial da empresa. Tal preocupação é sentida pelos próprios órgãos diretivos das multinacionais, considerando que o que está em jogo não são as externalidades geradas mas sim a própria sustentabilidade da empresa a longo prazo, o modelo económico de desenvolvimento do território em que operam e até a estabilidade macroeconómica. Por isso, tem vindo a verificar-se um aumento do número de multinacionais que adotam iniciativas de práticas responsáveis, por sua própria conta, ou associando-se a iniciativas setoriais promovidas por agentes sociais. Esta tomada de consciência dos efeitos sociais das multinacionais incrementa o compromisso com os territórios onde se encontram sediadas e, por conseguinte, contribui para melhorar o cumprimento tributário nos países em desenvolvimento. Neste sentido e para uma análise detalhada sobre o papel das multinacionais no sistema fiscal internacional vide Cf. UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS, *La equidad fiscal entre naciones en el sistema fiscal internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Universidade Complutense de Madrid, 2016, p. 116 e seguintes. Porém, poderá este elenco de preocupações ser potenciado pela tributação.

<sup>149</sup> Neste âmbito, e na esfera dos operadores económicos, pode assumir particular relevância no domínio dos *International Commercial Terms (Incoterms)* – enquanto termos normalizados publicados pela CCI, que designam cláusulas de venda à distância de mercadorias, acompanhados de regras uniformes de interpretação e integração – cf. ANA PINELAS PINTO e LÍLIA TOMÉ DE AZEVEDO, “Os Incoterms e o Direito Aduaneiro”, in *Temas de Direito Aduaneiro* (Tânia Carvalhais Pereira, coord.), Coimbra, Almedina, 2014, p. 330. É certo que os termos de negociação face à possibilidade de se fazer uso de determinados *Incoterms* dependem das circunstâncias concretas dos operadores económicos. Não é que haja, neste âmbito, uma fonte de problemas de equidade, considerando que as possibilidades de negociação variam, necessariamente, de acordo com as circunstâncias particulares de cada operador económico. Porém, há que determinar se o operador economicamente mais forte atua no sentido de tirar proveito da situação mais débil do parceiro negocial. Este é, porém, um problema que extravasa o âmbito da nossa investigação, pelo que sobre ele não nos debruçaremos em particular.

Dedicamos especialmente mais atenção à evolução histórica quanto ao acolhimento da equidade e da ética no domínio do comércio internacional.

## **2.1.A equidade na história da tributação do comércio internacional**

### **2.1.1. A prossecução de equidade**

A busca pelos termos adequados para a prossecução da equidade ou da justiça no domínio tributário remonta já ao século XIII, sendo, neste âmbito, possível identificar quatro etapas, marcadas por feitos históricos chave<sup>150</sup>. A primeira das etapas reconduz-se à Revolução Industrial e vai até à I Guerra Mundial, em 1914. Trata-se de um período marcadamente liberal, do ponto de vista económico, consistente com o liberalismo político, que defendia a iniciativa privada e que limitava fortemente a participação do Estado na economia. A relação entre, os assim qualificados, países desenvolvidos e em desenvolvimento não era baseada num princípio de equidade, mas sim num princípio de subordinação ou de colonialismo. Esta época fica marcada pelo declive dos impérios espanhol e português, forjados no século XVI, com as navegações ibéricas, mas também se assistiu à emergência de um novo imperialismo político e económico: belga, francês, inglês, holandês, alemão e russo. Neste contexto, o comércio internacional desenrolou-se com quase absoluta liberdade e não existiam instituições para a governação económica mundial<sup>151</sup>. Este equilíbrio de poderes é alterado na sequência da I Guerra Mundial (1914-1918). Segue-se o período entre guerras (entre 1918 e 1939), no qual se constrói, efetivamente, o sistema fiscal internacional. O panorama era de turbulência económica e política. Já no pós-guerra, as relações internacionais estiveram sujeitas a fortes limitações, com restrições à circulação de mercadorias, de mão de obra e de capitais e foram desenvolvidas técnicas de controlo do comércio internacional, sob a forma de direitos aduaneiros, múltiplos tipos de câmbio, *dumping*<sup>152</sup>, entre outras, que acabariam por ser destruídas, em parte, durante o século XX. A terceira etapa é

---

<sup>150</sup> Cf. UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS, *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional*, tese de doutoramento, apresentada na Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 2018, p. 65 e seguintes.

<sup>151</sup> *Methuen* (1703) constitui o primeiro tratado comercial significativo entre Estados, nos termos do qual a Inglaterra se comprometia a dar preferência de um terço nos direitos aduaneiros aplicáveis aos vinhos portugueses em relação aos vinhos franceses, em troca da eliminação da proibição à importação de manufaturas de lã inglesa por Portugal. Inglaterra abdicou do mercado francês e dispôs-se a pagar mais pelos vinhos portugueses, a fim de melhorar a sua balança comercial com Portugal e de obter acesso ao ouro do Brasil. Trata-se de um tratado com clara inspiração mercantilista – cf. PAULO ESTIVALLET DE MESQUITA, *A Organização Mundial do Comércio*, Brasília, Fundação Alexandre de Gusmão, 2013 (ebook).

<sup>152</sup> “*Dumping*” é um termo utilizado no contexto do comércio internacional (mas não só), significando a comercialização no mercado importador de produtos estrangeiros a preços abaixo do custo de produção nesse mesmo mercado exportador. Como envolve, por regra, volumes substanciais de exportação de uma mercadoria, pode colocar em risco a viabilidade económica dos produtores dessa mercadoria no mercado importador. Consequentemente, assume um alcance mais vasto e mais duradouro do que um mero benefício económico imediato. É o Regulamento (UE) 2016/1036 do Parlamento Europeu e do Conselho de 08 de junho de 2016 que disciplina a defesa contra as importações objeto de *dumping* dos países não membros da União Europeia.

marcada pela descolonização, tendo início com o pós-guerra, e termina antes da crise do petróleo dos anos 70. A última das etapas fica marcada pela caída da “cortina de ferro”, em setembro de 1989, e a situação abre espaço a um mundo multipolar, no qual os Estados partem de uma igualdade jurídica, a qual tem vindo a ser consolidada, a par da busca da igualdade económica, através do desenvolvimento. Na esfera política, a partir dos acordos de compensação de pagamentos pela I Guerra Mundial, ficou generalizado um bilateralismo que seria a base da arquitetura internacional, com relevantes efeitos no domínio comercial. Em matéria de relacionamento entre Estados, continuava sem existir um princípio de equidade, com numerosos territórios colonizados, submetidos às metrópoles. Junto ao bilateralismo dominante, surgiu nesta época um multilateralismo incipiente, com a Sociedade das Nações, antecessora da ONU, embora muito limitado, na ausência de condições para a existência de uma efetiva cooperação económica internacional.

Depois da II Guerra Mundial, as potências vencedoras reconstruíram uma ordem económica internacional, de cariz neoliberal. Os EUA, principais vencedores da guerra e a única potência cuja economia não conheceu danos significativos, ergueram as bases de uma nova ordem, em colaboração com o Reino Unido. A nova filosofia voltou a considerar o mercado como o melhor árbitro para atribuição dos recursos e para promoção do comércio livre e da cooperação mundial. É nesta época que surgem as principais instituições da governação internacional - as Nações Unidas, o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e a OCDE -, constituídas pelas potências vencedoras e com escassa participação dos países do bloco soviético-Europa Oriental e dos Estados com um menor grau de desenvolvimento ou menos prósperos a vários níveis. Do ponto de vista político, o principal acontecimento com relevância para estas matérias reconduz-se ao processo de descolonização, sob a égide da ONU, que deu lugar à independência de numerosos países na África e na Ásia. Trata-se de um momento importante para criar as bases do conceito de justiça internacional, por significar a aquisição da soberania. De facto, quando as antigas colónias se tornaram Estados soberanos, revelaram a sua própria filosofia, a qual se converteu num elemento importante para a configuração do costume internacional. Quando o seu número cresceu, adquiriram uma maior relevância no contexto internacional, questionando as normas anteriores<sup>153</sup>.

No princípio da década de 1960, os Estados com um menor grau de desenvolvimento encontraram nas Nações Unidas o contexto mais propício para fazer progredir, a partir da noção de soberania, os seus próprios interesses económicos em relação aos recursos naturais existentes no seu

---

<sup>153</sup> Cf. ADREW GUZMAN, “Why LDCs Sign Treaties That Hurt Them: Explaining the Popularity of Bilateral Investment Treaties, *in Virginia Journal of International Law*, vol. 38, 1998, p. 639 e seguintes (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2176003](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2176003) [09-04-2019]).



território e, por extensão, com as atividades económicas concretizadas no mesmo. Assim, entre o início dos anos 60 e os anos 70, a Assembleia Geral das Nações Unidas, dominada pelos, assim designados, países em desenvolvimento, aprovou várias resoluções destinadas a afirmar a soberania das nações, mesmo num contexto de comércio internacional<sup>154</sup>. Tais resoluções contribuíram para a construção do princípio de igualdade soberana relativamente aos recursos naturais e atividades económicas no território das antigas colónias - e agora Estados independentes. Neste sentido, foi a partir da descolonização e da emergência da Assembleia Geral das Nações Unidas como “legislador mundial” que surgiu, entre 1962 e 1974 uma noção de *equidade entre nações*, que no princípio se aplicava exclusivamente aos recursos naturais, mas que, a partir do início dos anos 70, se estendeu também à tributação internacional, através da noção de soberania. Assim, o princípio da equidade entre nações não terá surgido antes do século XX, tendo sido trazido, em primeiro lugar, pela Liga das Nações<sup>155</sup>.

Porém, os acontecimentos económicos que se seguiram levantaram dificuldades à prossecução dos objetivos definidos, tendentes a uma ideia de justiça ou de equidade, e verificou-se o retorno a situações de “cessão” de soberania, através da celebração de tratados bilaterais.

Em concreto, com a crise do petróleo de 1973, o modelo neoliberal da economia mundial, erguido a partir da II Guerra Mundial, entra numa crise que seria definitiva. A Guerra do Yom Kippur e o aumento dos preços do petróleo em 1973 desencadeou uma grave crise económica internacional, da qual brotou não apenas um problema conjuntural (o preço do petróleo), mas também um desequilíbrio profundo dos poderes.

A crise do dólar que se desencadeou nesse seguimento foi um reflexo claro das tensões na ordem económica internacional, na qual as economias europeias e o Japão competiram fortemente com os EUA. A carência energética e a flutuação dos preços do dólar, aos quais acrescia o elevado endividamento de Estados menos prósperos trazido na sequência dos processos de descolonização dos anos 60, revelaram o grave problema da dívida externa e deixou muitos países em

---

<sup>154</sup> A primeira das Resoluções é de 14 de dezembro de 1962 e versa sobre a soberania permanente dos recursos naturais (Assembleia Geral, Resolução n.º 1803, XVII). Sucedeu-lhe a Resolução de 17 de dezembro de 1973 (Assembleia Geral, Resolução n.º 3171, XXVIII). Em 1974, o âmbito económico da soberania política foi ampliado, abrangendo, para além dos recursos naturais, outras atividades económicas realizadas nos territórios dos Estados em causa. Estamos aqui perante a Resolução de 1 de maio de 1974 (Assembleia Geral, Resolução n.º 3201), denominada como “Nova Ordem Económica Internacional”. Nos termos desta resolução, todos os Estados gozam de soberania plena e permanente sobre os seus recursos naturais e sobre as suas atividades económicas, tendo o direito a exercer o controlo efetivo sobre as mesmas, bem como têm o direito à respetiva exploração, de acordo com os meios adequados à sua situação, incluindo a nacionalização ou a transferência da propriedade aos seus nacionais. Nos termos da aludida resolução, nenhum Estado ficará submetido a qualquer tipo de coação económica ou política que impeça o pleno exercício deste direito, tido como inalienável. Por fim, em dezembro de 1974, a Assembleia Geral adotou a Resolução 3281, denominada por “Carta de Direitos e Deveres Económicos dos Estados” - ou em inglês, com a abreviatura CERDS, *Charter of Economic Rights and Duties of States* -, a qual inclui vários preceitos, em particular, os artigos 18.º a 25.º, com relevância para o comércio internacional, especialmente no que toca aos termos em que as relações comerciais entre Estados mais prósperos e Estados menos prósperos devem ser concretizadas - disponível em [https://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/RES/3281\(XXIX\)](https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/3281(XXIX)) [11-07-2019]).

<sup>155</sup> Cf. KIM BROOKS, “Inter-Nation Equity. The Development of an Important but Unappreciated International Tax Value”, in *Tax Reform in the 21<sup>st</sup> century*, Richard Krever, John G. Head (ed.), Kluwer Law International, 2008 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1292370](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1292370) [10-07-2019]).

desenvolvimento à margem da suspensão de pagamentos, até ao ponto de que vários anos depois houve que procurar soluções políticas para o problema da dívida externa. A crise do petróleo alterou de tal maneira o comércio, a produção, os preços e o emprego, que as Nações Unidas tiveram a necessidade de restabelecer a ordem económica internacional, tendo em conta os desequilíbrios e as ruturas no funcionamento dos mercados e nas instituições.

Foi, então, em 1989 – ano da queda do Muro de Berlim –, que se assistiu ao início de uma nova etapa na ordem económica mundial, alterando as relações económicas entre os vários Estados e grupos de Estados, com uma importante mudança qualitativa, porquanto implicou a separação do sistema socialista da Europa Oriental e a dissolução da URSS. Por outro lado, o incremento dos preços das matérias primas e a crise da dívida asiática no início dos anos 90, seguidos pelo contágio à América Latina, afetaram os fundamentos competitivos das economias desenvolvidas e acabaram por gerar um deslocamento importante da capacidade produtiva mundial em direção às potências do Sul - Brasil, China, Índia, Indonésia, África do Sul - e à Rússia, já liberta do sistema soviético.

Este cenário gerou uma situação nova, marcada pelo final da relação bipolar (este-oeste) e assimétrica (metrópoles/colónias), que havia caracterizado a Guerra Fria, dando aso a uma relação triangular (países tidos por *desenvolvidos*/países tidos por *em desenvolvimento*/economias emergentes), que procurava um equilíbrio duradouro. Nesta nova ordem emergem, então, economias fortes no Sul e o centro do poder mudou-se do G-7 ao G-20, num cenário que propicia uma maior equidade efetiva entre nações, com o objetivo de reduzir as desigualdades entre jurisdições.

Pois bem, os anos que decorreram entre 1974 – em que com a Carta dos Direitos e Deveres Económicos dos Estados de 1974 se dá por concluída a elaboração, por parte da Assembleia Geral das Nações, do princípio da igualdade sobre os recursos naturais e sobre as atividades económicas concretizadas no respetivo território, o que inclui os aspetos tributários –, e a crise de 2007 – que direcionou a atenção para os problemas da fiscalidade internacional, através do Projeto BEPS –, revelaram que os Estados (em teoria, pelo menos, e conforme melhor teremos a oportunidade de expor) “cederam” parte da sua soberania através de tratados ou de medidas unilaterais em prol do fomento do comércio internacional, capaz de gerar uma maior riqueza<sup>156</sup>.

---

<sup>156</sup> Sobre os termos em que o comércio internacional livre é ou não capaz de aumentar os níveis de riqueza dos Estados, dedicar-nos-emos, sem propósitos de exaustividade, *infra*.

### 2.1.2. A construção de equidade tributária internacional

Mas foi já sobretudo a partir da Resolução de 1962 sobre a Soberania Permanente dos Recursos Naturais (no âmbito do qual se salienta a necessidade de proteção do desenvolvimento nacional e do bem-estar do povo do Estado em causa)<sup>157</sup>, que se gerou um problema doutrinal quanto à concetualização da equidade tributária internacional, surgindo os trabalhos de MUSGRAVE como pioneiros. Na verdade, MUSGRAVE retomou o pensamento de ADAM SMITH na sua obra *A Riqueza das Nações (The Wealth of Nations)*, a quem se deve, então, a primeira construção daquele que seria um sistema tributário ótimo, enquanto resultado da reunião dos *four canons of taxation*. Tal pensamento foi, posteriormente, retomado por STIGLITZ, o qual contribuiu para a respetiva estabilização, reconhecendo a relevância da tributação para concretização de tarefas fundamentais por parte do Estado, considerando que *"from birth to death our lives are affected in countless ways by the activity of government"*<sup>158</sup>.

A construção trazida por MUSGRAVE foi bem recebida, considerando que os trabalhos da Liga das Nações sobre fiscalidade internacional pelos quatro economistas designados em 1923 (Edwin Seligman, dos EUA, Sir Josiah Stamp, do Reino Unido, o Professor Bruins, dos Países Baixos, e o Professor Luigi Einaudi, de Itália) careciam de uma dogmática clara. Os seus princípios eram claramente de origem económica, com uma especial preocupação de eficiência, mas ignoravam considerações distributivas. Ora, em 1972, precisamente no momento de uma maior eferescência na elaboração política do conceito de soberania e de equidade entre nações na Assembleia Geral das Nações Unidas, RICHARD e PEGGY MUSGRAVE iniciaram os seus ensaios, que representam a base da elaboração dogmática do princípio da equidade entre Estados, particularmente relevante no contexto do comércio internacional de mercadorias. Assim, à luz da conceção trazida por MUSGRAVE, são várias as características de um sistema fiscal tido como bom ou positivo: (i) equidade, que envolve não só os problemas respeitantes à distribuição da carga fiscal - no sentido em que os sujeitos devem contribuir em função (ou na proporção) dos seus rendimentos e riqueza -, mas também o da possibilidade de concretizar uma função redistributiva do rendimento a partir da tributação; trata-se de uma aceção imediatamente associada à tributação do rendimento pessoal, mas que suscita sérios desafios à sua reinvenção e à boa gestão dos dinheiros públicos; (ii) a estabilização macroeconómica, que indica que o sistema fiscal deve ser flexível, no sentido de permitir uma reação pública eficiente na

---

<sup>157</sup> Disponível em <http://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/res1803-xvii.pdf> [19-05-2019]].

<sup>158</sup> Cf. JOSEPH STIGLITZ e JAY ROSENGARD, *Economics of the public sector*, 4.ª edição, New York/London, W.W. Northon and Company, 2015, p. 3.

estabilização automática da conjuntura, sem ser necessária a intervenção política - o sistema fiscal deverá poder ser usado como instrumento para assegurar um crescimento económico equilibrado; e (iii) a alocação eficiente dos recursos, no sentido em que o sistema fiscal deve ser neutro quanto à escolha privada, quando a mesma é mais eficiente, e deve permitir acionar a escolha pública quando a privada se afasta significativamente do interesse geral, usando-se o sistema fiscal para gerir as externalidades.

Todas estas características servem de comprovação da absorção pelo Direito dos contributos da Economia – na aceção já por nós esclarecida –, sendo possível reconduzir atualmente estes segmentos fundamentais a princípios jurídicos, imbuídos de considerações económicas, essencialmente reportados à capacidade contributiva, à equidade, à boa administração, e à eficiência. Assim, a estes cânones é possível reconhecer relevância jurídica, ainda que se considere que não são suficientes para garantia da equidade na tributação<sup>199</sup>. Na verdade, por força das dificuldades associadas a estes critérios que não se levantavam no momento em que foram delineados, a doutrina tem vindo a identificar outras características que contribuem para a qualidade do sistema fiscal, sendo de destacar as seguintes: (i) a transparência e a responsividade, no sentido em que as regras fiscais devem ser dotadas de clareza, para que os respetivos destinatários possam formular um juízo de calculabilidade quanto ao imposto a suportar; também as medidas fiscais adotadas pelo poder político devem ser facilmente apreendidas pela população, para que esta possa formar uma opinião quanto às mesmas e quanto aos próprios decisores públicos pelos efeitos das escolhas fiscais; (ii) a simplicidade administrativa, eficácia e eficiência de funcionamento, considerando que a gestão dos tributos deve ser simples e clara, de forma a diminuir os custos administrativos para os sujeitos passivos, no âmbito do cumprimento das obrigações acessórias (custos de cumprimento), bem como os custos de transação (originados pelos litígios que surgem por via da aplicação da legislação fiscal) e ainda dos custos de contexto (que decorrem da má qualidade das soluções fiscais, tornando difícil e onerosa a sua consulta e aplicação, facilitando a fraude e a evasão); e (iii) a eficiência financeira, no sentido de a receita fiscal dever ser adequada aos objetivos da política orçamental, de acordo com ciclos temporais proporcionais.

Tais características conhecem a virtualidade de serem tendencialmente transversais, sendo válidas numa extensão que não se reconduz apenas ao sistema fiscal nacional, nem apenas no

---

<sup>199</sup> De facto, a estes segmentos foram sendo acrescentados outros (por exemplo, a exigência de neutralidade nacional e internacional), sendo que nos Estados modernos existe cada vez mais a preocupação de edificar e de manter sistemas fiscais simultaneamente competitivos e justos - cf. KATHRYN JAMES, *The rise of the Value-Added Tax*, Cambridge, Cambridge University Press, 2015, p. 17 e seguintes.

domínio da tributação direta. Também no âmbito da tributação aduaneira deverão tais segmentos manter-se presentes e cumpridos, no ensejo de potenciar uma tributação ótima.

## **2.2. Contributos para o efetivo acolhimento da equidade na normação aduaneira e consequente construção do invólucro axiológico**

Aferida que está a presença de considerações fundadas na equidade no domínio do comércio internacional, o presente apartado é dedicado a dar conta dos termos em que as exigências de equidade são e poderão ser acolhidas concretamente no domínio aduaneiro.

### **2.2.1. A equidade aduaneira em sentido horizontal e em sentido vertical**

A equidade deve estar subjacente ao regime jurídico do comércio internacional, em toda a sua extensão, atenta a sua qualidade de *regime jurídico*, precisamente porque “a equidade é o espírito da justiça”<sup>160</sup>. Aliás, um dos elementos fundamentais da instituição do Estado de Direito democrático enquanto princípio fundamental das ordens jurídicas é, precisamente, o da igualdade, estando a sua raiz originária num plano pré-positivo, como elemento de Direito natural, base fundamental do princípio de justiça, “componente da ordem social normalmente expressado sob a denominação ética de equidade”. “A *equidade* é, no plano ético, a antecâmara da “igualdade” jurídica; a *justiça*, a antecâmara do “Direito”; a *consciência coletiva* a base da “política”; e o *dever contributivo* a base e objeto ético-social do “Direito fiscal positivo”<sup>161</sup>.

O princípio da equidade é especialmente reportado aos indivíduos - aos operadores económicos -, mas deve também reconduzir-se, no domínio do comércio internacional, aos Estados (ainda que a forma como a equidade é salvaguardada na esfera dos Estados produza, evidentemente, efeitos diretos na esfera dos operadores económicos). O comércio internacional de mercadorias implica a participação de uma pluralidade de Estados, que conhecem contextos históricos, sociológicos, financeiros, ambientais, entre outros, completamente distintos, merecendo, na medida dessa diferença, conhecer um enquadramento equitativo quando envolvidos em transações comerciais de

---

<sup>160</sup> Cf. ÉLISABETH CLÉMENT, *et al.*, *Dicionário prático de Filosofia*, Lisboa, Terramar, 1999, p. 120. Sem querer entrar detalhada e exaustivamente sobre dimensões filosóficas – ainda que sejam as mesmas pressuposto para construções aqui expostas – a conceção de equidade está, necessariamente associada à de igualdade, servindo a *justiça* de elo de ligação. “Uma vez que o injusto é iníquo e a injustiça iniquidade, é evidente que há um meio termo entre [os extremos da] iniquidade, a saber a igualdade” – cf. ARISTÓTELES, *Ética a Nicómaco* (tradução de António de Castro Caeiro), Lisboa, Quetzal, 2009, p. 123.

<sup>161</sup> Cf. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte - A pessoa do Contribuinte no Estado social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 246.

mercadorias. A fixação de um operador económico num determinado país, território ou região, a opção de importação ou de exportação a partir ou para um determinado país, território ou região, o trânsito das mercadorias por um determinado país, território ou região, são exemplos de decisões tomadas em função das condições oferecidas pelos Estados, as quais, em termos globais, não são as mesmas. E é precisamente sobre esta dimensão que nos debruçamos, quando se alude à relevância da equidade.

Pretendemos, então, nesta sede, seguir de perto o pensamento de NEUMARK, segundo o qual a justiça, nos sistemas nacionais, é fruto da união de três postulados - generalidade, igualdade e proporcionalidade -, a par da redistribuição dos rendimentos e da riqueza. Ora, sendo certo que o nosso estudo se dirige, em particular, aos Estados ou, melhor dito, a Estados e a conjuntos de Estados (estando aqui a pensar, em particular, nas uniões aduaneiras e em Estados que celebram entre si acordos multilaterais) e estando estes investidos num atributo de soberania, os princípios da generalidade e da proporcionalidade perdem o seu conteúdo. Desde logo, porque os termos de financiamento são distintos, considerando, por exemplo, fontes distintas das dos tributos, como é o caso do petróleo.

Concretamente no que concerne então à atuação soberana, constataremos *infra* que, no domínio tributário, não se deverá falar, em bom rigor, na perda ou na limitação da soberania, considerando que as situações de partilha de poderes tributários surgem, precisamente, porque os Estados são soberanos e assim o constitucionalmente pretenderam. Porém, reconhece-se que esta parece ser uma conclusão tendencialmente válida para Estados com um maior grau de desenvolvimento. A questão que se levanta, no domínio da equidade, é de saber se também os Estados em desenvolvimento partilham poderes ou deixam de ter o controlo sobre o domínio tributário porque, efetivamente, o querem. Porque se a resposta for negativa, existirá um problema de equidade internacional, sabendo-se que o mundo é, essencialmente, desigual, com variações de riqueza muito significativas<sup>162</sup>.

Em suma, a equidade aduaneira (necessariamente de índole supranacional e nos termos que se começaram por densificar) deverá assentar em duas dimensões: a equidade horizontal, no sentido

---

<sup>162</sup> Atualmente, o país mais rico assim o é 237 vezes mais do que o país mais pobre. De acordo com os dados do Banco Mundial, o rendimento *per capita* mais alto está no Qatar, em Macau e no Luxemburgo. O mais baixo verifica-se na Mauritània, no Burundi e na República Centro Africana - dados de 2018, disponíveis em [https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?order=wbapi\\_data\\_value\\_2014+wbapi\\_data\\_value+wbapi\\_data\\_value-last&sort=desc](https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?order=wbapi_data_value_2014+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc) [10-07-2019]. Os países em vias de desenvolvimento contam com 80% da população mundial mas arrecadam apenas 30% dos benefícios das trocas. A generalidade dos países menos avançados, sobretudo da África Subsariana, como produtores de matérias-primas e de géneros alimentícios, carecem de entrar em mercados de países avançados. A título de exemplo, na Conferência de Hong Kong, os EUA liberalizaram a entrada do algodão aos países africanos, o que não interessou, considerando que mantiveram os subsídios aos seus produtores. Tratou-se de um cenário supostamente liberalizador, mas enganador – os EUA são grandes exportadores mundiais de algodão, e não importadores.

Existem, pois, grandes diferenças no que toca aos ingressos públicos entre países desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento, em consequência da desigualdade de distribuição de rendimentos a nível mundial. Enquanto os países da OCDE contam, em média, com receitas públicas de 41,5% do PIB, os países com menores rendimentos não alcançam nem sequer a respetiva metade, com uma média de 18,4% - dados do FMI (*Fiscal Affairs Department: Revenue mobilisation in developing countries, 2011* (disponível em <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2011/030811.pdf> [08-07-2019])).

em que aqueles que se encontram nas mesmas condições devem receber o mesmo tratamento aduaneiro; e a equidade vertical, no sentido em que a discriminação deve ser feita em benefício dos mais desfavorecidos.

Trata-se, não obstante, de uma conceção capaz de também ser dirigida a pessoas: quando adaptada ao contexto do comércio internacional, determina que os operadores económicos recebam um tratamento aduaneiro justo ainda que estabeleçam transações comerciais que envolvam várias jurisdições – estamos aqui perante a chamada “*equidad horizontal interpersonal*”, nas palavras de RUBIO GUERRERO<sup>163</sup>. Por outro lado, existindo diferenças motivadas por contextos económicos mais desfavoráveis, devem os operadores económicos contar com um tratamento aduaneiro que atenda, favoravelmente, a essa diferença – estaria aqui em causa a equidade vertical interpessoal.

### **2.2.2. A equidade aduaneira na criação e aplicação normativa e na distribuição das receitas**

O princípio da equidade, no domínio do comércio internacional, deve reconduzir-se, então, a nosso ver, a dois segmentos: (i) aos termos em que a disciplina jurídica é criada e aplicada; (ii) aos termos em que as receitas arrecadadas por via da cobrança dos direitos aduaneiros são distribuídas. A justiça aduaneira equivale, então, a que todos os sujeitos, neste caso, a que todos os Estados, gozem de um tratamento equitativo e não discriminatório, capaz de ser garantido por via da própria normação aduaneira e em função das finalidades de redistribuição que podem ser associadas às receitas arrecadadas por via da cobrança de direitos aduaneiros.

Dissemos que a equidade aduaneira internacional é capaz de ser entendida em dois sentidos: a equidade horizontal ou o tratamento igualitário para os Estados que se encontram nas mesmas condições, e a equidade vertical ou a discriminação em benefício dos Estados mais desfavorecidos. Parece-nos, pois, concebível reconduzir o primeiro dos segmentos apontados - os termos em que a disciplina jurídica é criada e aplicada - à equidade horizontal, no sentido em que nos Estados que se encontram nas mesmas condições devem ser aplicadas soluções legais semelhantes. Já o segundo dos segmentos - a forma como as receitas aduaneiras são distribuídas pelos Estados envolvidos numa transação internacional de mercadorias - reconduz-se à equidade vertical, de forma a que as mesmas sejam dirigidas aos Estados que se encontrem em circunstâncias económicas menos favoráveis.

---

<sup>163</sup> Cf. JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO, “Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y la doble imposición internacional”, in *Manual de fiscalidad internacional*, (Teodoro Cordón Ezquerro, Manuel Gutiérrez Lousa, Antonio Blanco Dalmau (coord.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 65.

Densifiquemos cada um dos segmentos de equidade apontados.

### **2.2.2.1. A coerência da normação como fruto da equidade**

A coerência da normação aduaneira está diretamente dependente da equidade aduaneira que o legislador é capaz de garantir. É a equidade que serve de legitimação material da normação, devendo ser capaz de lhe conferir coerência. Escolhas contraditórias inquinam-na e prejudicam a prossecução dos fins a que se tenha proposto. Nestes termos, as soluções jurídicas adotadas devem estar expurgadas de contradições materiais. Em concreto, a igualdade (aqui, então, entendido, no plano eminentemente jurídico, como pós-câmara da equidade), decorrem as exigências de estruturação congruente de um tributo e de articulação plena com outros tributos. A reunião de ambas as qualidades contribui, desde logo, para garantir a legitimidade dos tributos públicos, tanto aos olhos dos operadores económicos, como das autoridades públicas competentes para a respetiva liquidação e cobrança.

Assim, seguindo PAUL KIRCHHOF, a igualdade tributária deve ser aferida pela soma de todos os encargos a que o contribuinte fica sujeito e não de acordo com o encargo produzido por um tributo individualmente considerado<sup>164</sup>. Transpondo esta máxima para o concreto domínio da tributação aduaneira no comércio internacional de mercadorias, dir-se-á que aos operadores económicos é dispensado um tratamento aduaneiro coerente, desde que, particularmente em sede de direitos aduaneiros, no seu conjunto, exista igualdade.

Numa outra dimensão, a coerência da disciplina aduaneira fica diretamente dependente da capacidade de abarcar toda a realidade prática com relevância para o domínio jurídico-aduaneiro e, em concreto, para a tributação aduaneira nas transações comerciais internacionais de mercadorias. Ou seja, deverá ser uma preocupação do legislador a de garantir a existência de soluções jurídicas que permitam conferir um tratamento aduaneiro equitativo às várias e complexas realidades comerciais, que assumem distintos objetos mediatos (como *quid*), mas que merecem um tratamento aduaneiro equitativo, considerando que, não obstante as respetivas diferenças, é por vezes mais significativo o

---

<sup>164</sup> Cf. PAUL KIRCHHOF, "Staatliche Einnahmen", in *Handbuch des Staatsrecht*, vol. IV (*Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung*, n.º 269-270, 1999, p. 137.



que as une do que aquilo que as separa. Assim, não se justifica que tais realidades comerciais assumam uma relevância para efeitos tributários totalmente dispare<sup>165</sup>.

Sucedem que, precisamente por força dessa mesma diversidade e complexidade, aos modelos de tributação já existentes não é possível ou não é recomendável a subsunção de determinadas transações. Consequentemente, há realidades comerciais às quais o legislador tributário não consegue, simplesmente, chegar, em prejuízo de um sistema equalizador. Este sistema é baseado na máxima de que deve ser dada prevalência à substância – à transação de mercadorias – e não à forma.

Assim, da equidade decorre uma importante exigência que serve de fundamento à base principiológica que será adotada: a exigência de um regime aduaneiro capaz de abranger, equitativamente, todas as realidades às quais deva ser reconhecida relevância tributária. O objetivo não é, pois, claro está, abranger, no domínio da tributação no comércio internacional de mercadorias todas e quaisquer realidades, mas apenas aquelas às quais deva ser atribuída relevância aduaneira, em função de critérios que assentem, designadamente, no impacto financeiro, económico e político das transações e na periodicidade com que são concretizadas. O efeito decorrente da equalização reconduz-se a exigências de igualdade, mas assume uma componente prática mais evidente, por se direcionar às transações propriamente ditas (às mercadorias). A igualdade respeita, pois, a todo o cenário que compõe o comércio internacional de mercadorias e a equalização a que aqui nos reportamos reconduz-se aos bens que devem ficar sujeitos a tributação<sup>166</sup>, delimitação essa que estará na dependência direta dos valores subjacentes à tributação. Ou seja, entre a axiologia da tributação aduaneira e a incidência objetiva e subjetiva dos direitos aduaneiros existe uma relação de influência direta.

---

<sup>165</sup> A título de exemplo, não seria coerente, por violação do princípio da igualdade, que a importação de estojos para óculos estivesse sujeita a direitos aduaneiros e que a importação de estojos para binóculos já não, ou que uma determinada importação estivesse sujeita a direitos aduaneiros e não a IVA (sem prejuízo, evidentemente, das situações de isenção previstas).

<sup>166</sup> Ora, atendendo às normas de incidência em sede de direitos aduaneiros, constata-se que existe um esforço legislativo de abranger um conjunto alargado de transações. Na verdade, as respetivas normas de incidência assentam numa base ampla, abrangendo a entrada e a retirada de *mercadorias* (num sentido amplo do termo) do TAU. Cumpre, não obstante, assinalar a redução de 20.000 itens da pauta aduaneira nacional, para 3.000 itens da pauta aduaneira comum. Uma outra dificuldade de reflexo prático do princípio da equalização prende-se com a própria definição do valor que servirá de base à tributação. Considerando as especificidades que cada mercadoria pode comportar, o valor tributário/aduaneiro deve ser, também ele, o reflexo das exigências de equalização. A este respeito, e numa perspetiva que nos parece pecar pela parca praticabilidade (atenta a subjetividade inerente), surgiu a ideia de assunção do valor para efeitos tributários e aduaneiros numa dimensão *personalizada* - "*personalized value*" -, estando o valor voltado para o Homem. Ou seja, o valor tributável dependeria das ações individuais, não no sentido de maximização das vantagens a obter, mas de procurar uma "vantagem razoável". Assim, "*if homo economicus has a predictable default behavior, where it will get the maximum benefit, homo fiscalis in this case, the subject can be recognized in their behaviors*". Neste sentido, vide "*The Value in tax law and customs law*", disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/iure\\_pontes\\_vieira\\_summary.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/iure_pontes_vieira_summary.pdf) [06-01-2018]

### 2.2.2.2. A contribuição aduaneira de base equitativa

Por outro lado, a equidade aduaneira é capaz de ser conseguida, para além do mais, por via dos termos como a receita arrecadada é distribuída, no sentido de a própria distribuição conhecer um substrato ético.

Assumindo este pensamento, poderá ficar alterada a própria *ratio* subjacente aos direitos aduaneiros, os quais são cobrados pelo facto de uma mercadoria ter ultrapassado uma fronteira aduaneira<sup>167</sup>, sendo os mesmos exigidos, por via de regra, ao importador. Ao admitir-se um cenário que atribua aos direitos aduaneiros uma finalidade especialmente redistributiva, os direitos aduaneiros seriam cobrados para que as receitas assim arrecadadas (pelo menos em parte) revertissem a favor dos cofres de um dos Estados envolvidos na transação, por razões financeiras e, é aqui que queremos chegar, com um considerável peso ético associado, como que numa lógica de perequação.

Com efeito, os efeitos económicos da tributação transformam os impostos em instrumentos especialmente eficazes na prossecução de políticas de várias índoles - inclusivamente económicas, sociais e ambientais - o que justifica a criação de impostos cuja finalidade principal não é a de arrecadar receita, mas sim a de estimular ou desincentivar comportamentos ou setores económicos - *fiscalidade moral*<sup>168</sup>. Trata-se, por outras palavras, de reconhecer que a componente extrafiscal da tributação aduaneira conhece um substrato ético, que acaba por ser (ou dever ser) refletido normativamente.

Os direitos aduaneiros surgem, a nosso ver, como reflexo desta dimensão, até porque a própria sustentabilidade – enquanto fim último subjacente ao comércio internacional – não deixa, ela própria, de assumir um substrato moral, desde logo porque é tido como condição necessária à justiça (tributária/aduaneira) presente e intergeracional<sup>169</sup>.

Saliente-se, de resto, que a consideração da ética ou da moral neste segmento não afasta a fidelidade ao positivismo que se pretende manter, atento o reflexo jurídico que reputamos como necessário a tais dimensões. O que se está aqui a dar conta é da existência (ou da necessária existência) de normas jurídicas que consagram soluções acolhedoras de tais dimensões<sup>170</sup>, as quais

---

<sup>167</sup> Nos termos do *Glossary of International Customs Terms*, os direitos aduaneiros correspondem a “*duties laid down in the Customs tariff to which goods are liable on entering or leaving the Customs territory*” (disponível em <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf?db=web> [04-05-2019]).

<sup>168</sup> Cf. SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal - Teoria geral*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p. 28.

<sup>169</sup> Cf. J. BARRY, “Sustainability and intergenerational justice”, in *Fairness and futurity*, Oxford University Press, Oxford, 1999, p. 93 e seguintes.

<sup>170</sup> Trata-se, de resto, da mesma conceção quanto à consideração de dimensões económicas no plano jurídico.

surgem, assim (estas últimas) como realidades pré-jurídicas<sup>171</sup>. Tais soluções reconduzem-se, por exemplo, à própria definição dos direitos aduaneiros devidos ou não em transações que impliquem a participação de determinados países, tidos como ainda em vias de desenvolvimento, ou à imposição de controlos aduaneiros mais rigorosos quando as transações têm como objeto determinadas mercadorias, cujo consumo possa ser prejudicial para o meio ambiente, ou na adoção de outras medidas que restringem as transações internacionais<sup>172</sup>.

Mas dediquemos mais algumas palavras a este segmento da tributação aduaneira, identificando também dimensões que nos parecem merecedoras de maior reflexão.

#### **2.2.2.2.1. O dever (de substrato ético) de não importação**

Desde logo, a fiscalidade moral é influenciada por fatores económicos e por fatores não económicos. Centremo-nos nestes últimos, os quais podem ser desdobrados em vários subfatores: demográficos ou pessoais, sociológicos ou comportamentais, psicológicos e políticos<sup>173</sup>. Constata-se a respetiva potencial admissibilidade no domínio da tributação aduaneira.

Quanto ao subfator demográfico, são identificáveis operadores económicos que empregam operações imbuídas de moralidade económica, por força das características demográficas e particulares que estão subjacentes às transações em que participam<sup>174</sup>. Por outro lado, em função da menor predisposição para o risco, de acordo, nomeadamente, com o nível de formação e do próprio tipo de negócio concretizado por tais operadores, a moralidade económica associada às transações variará. Já no que concerne ao subfator sociológico ou comportamental, a motivação para o cumprimento das obrigações aduaneiras é influenciada pela perceção que os operadores económicos têm em relação ao comportamento adotado pelos outros operadores económicos. Assim, no domínio em que nos movemos, a divulgação das vantagens financeiras atribuídas a um determinado operador económico, influenciariam outros a adotar o mesmo tipo de comportamentos. Relativamente ao subfator psicológico, o nível de satisfação e de confiança dos operadores económicos em relação à atuação da União Europeia e de outras entidades supranacionais aumentaria, bem como poderia

<sup>171</sup> Cf. ALESSANDRO GIOVANNINI, *Il Diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè editore, 2014, p 3 e seguintes.

<sup>172</sup> Cf. "Report of the Trade Policy Review Body from the Director-General on trade-related developments (mid-october 2018 to mid-may 2019)", no qual se afere o aumento significativo de medidas restritivas do comércio internacional (disponível em [https://www.wto.org/english/news\\_e/news19\\_e/trdev\\_22jul19\\_e.htm](https://www.wto.org/english/news_e/news19_e/trdev_22jul19_e.htm) [18-01-2020]). Trata-se de uma conclusão que segue a tendência já constatada no relatório anterior. Vide "Overview of potentially trade restrictive measures identified between 2008 and end 2015" (disponível em [https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2016/may/tradoc\\_154568.pdf](https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2016/may/tradoc_154568.pdf) [18-01-2020]).

<sup>173</sup> Cf. CRISTINA SÁ e ANTÓNIO MARTINS, "A moralidade fiscal e as obrigações tributárias", in *Fiscalidade - Outros olhares*, Porto, Vida Económica, 2013, p. 243 e seguintes.

<sup>174</sup> Mesmo estando em causa pessoas coletivas, não nos podemos alhear do facto que as mesmas são compostas por pessoas físicas, sendo em relação a elas que as características em causa estão a ser perspetivadas.

aumentar a identificação e o sentimento de pertença a tais entidades. A percepção de justiça leva a que os operadores económicos queiram cumprir com as suas obrigações. E ainda, quanto ao subfator político, a maior ou menor participação dos operadores económicos na elaboração da disciplina jurídico-aduaneira influencia o respetivo nível de moralidade<sup>175,176</sup>.

Um cenário deste género leva-nos, porém, a identificar alguns pontos problemáticos:

i) Em primeiro lugar, se todos os operadores económicos fossem influenciados pela vantagem financeira que poderiam obter, em cumprimento de um dever de não importação, com um invólucro de cariz ético, os operadores económicos dos Estados exportadores ficariam prejudicados, pelas consequentes quebras de exportação, o que revelaria e acentuaria a constante tensão subjacente às transações internacionais de mercadorias: as vantagens de uns significariam as desvantagens de outros operadores económicos;

ii) Em relação com o ponto anterior, os operadores económicos determinariam os termos da atuação de acordo com a vantagem financeira que lhes seria proporcionada, podendo surgir casos de fraude, no sentido de dar à operação de importação a mera aparência de conformidade com as exigências fixadas. Ainda que seja de afastar concepções que perspetivem os mecanismos propostos a partir da má ou abusiva utilização, não deixa de ser um aspeto a equacionar;

iii) Por fim, e ainda que não seja, em bom rigor, um “problema”, admitir a consignação das receitas cobradas a um fim em concreto (assente na atribuição de parte da receita aos operadores económicos) levaria a deixar de ser possível manter a qualificação dos direitos aduaneiros como sendo impostos, ficando mais próximos da figura das contribuições especiais.

De qualquer forma, mesmo no cenário atual, e em estreita conexão com aquela que é a fiscalidade moral, parece-nos ser de evidenciar a emergência de um *dever de substrato ético de não importação* de mercadorias que comprometam os objetivos de desenvolvimento sustentável, para o caso, evidentemente, de estarem em causa mercadorias que não são já de importação expressamente proibida. Isto é, aumento das restrições à transação de mercadorias ditado, designadamente, pela origem das mesmas, dos termos em que são produzidas, das componentes que as compõe, reflete um dever que encontra a sua raiz no domínio da moralidade, de não importar ou de não transacionar. A componente jurídica associada está refletida na própria norma consagradora da medida. Ainda que dela não decorra um dever jurídico propriamente dito, no sentido de impor um dever ser ou uma conduta (no caso, de *non facere*, de não importar), não estando prevista uma punição para o caso de

---

<sup>175</sup> Neste sentido vide CLÁUDIA FIGUEIRAS, *Justiça Tributária, Prevenção e resolução alternativa de litígios*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2018, p. 32 e seguintes.

<sup>176</sup> Quanto a este aspeto, dedicaremos, então, maior atenção na última parte da presente dissertação.

incumprimento, dela decorre de uma medida que, para o destinatário, deve pesar no momento em que pondera a importação. Os direitos aduaneiros surgem, assim, como *impostos intencionalmente influenciadores da economia* (por contraposição *aos impostos não intencionalmente influenciadores da economia*).

O acolhimento de um dever ético de não importação – associado a medidas que assegurem o crescimento dos Estados exportadores – contribuiria para a estruturação de uma ordem internacional fundada em valores que partem não só da proteção do ambiente e da saúde económica, mas também, e relevantemente, da proteção dos direitos humanos, numa aceção já reclamada por quem defende a conceção da disciplina internacional a partir da ideia de constitucionalização, no sentido de entender o Direito Internacional económico como uma espécie de constituição económica mundial que, disciplinando os termos de concretização do comércio internacional a partir da inclusão de princípios fundamentais que confirmam unidade à atividade económica, contribuiria para o esbatimento do subdesenvolvimento económico e social dos “Estados do Terceiro Mundo”, do qual resulta uma pobreza generalizada, sendo este um dos problemas mais graves com que a comunidade internacional se defronta<sup>177</sup>.

Pretende-se, seguindo o pensamento de RAWLS, o estabelecimento de um sistema justo de cooperação entre indivíduos livres e iguais, baseados em relações simétricas de reconhecimento, tolerância e mútua vantagem. Porém, ainda que o mercado concorrencial livre de distorções procure, abstratamente, o equilíbrio e a concordância prática entre interesses de produtores e consumidores, e ainda que a liberalização das trocas comerciais possa ser vista como uma forma de promoção dos direitos humanos a nível interno e internacional, a realidade demonstra a existência de uma exploração de pessoas e de recursos no comércio internacional de mercadorias, em manifestação da ideia segundo a qual a intervenção, em particular, da OMC, ainda está longe de assegurar esse propósito<sup>178</sup>.

#### **2.2.2.2.2. As contribuições éticas aduaneiras**

Numa perspetiva aproximada, mas ainda assim distinta, e em alternativa, poder-se-á equacionar uma solução totalmente distinta, também em nome do cumprimento das exigências de equidade: estando em causa transações internacionais de mercadorias que impliquem, para um dos Estados envolvidos, prejuízos, tais transações ficariam sujeitas, para além de direitos aduaneiros (e de

---

<sup>177</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 560.

<sup>178</sup> Sobre a relação entre os direitos humanos e o GATT/OMC, debruçar-nos-emos com mais detalhe *infra*.

IVA, no caso dos Estados Membros da União Europeia) a “*contribuições éticas aduaneiras*”<sup>179</sup>. É que a não importação poderia ditar um empobrecimento ainda maior do que aquele que já existe em Estados subdesenvolvidos<sup>180</sup>.

Em causa estariam, então, contribuições<sup>181</sup> que seriam pagas por quem desencadeasse importações a partir de Estados menos prósperos, devendo as transações em causa terem sido concretizadas em patente desvantagem para estes últimos. Ou seja, o pagamento das “contribuições éticas” dependeria do preenchimento de três pressupostos cumulativos: (i) teria de estar em causa uma importação; (ii) o Estado exportador teria de contar com uma situação económica, financeira e social menos próspera em relação ao Estado importador (a ser determinada através de índices previamente fixados, por via dos instrumentos jurídicos adequados, que contemplassem mecanismos de controlo quanto aos dados económicos, financeiros, sociais apresentados); (iii) a operação comercial teria que assentar em condições negocialmente desvantajosas para o Estado exportador. Tais condições seriam reportadas, nomeadamente, ao tipo de mão obra usado (com exploração infantil ou sob condições de trabalho degradantes); ao preço praticado (abaixo daquele que seria “normal” ao praticado no Estado importador); ao tipo de recursos utilizados (se implicou, por exemplo, a degradação do meio ambiente, em prejuízo da fauna e da flora), assumindo que em causa estão, na linguagem económica, externalidades negativas. Sendo vários os Estados nessa situação, as receitas arrecadadas deveriam ser distribuídas equitativamente, em função dos prejuízos suportados.

Não se verificaria uma situação de dupla tributação, considerando que o facto tributário seria distinto daquele que está subjacente ao pagamento de direitos aduaneiros.

Por outro lado, esta seria uma forma de atribuir a entidades privadas a responsabilidade pelos seus próprios atos lesivos para o bem-estar global, deixando de ser o Estado o único responsável pela

---

<sup>179</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO avançou já com a figura das “contribuições éticas”, como forma de denominação daquela que seria a forma de financiamento do chamado “rendimento básico incondicional”. O contexto em que aqui nos referimos a *contribuições* é, por isso, distinto, mas a designação parece-nos elucidativa quanto à ideia que se pretende transmitir. A expressão foi usada por JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, no âmbito da sua intervenção no Seminário Internacional XIV - Diálogo ambiental constitucional internacional, subordinado ao tema “Os desafios dos direitos fundamentais no século XXI: a importância da segurança e do meio ambiente”, que teve lugar no dia 3 de julho de 2019, na Escola de Direito da Universidade do Minho.

<sup>180</sup> Não obstante, DANI RODRIK chama a atenção para o seguinte: “*El relato habitual acerca de cómo el comercio ha beneficiado a las economías en vías de desarrollo omite un elemento fundamental de la experiencia. Los países que consiguieron aprovecharse de la globalización, como China y Vietnam, emplearon una estrategia combinada de promoción de las exportaciones y una serie de políticas que vulneran las actuales normas del comercio. Para la creación de nuevas industrias demás valor fueron cruciales las subvenciones, las exigencias de declaración de origen nacional, las regulaciones sobre inversiones y, sí, a menudo las trabas a la importación*” – cf. DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Paredes, Trad.), Deusto, 2018 (ebook).

<sup>181</sup> A qualificação da figura aqui apresentada enquanto “contribuições” serve apenas como uma forma de melhor refletir o contexto em que surgiram e a *ratio* que lhes estaria subjacente, considerando que, do ponto de vista da qualificação jurídico-tributária, a sua proximidade em relação à figura dos impostos é patente, ainda que seja identificado em particular do fim público prosseguido. Na verdade, no ordenamento jurídico português, são identificados tributos que não deixam de ser qualificados como impostos, apesar de surgirem para fazer face a situações determinadas. É o caso, por exemplo, do imposto sobre veículos e do imposto único de circulação, que obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária (artigos 1.º, do Código do Imposto sobre Veículos, e 1.º, do Código do Imposto Único de Circulação).

garantia de subsídios a determinados operadores económicos ou de outro tipo de prestações, através, designadamente, de apoios à produção de determinados bens.

Evidentemente que uma solução deste género implicaria a existência de uma entidade com competência para aferir da existência de condições para a distribuição das receitas, as quais poderiam, por exemplo, assentar em critérios indicativos, não taxativos, definidos previamente por ela mesma. Num plano em que a OMC não dispõe de poderes tributários e não conhece um nível de representatividade adequado, capaz de impor uma solução nestes termos, sempre o poderia fazer por via de uma recomendação. Alternativamente, e confiando que todos os países desenvolvidos assumem como propósito contribuir para o desenvolvimento daqueles que ainda estão em vias de desenvolvimento, internamente poder-se-ia definir os termos em que tal mecanismo funcionaria (em caso de uniões aduaneiras, os mesmos seriam fixados ao nível da própria união, e não por e para cada membro, individualmente), mantendo-se a respetiva cobrança na alçada dos Estados dos operadores económicos importadores, que deveriam proceder à transferência dos montantes para os cofres do Estado exportador, o qual remeteria a totalidade ou uma parte dessa receita para o operador económico concretamente envolvido.

Note-se que não está em causa a equidade entre operadores económicos<sup>182</sup>, mas sim entre Estados. É certo que se as receitas arrecadadas por via da cobrança das contribuições éticas lhe são, no todo ou em parte destinadas, há aqui a tentativa de diminuição da desigualdade existente. Mas note-se que assim acontece porque, em primeiro lugar, o operador económico importador pagou ao respetivo *Estado* a contribuição, o qual remeteu o valor cobrado ao *Estado* exportador.

De resto, não se está a querer dizer, evidentemente, que a canalização das receitas para o Estado mais desfavorecido compensa ou apaga os efeitos das negociações abusivas em prejuízo do mesmo. Porém, tais efeitos, a serem atenuados, sê-lo-ão no domínio da responsabilidade civil e/ou penal. Os tributos reportam-se, tão só, à responsabilidade tributária associada e o pensamento que aqui empregamos só a ela está voltado. E mesmo assim, se o efeito compensatório ou anulatório não é total, pelo menos parcial será.

Reconhece-se, evidentemente, que a implementação prática de soluções neste sentido seria difícil, mas também de duvidoso acolhimento, considerando que a transferência de receitas ou até mesmo as contribuições éticas estariam a beneficiar um país que, apesar de se encontrar em vias de

---

<sup>182</sup> Sobre a equidade entre sujeitos passivos, e particularmente no domínio da tributação direta, *vide* KLAUS VOGEL, que considera dever ser a mesma subdividida nas vertentes de legitimação, igualdade e integridade ou retidão do sistema fiscal, enquanto fatores componentes ou aspetos parciais da equidade – cf. KLAUS VOGEL, “Worldwide vs. source taxation of income – A review and reevaluation of arguments”, Part III, *in Intertax*, 1988/11, p. 393 e seguintes.

desenvolvimento, se compadece com práticas afastadas da concepção de dignidade da pessoa humana ou que, genericamente, afetam Direitos Humanos. Este cenário seria tanto mais grave se em causa estivesse um país cujas condições de precariedade, a vários níveis, se devessem, por exemplo, a contextos de corrupção imputáveis aos respetivos dirigentes. Mas é, essencialmente, a necessidade de apelo a uma ética do futuro (*Zukunftsethik*) que nos leva a perspetivar soluções orientadas pelo imperativo moral, em prol de uma sustentabilidade transversal<sup>183</sup>, numa tentativa de aproximação da doutrina tributária às discussões travadas no âmbito da filosofia do Direito e dos Estados, bem como da sociologia jurídica, em prol do cumprimento dos objetivos sociais subjacentes à instituição e à cobrança de tributos, numa abordagem crítico-reflexiva e socialmente orientada<sup>184</sup>. A conexão entre a ética e a moral e os deveres tributários e aduaneiros é evidente. O dever de *dare* e os deveres de *facere* que impendem sobre os operadores económicos e sobre os Estados estão particularmente imbuídos, no domínio aduaneiro, de eticidade e de moralidade, face às relevantes finalidades prosseguidas. Na verdade, os termos em que o comércio internacional de mercadorias se concretiza - e, conseqüentemente, a respetiva tributação - servem de nítido reflexo da relevância de dimensões colocadas em segundo plano em alguns momentos. Em concreto, o Estado-Nação é, em virtude dos riscos globais, em particular das alterações climáticas e da digitalização da sociedade, impelido ou convocado a “encontrar o seu lugar no mundo em risco, no qual as fronteiras se tornaram líquidas e flexíveis, [tem] de se (re)inventar, contornando as novas estrelas fixas do ‘mundo’ e da ‘humanidade’<sup>185</sup>”. A mundialização pôs em causa o quadro jurídico daquele Estado-Nação, na medida que o mesmo decorre, cada vez mais, de fontes supranacionais, internacionais e transnacionais, tal como se constatou. E as aludidas contribuições éticas surgiram, fazendo uso do pensamento de U. BECK, enquanto novas oportunidades para ação política face à emergência de riscos globais, como manifestação de catastrofismo emancipatório<sup>186</sup>, ainda que implicassem um aumento das obrigações associadas às transações internacionais, contrariando aquela que tem sido a tendência de afastamento da tributação aduaneira, de liberalização tributária do comércio. O “*Welfare State without work*” – na

---

<sup>183</sup> A propósito da sustentabilidade, BERNHARD IRRGANG considera que o desenvolvimento tecnológico pode, do ponto de vista cultural e institucional, ser organizado de uma forma mais sustentável, embora a sustentabilidade não tenha ainda sido alcançada tanto de ponto de vista global como do regional - cf. BERNHARD IRRGANG, “Nachhaltigkeit als Ideologie”?, in *Revista Portuguesa de Filosofia*, 59, 2003, fasc. 3, p.763 e seguintes.

<sup>184</sup> Estamos em crer que se trata de um entendimento que é reforçado pela cultura de consumo narcisista implementada, sendo legítimo questionar-se a possibilidade de um mundo ético perante o avanço desenfreado do consumismo. Neste sentido, vide ZYGMUNT BAUMAN, *Consuming life*, Policy Press, 2007, e, do mesmo autor, *Does ethics have a chance in a world of consumers?*, Harvard University Press, 2008.

<sup>185</sup> Cf. U. BECK, *Risk Society: Towards a New Modernity*, Sage, Londres, 1992; e, depois, *A sociedade de risco mundial: em busca da segurança perdida*, Edições 70, Lisboa, 2015, p. 19.

<sup>186</sup> Cf. U. BECK, *Risk Society: Towards a New Modernity*, Sage, Londres, 1992; e, depois, *A sociedade de risco mundial: em busca da segurança perdida*, Edições 70, Lisboa, 2015, p. 16.



expressão de GøSTA ESPING-ANDERSEN – é tão só, uma armadilha<sup>187</sup>. A própria globalização traduz-se também na criação económica e social materialmente justa, alicerçada em normas substanciais de aplicação geral, no sentido de corrigir as aporias existentes e que são decorrentes da rápida generalização dos mercados, da generalização do liberalismo económico, com o seu inevitável cortejo de assimetrias e desigualdades, sentidas especialmente por aqueles que não estavam preparados para tão céleres transformações. A globalização do comércio internacional, a par das virtudes que lhe estão associadas, trouxe também a acumulação de efeitos perversos e aprofundou disparidades.

As alternativas que não levantam aquele tipo de constrangimentos reconduzem-se, simplesmente, ao afastamento total dos direitos aduaneiros ou a um aumento verdadeiramente impactante dos mesmos. Quanto à primeira das hipóteses, consideramos que deverá a mesma ser afastada, pelas razões que melhor apontaremos *infra*, essencialmente reconduzidas às finalidades extrafiscais associadas aos direitos aduaneiros. A segunda hipótese levaria à utilização dos direitos aduaneiros como instrumentos de retaliação, perante condutas que se consideram reprováveis, num fim que dificilmente pode ser reconhecido à figura do imposto. As exigências de equidade pressupõem, assim, medidas éticas, cuja densificação melhor permite a identificação da axiologia a que se pretende dar expressão efetiva através dos princípios. A ética, ao ter reflexo principiológico, e sendo reconduzida a medidas em concreto (desde logo, às aludidas “contribuições éticas”) deixa, assim, de estar no plano das ideias e ganha uma força própria.

### **3. A axiologia tendencialmente universal na tributação aduaneira**

Assumindo, então, as conclusões apuradas pelo reconhecimento da fundamentalidade que as preocupações de equidade e de consideração da ética devem assumir para a tributação aduaneira, estaremos em melhores condições para ensaiar um quadro axiológico pensado para a tributação aduaneira. Isto porque não deverá ser subestimado que uma ciência verdadeiramente livre de valores não é possível. Trata-se esta de uma lição retirada da “teoria crítica”, de acordo com a qual será impossível que investigação académica seja concretizada sem escolhas valorativas. *“In this view, value-free science is an illusion for the simple reason that also the academic research is part of social reality”*<sup>188</sup>.

---

<sup>187</sup> Cf. GøSTA ESPING-ANDERSEN, “Welfare states without work: the impasse of labor shedding and familialism in Continental European social policy”, *in Welfare states in transition: national adaptations in global economies*, London, SAGE Publications, 2000, p. 66 e seguintes.

<sup>188</sup> Cf. CEES PETERS, *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBDF Doctoral Series, 2014, p. 22; e ROBYN ECKERSLEY, “The Ethics of Critical Theory”, *in The Oxford Handbook of International Relations*, Oxford, Oxford University Press, 2010.

É neste sentido, então, e já com um sustento capaz de atribuir a dimensões que extravasam intenções de arrecadação de receita uma acrescida importância, que, no contexto da tributação no comércio internacional, procuraremos identificar os valores que formarão a base principiológica orientadora da tributação no comércio internacional de mercadorias<sup>189</sup>.

Para o efeito, procuraremos, em primeiro lugar, aferir da admissibilidade de valores comuns (ou tendencialmente comuns) à tributação aduaneira no comércio internacional e, em segundo lugar (sendo a resposta à primeira questão dada no sentido positivo) identificar que valores serão esses. Há um ponto de partida, neste âmbito, que não parece comprometedor e auxilia na construção do pensamento: virtualmente, há um consenso geral e acolhido juridicamente, nos vários níveis da normação aduaneira, no sentido em que o desenvolvimento sustentável merece proteção e promoção, devendo o Direito avançar com soluções direcionadas à efetiva concretização prática. Porém, o consenso já não existe quanto às soluções propriamente ditas a adotar e, desde logo, é questionável o papel que a tributação no comércio internacional de mercadorias pode ter nesse âmbito. Tentaremos identificar em que termos é que assim poderá ser.

### **3.1. Da universalidade axiológica sem um governo universal**

A assunção de uma axiologia universal para a normação aduaneira pressupõe, antes do mais, a ponderação da respetiva admissibilidade em abstrato ou, pelo menos, em termos mais amplos no domínio da normação.

A este propósito, no pensamento de ANTÓNIO JOSÉ DE BRITO, quem apontar, em termos incondicionais, o que deve ser ou o que tem valor em si, “está um pouco na posição do ditador que pretende impor a todos as suas orientações axiológico-políticas. É óbvio que hoje em dia a atitude do ditador recebe a maior das reprovações. Compreende-se, assim, que um grande número de pensadores se recuse a colocar-se numa situação alvo de uma generalizada repulsa, declarando que o género humano – ou uma parte do género humano – está completamente errado e limite-se a apontar o que certas pessoas ou grupos de pessoas – nações, raças, igrejas – tomam como modelos de conduta e nada mais. As prescrições são, assim, abandonadas por puras descrições. (...) Resumindo:

---

<sup>189</sup> Trata-se, de uma construção que, de resto, não representa uma inteira novidade para o Direito. Nas palavras de CABRAL DE MONCADA, “[s]e virmos bem, teremos de reconhecer que é e será sempre uma determinada interpretação desses valores positivados, valores espirituais projetados sobre a vida, na sua combinação com as exigências das mais fundamentais condições de vida das sociedades, que constitui a base dos ‘princípios gerais’ do ordenamento jurídico dos Estados” - cf. LUÍS CABRAL DE MONCADA, *Filosofia do Direito e do Estado*, vol. II, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 1955, p. 307.

dado que há várias éticas, e uma vez que o relativismo é insustentável, eis que é indispensável descobrir qual é a ética verdadeira. E, conseqüentemente, impô-la ou lutar pela sua imposição”<sup>190</sup>.

A relevância destas palavras para o domínio em que nos movemos reside no seguinte: ainda que existam “várias éticas”, cabe ao Direito identificar o caminho a seguir. Evidentemente que não se assume, aqui, tão ambicioso propósito, pelo que o caminho proposto conhece uma amplitude e uma maleabilidade suficientes para ser adaptado e até, eventualmente, rejeitado. Mas acompanhamos em especial o autor quando diz que é ao Direito que cabe a definição.

Em comentário ao aludido pensamento, PAULO FERREIRA DA CUNHA diz que a imposição ditatorial da ética a todos os demais é distinta da aceitação de forma acrítica de qualquer dislate moral e que a não aceitação, sobretudo no plano jurídico, de algumas conseqüências do pluralismo de convicções sobre o certo e o errado pode levar a um totalitarismo – do mesmo modo que a aceitação acrítica do pluralismo também é suscetível de conduzir ao anomismo ou a uma outra forma de totalitarismo.

Neste âmbito, fazemos também uso das palavras de C.S. LEWIS, quando diz que “[é] certo que existem diferenças entre as doutrinas morais dos diversos povos, mas elas nunca chegaram para construir algo que se assemelhasse a uma diferença total. Se alguém se der ao trabalho de comparar os ensinamentos morais dos antigos egípcios, dos babilônicos, dos hindus, dos chineses, dos gregos e dos romanos, ficará surpreso, isto sim, com o imenso grau de semelhança que eles têm entre si e também com os nossos próprios ensinamentos morais. (...) Imagine um país que admirasse aquele que foge do campo de batalha, ou em que um homem se orgulhasse de trair as pessoas que mais lhe fizeram bem. O leitor poderia igualmente imaginar um país em que dois e dois são cinco”<sup>191</sup>.

Num sentido aproximado, o pensamento de AMARTYA SEN assenta “na crença no potencial das diferentes pessoas de diferentes culturas para compartilhar muitos valores e concordar em alguns comprometimentos comuns”<sup>192</sup>. É, precisamente, com base na cooperação entre os Estados e outros sujeitos do Direito Internacional que se entrecruzam e fertilizam interesses comuns – mesmo ao nível aduaneiro –, dando-se início à construção e ao desenvolvimento de valores comuns da comunidade internacional, os quais vinculam os Estados, individualmente considerados, sem necessidade de um

---

<sup>190</sup> E continua, dizendo, “[n]esta altura, imediatamente, nos dirão: impor sim, mas impor, apenas, de maneira ideal, sem nunca recorrer a imposições físicas, coativas, que ferem a imensa dignidade da pessoa humana. Nesta altura estamos, mais ou menos, transportados ao velho problema do direito e da moral. O direito, aí de nós, tem de usar a coação, a ética evidentemente que não. Para evitar a anarquia que se traduz num domínio dos fortes sobre os fracos é preciso tomar medidas de força mas, sublinhe-se, medidas de força mínimas. As diferentes éticas poderão continuar as suas lutas no plano das ideias, sempre dentro do domínio de uma ordem pública reduzida às menores dimensões possíveis” - cf. ANTÔNIO JOSÉ DE BRITO, “Apontamento quase superficial sobre Ética”, in *Nova Águia*, n.º 8, 2011, p. 252 e 254.

<sup>191</sup> Cf. C. S. LEWIS, *Cristianismo puro e simples* (Álvaro Oppermann e Marcelo Brandão Cipolla, trad.), São Paulo, Martins Fontes, 2009, p. 8.

<sup>192</sup> Cf. AMARTYA SEN, *Desenvolvimento como Liberdade*, (Laura Teixeira Motta, trad.), São Paulo, Companhia das Letras, 2010, p. 313.

acordo particular<sup>193</sup>, mas dificilmente se consegue negar que a existência de uma convergência formalizada de vontades, vertida em instrumento jurídico, auxilia ao reconhecimento de uma base de consenso.

Ora, a perspectiva aqui apresentada serve como ponto de partida para a construção a realizar, a qual não aspira, claro está, à homogeneização de concepções, até porque a aceitação de uma axiologia universal conhece ainda a dificuldade trazida pela ausência de um “governo universal” que a faça valer<sup>194</sup>.

Não existe um governo supranacional, dotado de competência para assegurar, em termos vinculativos, a axiologia que possa ser tida como universal. Ainda que seja crescente o número de tratados internacionais e de soluções concertadas – por via, nomeadamente, dos acordos megaregionais, agregadores de vontades e de objetivos e ainda que sejam os mesmos reflexos de uma axiologia comum aos Estados envolvidos – não existem perspectivas realistas de criação de uma “República Mundial Subsidiária”, teorizada por OTFRIED HÖFFE<sup>195</sup>, numa aceção que nenhuma organização internacional (pelo menos, com relevância para comércio internacional) parece ter aptidão para assim ser reconhecida<sup>196</sup>. Por esse motivo, há a necessidade de garantir valores globais ainda que sem governo global, mediante esforços coordenados que extrapolem as fronteiras nacionais, partindo da assunção desses mesmos valores comuns<sup>197</sup> e, evidentemente, partindo do regime jurídico-normativo desenvolvido internamente, no sentido de ser o mesmo perspectivado e consagrado de maneira enformada por uma transversalidade valorativa.

A relevância do domínio interno na concretização de semelhante propósito foi já aferida por HANS KELSEN, segundo o qual, não obstante, num contexto internacional, um exame cuidadoso da natureza das relações internacionais e da técnica específica do Direito Internacional mostra uma profunda dificuldade por parte do Direito interno em pacificar as relações entre os Estados (em termos que aqui se reconduzem à pacificação por via da identificação de um substrato axiológico comum).

---

<sup>193</sup> Cf. JAMES CRAWFORD, *Chance, Order, Change: The Course of International Law*, The Hague Academy of International Law, 2014, p. 439 e seguintes.

<sup>194</sup> “É a própria ordem moral que exige a instituição de alguma forma de autoridade pública de competência universal” – Papa João XXIII, *apud* WLADIMIR BRITO, *Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 496.

<sup>195</sup> Cf. OTFRIED HÖFFE, *A democracia no mundo de hoje*, São Paulo, Editora Martins Fontes, 2005, p. 507.

<sup>196</sup> Oportunamente, na última parte da dissertação, explicar-se-á o motivo da falta de aptidão, em concreto, pela OMC, a quem reconduzimos o pensamento de PAULO FERREIRA DA CUNHA: “[s]erá, em última instância, como desde a Revolução Francesa começamos a consciencializar, o poder constituinte originário da comunidade, ou pelo contrário outros poderes, que pareciam até há não muito tempo discretos e até invisíveis, mas que recentemente mostraram que podem dar “notas” a instituições e a países, e por cima das constituições e dos diplomas jurídicos, impor novas regras de vida coletiva?” - cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p.80 e 81.

<sup>197</sup> Neste sentido se pronuncia CHARLES P. KINDLEBERGER, “International public goods without international government”, in *The American Economic Review*, Vo. 76, n.º 1, 1986, p. 1 a 13.

Trata-se do efeito decorrente de não existir, em caso de disputas entre Estados, uma autoridade que seja aceite geral e obrigatoriamente como competente para resolver os conflitos internacionais<sup>198</sup>.

E é precisamente esta ausência de um *Estado Mundial* ou de um *Estado Federal Mundial* que dificulta, como dizíamos, a concretização plena de qualquer valor global. E um *Estado Federal Mundial* só será concretizado “*after a long and slow development equalizing the cultural differences between the nations of the world, especially if this development is furthered by conscious political and educational work in the ideological field*”. Perante as dificuldades em atingir um nível de equidade em tais esferas e com um espectro mundialmente alargado, KELSEN conclui no sentido em que, na verdade, será mais próximo da realidade a constituição de uma *União Internacional de Estados*<sup>199</sup>, para concretização da paz mundial.

Também seguindo esta linha de pensamento, alguns autores apontam para a criação de uma “Organização Tributária Internacional” (e de impostos globais) como solução – ainda que de difícil concretização, mas não inalcançável - para as dificuldades trazidas pela falta de harmonização, de cooperação e de coerência no contexto da tributação internacional, no sentido de ficar responsável pelo estabelecimento de uma disciplina tributária mínima, transversal<sup>200</sup>. A existir, tal entidade levaria a que a integração global daí resultante fosse uma integração económica total (na expressão de BALASSA), mediante a necessária adoção unificada de políticas fiscais, com repercussões em outras esferas, fruto, precisamente, de uma partilha de valores tidos como transversais.

Desde logo, a criação de uma entidade supranacional para concretização destes propósitos pressuporia a afirmação de um “constitucionalismo global”, que poderia tornar viável e concebível a

---

<sup>198</sup> Na verdade, “*international peace can be secured without the establishment of a World State. The high degree of centralization characteristic of the State is not, or will not be immediately after the close of this war necessary to guarantee a durable peace. (...) By international treaties, it is true, even States can be and have been established, in particular federal States. A World Federal State, however, composed of many States different in size and culture, can hardly be erected immediately after this war*” – cf. HANS KELSEN, *Peace through Law*, Reprint edition, The Lawbook Exchange, Ltd., 2008, p. 9, 46 e 47.

<sup>199</sup> Cf. HANS KELSEN, *Peace through Law*, Reprint edition, The Lawbook Exchange, Ltd., 2008, p. 12. Ainda que esta obra de KELSEN tenha sido escrita no contexto da II Guerra Mundial, o pensamento, parece-nos, mantém-se atual. Tanto esta obra, como *O problema da guerra e as vias da paz*, de NORBERTO BOBBIO, consagraram o projeto filosófico iniciado por IMMANUEL KANT, em *A paz perpétua*. Ambos os autores aderem ao movimento de consecução da paz pelo Direito, no sentido em que concebem as normas jurídicas como mecanismos desenvolvidos pelo Direito capazes de trazer a paz. Por um lado, KELSEN, perante os horrores trazidos pela II Guerra Mundial e tendo estado exilado nos Estados Unidos, propunha a criação de dois tribunais internacionais – um, de jurisdição obrigatória para qualquer tipo de disputa surgida, e outro, para julgamento das responsabilidades de quem fosse acusado de violação de normas de Direito Internacional. Para KELSEN, a paz não representava um *status naturalis*, não surge naturalmente. Nasce em virtude de uma escolha. Por outro lado, BOBBIO encarava a paz como um bem permanente, a ser desejado sem esforços. A paz não poderia ser imposta, devendo antes ser resultado de uma aceitação consciente, universal e desinteressada, que não fosse prestada ao atendimento de reivindicações recíprocas – cf. NORBERTO BOBBIO, *O problema da guerra e as vias da paz* (trad. por Álvaro Lorencini, São Paulo, UNESP, 2003, p. 8.

<sup>200</sup> Vide, neste sentido, e por todos, VITO TANZI, “Is there a need for a World Fiscal Organization?”, in *The Economics of Globalization. Policy Perspectives from Public Economics*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999, p. 173 e seguintes; ADRIAN J. SAWYER, *Developing a World Tax Organization: The Way Forward*, Birmingham, Fiscal Publications, 2009; XAVIER DE BASTO, “Justiça tributária: ontem e hoje”, in *BCE*, XLIX, 2006; e LUDMILA MONTEIRO DE OLIVEIRA, *Direito Tributário, Globalização e Competição – Por que só harmonizar não basta*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2016, p. 119. Vide, também, VÍTOR FAVEIRO, que diz, a propósito de uma “Organização Mundial da Fiscalidade”, que poderia ser “o elemento idóneo – senão único – de resolver a problemática decorrente da fenomenologia e do interesse global das grandes linhas de valores e de procedimentos harmónicos ... e de conduzir, assim, à criação de uma ordem tributária global” – cf. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 79 e 80.

proteção do direito de participação política a nível internacional<sup>201</sup>. No pensamento de MORIN, não é a mundialização da economia que se deve deplorar, mas sim o facto de não ser regulada institucionalmente, por uma autoridade reguladora legítima, de alcance planetário<sup>202</sup>. cremos, porém, que ainda estaremos longe dessa possibilidade e, conseqüentemente, não poderá ser concebida como uma efetiva solução para assegurar direitos de participação política aos indivíduos, numa expressão de cidadania supranacional<sup>203</sup>.

De qualquer forma, se ausência de uma espécie de Estado Mundial ou de uma Organização Tributária Internacional dificulta a concretização de um valor global, também não nos parece que fique a mesma impossibilitada e muito menos se deve desistir de identificar esse substrato comum (cujos esforços, aliás, têm sido recorrentes, conforme se constatará). Devem ser perfeccionados os termos de criação dos alicerces para uma normação que, sendo multinível, como é o caso da aduaneira, conheça uma base principiológica de substrato axiológico que seja capaz de alicerçar em toda a sua extensão. Se a normação aduaneira é multinível, e se a respetiva articulação entre níveis é pressuposto para a adequada aplicação, então necessariamente que deve a mesma conhecer pilares comuns. Tal base não deverá ser totalmente alheia à ideia do autoconsentimento dos impostos, nem à solidariedade supranacional, e deve ser capaz de oferecer uma adequada cobertura jurídica às amplas zonas de integração económica que o mercado global inexoravelmente vai fazendo surgir<sup>204</sup>.

### **3.2. Da aceitação da tendencial universalidade axiológica na tributação aduaneira**

A transnacionalidade está subjacente à tributação no comércio internacional, por força do regime jurídico-aduaneiro desenvolvido e da extensão com que é aplicado<sup>205</sup>, partindo-se da conceção de um Direito Aduaneiro multinível<sup>206</sup>. Se estamos perante uma realidade material que pressupõe a circulação internacional de mercadorias, pressupondo a intervenção de múltiplos ordenamentos jurídicos (pelo menos, daqueles de onde provêm e para onde se destinam a mercadorias e daqueles por onde as mesmas passam), a disciplina em causa conhece uma relevância que ultrapassa as fronteiras nacionais. Ainda que a aplicação da mesma possa conhecer um âmbito limitado ao domínio

---

<sup>201</sup> Sobre esta dimensão debruçar-nos-emos com mais detalhe na última parte da dissertação.

<sup>202</sup> Cf. EDGAR MORIN, *Cultura e barbárie europeias*, Lisboa, Instituto Piaget, 2005, p. 46.

<sup>203</sup> Cf. ERNEST-ULRICH PETERSMANN, "Time for Integrating Human Rights into the Law of Worldwide Organizations", in *Lessons from European Integration Law for Global Integration Law, Harvard Working papers*, 2001. Vide, ainda, VIVIEN SCHMIDT, "Democracy and Discourse in an Integrating Europe and a Globalising World", in *European Law Journal*, Vol. 6, n.º 3, Blackwell Publishers, September, 2000.

<sup>204</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, "A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas", in *Direito Público*, n.º 6, Out-Nov-Dez, 2004, p. 92 e 93.

<sup>205</sup> Aliás, a União Aduaneira da União Europeia surgiu como uma componente essencial da política comercial comum para com países terceiros.

<sup>206</sup> Melhor denificado *infra*.

interno, a circunstância de um operador económico encontrar, por essa via, condicionados os termos da respetiva atuação, implica que os parceiros comerciais com quem estabelece relações fiquem necessariamente afetados. Verifica-se, por isso, uma transversalidade inerente aos cosmos normativo aduaneiro, particularmente quanto aos reflexos que é capaz de produzir, que se estendem para lá do âmbito nacional.

Assumindo como propósito enriquecer a normação aduaneira a partir de uma base principiológica, cumpre, para já, aferir se a aludida transnacionalidade é efetivamente suscetível de ser perspetivada também no domínio axiológico, no sentido de ser reconhecida consensualidade de valores na tributação aduaneira. Estreitamos a análise para o domínio da tributação aduaneira e, conseqüentemente, para o comércio internacional de mercadorias, considerando que em causa está uma esfera capaz de ser autonomizada, dotada de uma base axiológica própria, ainda que o contacto com outras esferas exista. Aliás, se se constata que através da tributação aduaneira se consegue contribuir para a salvaguarda de dimensões tidas como essenciais para a comunidade internacional (desde logo, e em termos que melhor se densificarão *infra*, ambiente e direitos humanos), então a conexão com tais dimensões, conhecedoras de uma axiologia também própria, é evidente e necessária.

Será, então, possível falar-se na universalização de valores subjacentes à tributação aduaneira? É certo que a questão colocada não é tão abrangente como é aquela que se levanta de um ponto de vista mais amplo, reconduzido a todo o Direito, já que se reporta, tão só, à normação aduaneira. Mas mesmo no domínio aduaneiro, pressupondo que as transações de mercadorias podem ser concretizadas por operadores económicos localizados em qualquer lugar do mundo, e em relação a operações com que convocam a intervenção de múltiplos ordenamentos jurídicos, a universalização merece ser questionada, implicando a superação da relatividade das opiniões, sabendo-se, não obstante, que existe uma multiplicidade de projetos, de modos de vida e de concepções acerca do bem humano e social.

E também na esfera da normação aduaneira se identificam distintas formas de concepção e de concretização da tributação aduaneira, partindo de pensamentos protecionistas ou defensores de um comércio livre, assumindo a cobrança de direitos aduaneiros como, respetivamente, necessária ou desnecessária ao cumprimento de um conjunto alargado de finalidades. E o relativismo subjacente a estas matérias leva à impossibilidade de graduação ou hierarquização de qualquer concepção. Porém, “quer queiramos, quer não, não pode prescindir-se, na vida da sociedade como das nações, do reconhecimento de uma ordem objectiva, moral e jurídica. O fundamento de qualquer determinação

ética ou jurídica, como quer que se configure o seu conteúdo, está nessa ordem, ética e jurídica, objetiva, não relativista e não tão-só reconduzível ao indivíduo e à sua subjetividade”<sup>207</sup>. Rejeitar a universalização de valores não traz solução para o desafio do multiculturalismo, da globalização, no âmbito do qual se encaixa a tributação aduaneira: se se assume o relativismo como forma de pensamento, então o pensamento de cada um estará condenado a vaguear ao “deus-dará”, sem rumo, e o pensamento dos demais é suscetível de ser desprezado, por ser diferente do de cada um. Mesmo estando perante uma normação marcadamente regulatória, produto de opções políticas, económicas e sociais funcionalmente orientadas e, por isso, volúvel e contingente, a universalização valorativa é necessária, perante uma tributação de dimensão, também ela, universal. A coerência normativa aconselha coerência axiológica. Com efeito, “[n]o contexto pós-moderno continua a ser indispensável um património comum de valores e referências. O contrário seria cair no nihilismo; nada é verdadeiro pelo que tudo é possível”<sup>208</sup>.

Conclui-se, então, no sentido em que é necessário identificar valores universais, ainda que sejam refletidos em transações comerciais. A consideração da existência de uma axiologia universal e da inexistência de um governo universal (ultrapassável, de resto) implica a convocação de duas dimensões distintas, é certo, mas estamos em crer que a inexistência de meios de imposição da observância dos valores não implica o afastamento do reconhecimento da existência dos mesmos.

Como negar que as transações comerciais comportam, elas mesmas, valores que extravasam a esfera mercantilista (evidentemente presente) e que se direcionam a outros eixos axiológicos, relacionados com questões sociais e ambientais? Prova disso são os próprios acordos megarregionais, capazes de articular vontades e finalidades distintas, pertencentes a blocos estaduais diferentes, mas, ainda assim, tais vontades e finalidades são harmonizáveis, numa articulação admitida pela comunhão de fins, motivados por valores comuns, o que de resto, e para além do mais, se retira dos próprios preâmbulos, conforme se constatará.

#### **4. A base principiológica da tributação aduaneira**

Concluiu-se, então, no sentido da admissibilidade de uma axiologia universal, capaz de ser entendida como estando ou devendo estar subjacente à normação aduaneira. A conceção que serve agora de base ao presente apartado é a de expor os motivos que nos levam a considerar a base

---

<sup>207</sup> Cf. MANUEL A. CARNEIRO DA FRADA, *Forjar o Direito*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 622.

<sup>208</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 146 e 147.



principiológica como a forma ideal de reflexão de tal axiologia, enquanto fruto de uma objetivação que progressivamente se vai sedimentando na consciência jurídica da comunidade.

É, então, o desenvolvimento sustentável que representa, no nosso entender, o novo paradigma associável à tributação aduaneira enquanto agregador da esfera axiológica relevante. Num aspeto ao qual dedicaremos maior atenção *infra*, a neutralidade – enquanto principal propósito recorrentemente associável à tributação indireta – surge, portanto, como ultrapassada pelas dimensões que aqui se passam a concretizar.

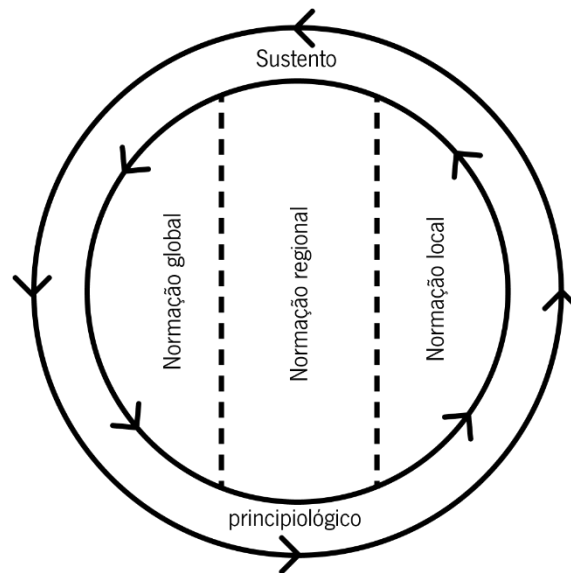
As sucessivas referências que temos vindo a fazer à *base principiológica* (numa expressão que não deixa de refletir uma estrutura mental organizadora do pensamento) deixam intuir que é através dos princípios que se considera ser capaz de definir uma estrutura sólida e juridicamente adequada que sirva de sustento à tributação aduaneira.

Começemos, pois, por dar conta dos termos em que os princípios jurídicos podem ser tidos como tipos normativos adequados aos propósitos de consagração de uma orientação comum no domínio aduaneiro, para que se aferia, posteriormente, o papel que a *soft law* e os acordos megaregionais de comércio internacional têm vindo a assumir na consagração de dimensões relevantes associáveis à tributação aduaneira. A este propósito, adianta-se um aspeto conclusivo como garantia de encadeamento lógico para o que se segue: nos aludidos instrumentos encontram-se reiteradamente referências à promoção e proteção do desenvolvimento sustentável. São essas referências que surgem como base de apoio ao pensamento aqui partilhado, mas não são as mesmas suficientes, como veremos, para que delas se possa extrair uma base principiológica que oriente os termos da disciplina aduaneira. O propósito aqui seguido é, então, o de, partindo da idoneidade dos princípios para consagração da axiologia tida por relevante, identificar os termos em que a normação aduaneira dá já, ainda que em termos limitados, expresso acolhimento ao desenvolvimento sustentável enquanto objetivo associado ao comércio internacional a concretizar, para, de seguida, se ensaiar a densificação tida como adequada e necessária para a conceção de uma base principiológica.

Os apartados que se seguirão são destinados a identificar os termos que justificam a adoção de uma base principiológica para concretizar os propósitos reconduzíveis à tributação aduaneira, a qual, encontrando previsão numa normação tida por multinível, pressupõe coerência, capaz de ser trazida (não obstante as fragilidades que se identificarão) por uma base principiológica que confira substrato, que inspire ou que enforme os termos de articulação entre todos os níveis, influenciando,

reciprocamente, o todo (o conjunto dos níveis) e a parte (cada nível isoladamente e cada diploma que o integra).

Esquemáticamente, surge uma representação circular, sem conotação hierárquica (daí a sua representação não piramidal), da normação aduaneira, principiologicamente enformada:



Esta representação procura espelhar a influência recíproca entre o todo e a parte da normação aduaneira. A tributação aduaneira está inserida num círculo delimitado pelas operações de comércio internacional de mercadorias, as quais são ditadas e influenciadas a partir de várias frentes, e as quais são, por seu turno, influenciadas por aquela mesma tributação aduaneira.

Verifica-se, assim, um movimento circular de influência recíproca, entre a tributação aduaneira e as trocas internacionais de mercadorias, num contexto normativo também ele influenciado por estas últimas. Este movimento surge-nos como circular, implicando a consideração da existência de operações de importação e de exportação de mercadorias, da atuação dos entes capazes de as influenciar, da criação ou da eliminação da tributação aduaneira, que potenciará ou eliminará aquelas mesmas operações de importação e de exportação.

O sustento normativo da tributação aduaneira, por seu turno, é multinível: está distribuído em três níveis – nacional, regional e global. Quando percecionados individualmente, cada um dos níveis representa uma parte. Não obstante, tais níveis, ainda que autonomizáveis, carecem de ser articulados, atento o respetivo objeto: a disciplina (incluindo, aduaneira) do comércio internacional de mercadorias, a fim de se garantir que a disciplina integrada nos vários níveis conhece coerência. E essa coerência é

capaz de ser trazida por uma base principiológica transversal a todos os níveis, que os ilumina reciprocamente, formando, no cenário ideal, um só corpo normativo.

Nestes termos, pretende-se identificar o principal farol orientador que exerce uma função jurídica positiva ou negativa, na exata medida em que dá forma à atuação concretizada no domínio aduaneiro. Esse farol orientador será relevante para efeitos de criação, interpretação e aplicação da normação aduaneira, vinculando o legislador e o intérprete, de modo a poder dizer-se ser a liberdade de conformação legislativa positiva ou negativamente vinculada por princípios de cariz jurídico, os quais “beneficiam de uma objectividade e presencialidade normativa que os dispensa de estarem consagrados expressamente em qualquer preceito em particular, mas por isso mesmo, carecem de uma mediação semântica mais intensa, dado a sua idoneidade irradiante ser, em geral, acompanhada por uma menor densidade concretizadora”<sup>209</sup>.

Está em causa uma orientação de princípio capaz de servir de fundamento da aceitação de direitos e obrigações internacionais e geradores de acordos de vontades à escala internacional, por exprimirem uma estrutura valorativa nuclear e estruturante, de índole eminentemente jurídica, ainda que, por força do cariz principiológico, não represente uma realidade estática. Porém, não será tal base caracterizável pela respetiva suscetibilidade de alteração constante, tal como sucede no domínio das regras. Ser-lhe-á reconhecida uma tendencial resistência à derrogação e à modificação. Em causa não está, pois, uma base principiológica assente em abstrações, mas sim em ideias-força, a mediatizar pela respetiva aplicação.

Será, então, aqui que daremos concretização a um dos nossos principais propósitos: a partir das exigências de coerência da normação aduaneira, contribuir para a construção teórica de uma unidade valorativa, de relevância de princípio, que, em grande medida, a garantam – enquanto expressão máxima e jurídica do já densificado consenso axiológico tendencialmente universal, no concreto no contexto do comércio internacional.

Aliás, o próprio reforço da sistematicidade do regime jurídico-aduaneiro do comércio internacional exige que a respetiva âncora normativa se reconduza a princípios fundamentais (e não apenas a regras), que sejam concretizados por um conjunto de normas articuladas coerentemente e que partilhem de um sentido de justiça comum<sup>210</sup>. É inegável que, contemporaneamente – e, na verdade, ao longo da História (jurídica) da comunidade internacional –, existem princípios jurídicos

---

<sup>209</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Reimpressão da 7.ª Edição de 2003, Coimbra, Almedina, 2018, p. 121 e 124.

<sup>210</sup> De resto, para além da sua função orientadora ou condicionante da atividade desenvolvida no domínio do comércio internacional, os princípios podem assumir, ainda, no ordenamento jurídico, a função de integração de lacunas normativas, sendo os mesmos invocáveis como critérios materiais de melhoramento da lei.

fundamentais que são comumente aceites<sup>211</sup>. O que significa, assim, por um lado, que a concepção de uma base principiológica transversal, no domínio aduaneiro, não corresponde a uma novidade, e, por outro lado, que a identificação de tais princípios poderá trazer ganhos ao nível da coordenação de políticas e da coordenação de legislações no domínio aduaneiro.

Ainda que se conclua no sentido em que não é vislumbrável o reconhecimento de uma entidade, de cariz universal, com a legitimidade e com a competência para o desenvolvimento de regras – enquanto normas verdadeiramente jurídicas – disciplinadoras da tributação no comércio internacional de mercadorias, e a respetiva normação continue a ser produzida local ou regionalmente, a coerência da produção normativa e interpretativa parece ser imperativa, atenta a universalidade axiológica que se constatou poder existir. A aludida coerência poderá, então, ser inspirada ou moldada pela base principiológica, em função da densificação que lhe seja atribuída. Ainda que essa densificação, na sua concepção mais ampla, seja variável – até porque a construção de princípios implica uma abstração, depuração dos pormenores –, existirá um núcleo duro em torno do qual essa mesma densificação deverá ser construída, em prol da concretização de alguma coisa, da melhor forma possível, à luz do pensamento de ALEXY. É que os princípios nascem, precisamente, de uma base axiológica que, apesar de volátil, também tem um núcleo duro. Nesse sentido, não há que recear o acolhimento de princípios de relevância internacional<sup>212</sup>.

#### **4.1. A opção por uma base principiológica**

Importa ainda esclarecer os motivos que nos levam a dar preferência, nesta sede, à concepção de uma base principiológica, ao invés da concepção de princípios individualizados.

Isto porque, ao invés de se identificar um elenco de princípios enformadores, será identificada uma única trave-mestre, capaz de, pelo menos, servir de ponto de partida para o desenvolvimento de outros princípios e de regras, em concretização daquela que é a sua função normogénica. Daí a preferência pela expressão “base principiológica”. *Base* enquanto sustento, enquanto pilar, enquanto estrutura.

Não serão, pois, feitas distinções de princípios assentes na generalidade ou na especialidade, na formalidade ou na materialidade, ou em outros critérios, auxiliares, essencialmente, do pensamento sistematizado, ainda que a base seja concebida, em teoria, como consagradora daquele(s) que é(são)

---

<sup>211</sup> Cf. WLADIMIR BRITO, *Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 30.

<sup>212</sup> Já nos referimos *supra* quanto à adequação dos princípios jurídicos como meios de reflexo da axiologia comum relevante.

o(s) “grande(s) princípio(s)”, não reconduzidos a questões de índole formal, ou aos “princípios fortes”, e, por isso, gerais e materiais, da tributação aduaneira<sup>213</sup>.

HORACIO FÉLIX ALAIS considera que existem “princípios fortes” e “princípios fracos” na esfera do Direito Aduaneiro, numa divisão que atende ao grau de pertinência com que se manifestam e de acordo com a sua capacidade de adaptação e funcionalidade<sup>214</sup>. A consideração da promoção e da proteção do desenvolvimento sustentável na tributação aduaneira redundaria, na nossa construção principiológica, num princípio forte.

Consideramos que a vinculação a esse tipo de qualificação se revela, para o presente trabalho, desnecessária, atento o efeito que se pretende aqui obter: a identificação da trave-mestre que perpassa o sistema, que dá forma à tributação aduaneira no comércio internacional e cuja consideração poderá levar, por um lado, à obrigatoriedade de ser adotada uma atuação principiológicamente orientada e, por esse motivo, especialmente blindada por se encontrar jusfundamentalmente sustentada e, por outro lado, a que não possa ocorrer a tributação que resultaria da aplicação das regras estabelecidas quando a mesma significa uma preterição da base principiológica, considerando que a mesma integra o bloco de juridicidade e que é dotada de vinculatividade.

Aliás, seguindo MIGUEL ASSIS RAIMUNDO, qualquer princípio que seja realmente normativo e jurídico tem um tipo de vinculatividade que pode levar à invalidação de atuações que sejam com ele desconformes<sup>215</sup>. Ainda assim, reputamos a base principiológica indicada como merecedora de concreta previsão normativa, enquanto estrutura que se tem por fundamental para uma disciplina jurídico-aduaneira que deve permanecer firme e sólida, apesar da variação, transitoriedade e profusão das regras aplicáveis<sup>216</sup>. Com os nossos escritos espera-se contribuir para a desenvoltura de um pensamento que equacione esse acolhimento normativo o que, a acontecer, de resto, sempre carecerá

---

<sup>213</sup> Particularmente no domínio da tributação direta internacional, a distinção entre princípios gerais e especiais é recorrente. Por exemplo, *vide* OTTMAR BUHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario* (version Castellana de FERNANDO CERVERA TORREJON), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 173 e seguintes; e CÉCILE BROKELIND, *The evolution of international income tax law applied to global trade*, Intertax, n.º 3, Março de 2006, p. 126 e seguintes.

<sup>214</sup> Seriam “princípios fortes”, o princípio do bem comum ou interesse geral em sentido estrito, o princípio da solidariedade e o princípio do destino universal dos bens. Seriam “princípios débeis”, o princípio da igualdade jurídica, o princípio da legalidade, o princípio da liberdade de circulação dos bens; e o princípio da liberdade de comércio, trânsito e navegação - cf. HORACIO FELIX ALAIS, *Los principios del derecho aduanero, Teoría general y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta*, Tesis Doctoral (presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires), 2006, p. 236 e seguintes.

<sup>215</sup> Cf. MIGUEL ASSIS RAIMUNDO, “Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular, *in* *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo* (coord. CARLA AMADO GOMES, FERNANDA NESVES E TIAGO SERRÃO), Lisboa: AAFDL, 2015. Em sentido contrário, *vide*, por exemplo, MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS, *Direito Administrativo Geral, Tomo I, Introdução e princípios fundamentais*, 3.ª edição (reimpressão), Alfragide: Publicações Dom Quixote, 2010, p. 207 e seguintes.

<sup>216</sup> A título de exemplo, no Peru, a Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo n.º 1053, de 27-06-2008), no seu título II da secção I, artigos 4.º a 9.º, consagra os “*Principios generales*”, sendo eles o princípio da “*Facilitación del comercio exterior*”; o da “*Cooperación e intercambio de información*”; o da “*Participación de agentes económicos*”; o princípio da “*Gestión de la calidad y uso de estándares internacionales*”; o da “*Buena fe y presunción de veracidad*” e o da “*Publicidad*”.

de conjugação com outros segmentos normativos, concretizadores da densificação principiológica realizada.

Neste sentido, a base principiológica sobre a qual nos debruçaremos está pensada para o concreto contexto das trocas comerciais internacionais de mercadorias, em prol de um “sistema coerentista”<sup>217</sup> no contexto de uma normação aduaneira multinível, global, sem fronteiras, que expresse valores globais, a favor do bem global, enquanto vetores de concórdia necessária à vida num contexto de mundialização, que implica, é certo, uma convivência na diferença e no pluralismo, mas que também convoca um núcleo elementar de consenso<sup>218</sup>.

#### 4.2. A insuficiência da *soft law*

Partindo, então, da adequação da base principiológica, vertida em instrumentos jurídico-normativos, para orientação da tributação aduaneira, cumpre, antes de se avançar para a determinação dos concretos termos em que poderá ser configurada, esclarecer os motivos que nos levam a excluir os contributos que a *soft law* – cuja relevância no contexto do comércio internacional é evidente (nos termos melhor explorados *infra*) – seria capaz de dar para tal efeito. Isto porque se entende que a concretização efetiva do desenvolvimento sustentável está na dependência de uma base normativa jurídica, vinculativa, sob pena de a respetiva concretização ser deixada ao sabor de meras recomendações ou de *guidelines*, que podem ou não vir a ser cumpridas, potenciando níveis de insegurança e incerteza jurídicas insuportáveis no domínio da tributação.<sup>219</sup>

Não obstante, não deixamos de reconhecer o contributo fundamental que tais orientações (assim, de *per sí*, entendidas) assumem na concretização de finalidades associadas ao domínio

---

<sup>217</sup> Expressão de DENIS COITINHO, *Justiça e Coerência. Ensaio sobre John Rawls*, São Paulo, Edições Loyola, 2014.

<sup>218</sup> Citamos GILLIAN BROCK: “[w]e need to get away from the idea that no progress is possible without universal agreement. After all, we do not have universal support and agreement for the International Criminal Court, but that has not stopped enough of us (around 105 countries at the time of writing) from establishing the court and proceeding with its core activities. Progress with respect to global justice is possible even when powerful players refuse to lend their support. We do not need universal agreement to take significant steps in the right direction. Furthermore, in due course, non-participating states may eventually join a tax regime for several reasons. Citizens of non-participating states may pressure their governments to join. Non-participating states might lose influence in policies related to spending revenue raised. Plus, once a successful scheme is in place, there might be pressure from the international community to join as well” – cf. GILLIAN BROCK, *Global justice: a cosmopolitan account*, Oxford, Oxford University Press, 2009, p. 136. Também no sentido da possível concretização, diz IMMANUEL KANT: “Não se trata, de facto, do aperfeiçoamento moral do homem, mas apenas do mecanismo da natureza; a tarefa consiste em saber como é que no homem tal mecanismo se pode utilizar a fim de coordenar o antagonismo das suas disposições pacíficas no seio de um povo e de modo tal que se obriguem mutuamente a submeter-se a leis coactivas, suscitando assim o estado de paz em que as leis têm força. Isto também se pode observar nos Estados existentes, organizados ainda muito imperfeitamente, pois, na sua conduta externa, aproximam-se muito do que prescreve a ideia de direito, embora, claro está, a causa de semelhante comportamento não seja o cerne da moralidade (como também não é causa da boa constituição do Estado, antes pelo contrário, desta última é que se deve esperar, acima de tudo, a boa formação moral de um povo); por conseguinte, o mecanismo da natureza através das inclinações egoístas, que se opõem entre si de modo natural também externamente, pode ser utilizado pela razão como um meio de criar espaço para o seu próprio fim, a regulação jurídica, e assim também, tanto quanto depende do próprio Estado, de fomentar e garantir a paz interna e externa. Isto significa, pois, que a natureza quer a todo o custo que o direito conserve, em último termo, a supremacia” – cf. IMMANUEL KANT (1795), *A paz perpétua – Um projeto filosófico* (trad. por Artur Morão), Universidade da Beira Interior, 2008, p. 29.

<sup>219</sup> Sobre o impacto que a *soft law* tem no domínio da normação aduaneira, debruçar-nos-emos *infra*.

aduanero. A complexidade factual, ditada, desde logo, pela respetiva transversalidade, dificulta o estabelecimento imediato de soluções normativas capazes de disciplinar, juridicamente, previsivelmente, vinculativamente, as relações que neste âmbito são estabelecidas. Aliás, constata-se que a constelação de ideias interconectadas, constituindo um vasto sistema em rede (horizontal e vertical), acaba mesmo por encontrar o caminho até às autoridades públicas, criando um impacto significativo na legislação e nas políticas nacionais e internacionais, num processo de transnacionalização normativa. Nestes termos, é precisamente por via do reconhecimento da relevância da *soft law* no domínio do comércio internacional que aqui nos dedicamos ao estudo da respetiva admissibilidade para através dela serem estabelecidas orientações transversais, globais, associáveis à tributação aduaneira.

O “direito sem dentes”, desde logo com origem em organizações internacionais, mostra-se, então, apto a influenciar a configuração dos ordenamentos jurídicos. Mas mesmo considerando que o plano normativo deve sempre servir de fundamento e de limite à atuação dos operadores económicos, e pretendendo-se dar especial guarida à livre determinação dos operadores económicos, dever-se-á reconhecer, como se tem vindo a defender, aos Estados, o principal papel disciplinador, sem deixar de se reconhecer à atuação normadora das organizações internacionais importância<sup>220</sup>. Aliás, o próprio contributo da autorregulação não deverá deixar de ser atendido, quanto mais não seja, como auxiliador da construção e desenvolvimento da *ratio legis*. Mesmo as recomendações que, no domínio aduanero, são criadas, caminham no sentido de deixar na livre disposição dos operadores económicos os termos em que as trocas comerciais devem ser concretizadas, as quais são úteis para, pelo menos numa primeira fase, auxiliar na força influenciadora não normativa dos comportamentos. O próprio pragmatismo jurídico, que caracteriza o Direito pós-moderno, assume a predominância das recomendações, ficando a coação remetida para um lugar residual. A realidade subjacente ao comércio internacional é de tal forma complexa que dificilmente se poderá esperar da regra jurídica uma consequência certa e previsível e desenvolvida logo no *calor do momento*, logo no contexto de tempo e de espaço precisos em que um determinado fenómeno com relevância jurídica teve lugar, mas para o qual ainda não existe uma solução normativa.

O reconhecimento ou, até mesmo, a constatação desta realidade leva a que se conclua que as várias dimensões em que o desenvolvimento sustentável se desdobra acabam por ser fruto da atuação de entes não estaduais, pelo que a eventual referência, direta ou indireta, ao desenvolvimento sustentável, não deve deixar de ter relevância. Não se trata de um pensamento que esteja em rota de

---

<sup>220</sup> Não nos referimos, aqui, a intervenções normativas constantes em diplomas jurídicos, sob a forma de tratados internacionais.

colisão com a aceção segundo a qual o desenvolvimento sustentável é necessariamente fixado por via normativa. O pensamento aqui refletido expressa, tão só, que a norma jurídica definidora do desenvolvimento sustentável é fruto dos contributos de entes estranhos à estrutura estadual<sup>221</sup> e podem os mesmos, até – como o são especialmente no domínio aduaneiro – conhecer raízes de índole economicista.

Porém, o hiato temporal que existe entre a constatação de que o comércio de mercadorias ao nível internacional assume proporções verdadeiramente significativas e complexas e a concretização da respetiva disciplina jurídica tem levantado, pelo menos, problemas de segurança e de certeza jurídicas, face ao conjunto que parece não ter fim – qual “*spaghetti bowl*”, a transbordar – de instrumentos de *soft law* que têm sido emanados, por diversas entidades. Verifica-se, neste sentido, um “derretimento jurídico”, motivado, também, pelo espaço, cada vez maior, ganho pelos mecanismos de autorregulação, em manifestação da fragmentação (e fragilidade) da ordem jurídica a nível internacional, contribuindo para a forma vacilante como caminha a coerência normativa.

É certo que este emaranhado de “boas intenções”, dirigidas a uma maior praticabilidade, encontra uma outra explicação, que nos parece até ser mais impactante do que a complexidade técnica subjacente a este tema: a ausência de uma entidade dotada de legitimidade global para emanar normas jurídicas, por si impostas a todos os Estados e, conseqüentemente, a todos os operadores económicos. É que, mesmo existindo entidades de relevância supranacional cuja atuação, para este âmbito, é essencial, há dimensões necessárias à concretização efetiva de objetivos supraestaduais, partindo do cumprimento de normas jurídicas, que falha. Concretizando: se é verdade que da União Europeia surgem instrumentos normativos, verdadeiramente jurídicos e vinculativos, não é menos verdade que conhecem os mesmos uma eficácia localizada, reconduzida aos Estados Membros da União e, eventualmente, a outros concretos Estados com quem são celebrados acordos. Ou seja, falha aqui a transversalidade. Se, por outro lado, a OMC conta com a participação de um conjunto mais vasto de Estados, agregando vontades globais (e, mesmo assim, com limitações sérias, conforme constataremos), as respetivas orientações não passam disso mesmo: de orientações, até

---

<sup>221</sup> É o caso, por exemplo, dos *International Food Standards (Codex Alimentarius)* que, com um substrato evidente de preocupação com o desenvolvimento sustentável e, em particular, com a preservação da saúde pública, servem de orientação para o estabelecimento de preceitos nos acordos de comércio internacional relacionados com as transações de alimentos; da “Decision of the Committee on Principles for the Development of International Standards, Guides and Recommendations”, que avançam, a título de orientação, com princípios (transparência, abertura, imparcialidade e consenso, efetividade e relevância e coerência) que devem ser tidos em conta na definição de *standards* internacionais por organismos responsáveis para o efeito, com evidente relevo na tomada de decisões com impacto no comércio internacional – cf. “WTO agreements & public health – A joint study by the WHO and the WTO Secretariat”, 2002, p. 14 e 34 (disponível em [https://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/who\\_wto\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/who_wto_e.pdf) [16-03-2019]). É o caso, também do *ISEAL Code of Good Practice on Standard Setting*, que identifica os *standards* do comércio legítimo.



porque as mesmas não partem de uma base democrática, tal como é conhecida ao nível interno. Ou seja, falha aqui a normatividade jurídica.

Em suma, a *soft law*, ainda que de peso considerável no contexto do comércio internacional de mercadorias e ainda que refletora de pretensões associáveis ao desenvolvimento sustentável, não deve servir de principal reflexo da axiologia relevante e como forma de orientação da tributação aduaneira<sup>222</sup>.

## **5. O desenvolvimento sustentável enquanto bem jurídico principiologicamente revelado**

O que na presente dissertação se propõe reside, precisamente, no acolhimento de uma conceção que assuma a tributação aduaneira como estando (ou como devendo estar) jurídico-principiologicamente orientada, a partir do reconhecimento de uma base axiológica comum. Se a normação aduaneira é concebida em termos multiníveis, a articulação entre os vários níveis é (ou deve ser) potenciada e fundada nessa partilha comum, em prol da coerência normativa.

Ainda que se tenda para a qualificação do desenvolvimento sustentável enquanto bem jurídico principiologicamente revelável, são identificáveis outras formas de representação, com repercussões significativas quanto aos efeitos dali decorrentes, cuja aferição se concretizada, desde já, estreitando-se o discurso.

Em concreto, surgem quatro correntes representativas das aceções divergentes, assentes (i) no entendimento de que o desenvolvimento sustentável constitui um conceito exógeno ao Direito, negando-se a respetiva relação com o Direito, por antes conhecer uma relevância filosófica ou política, sem qualquer valor jurídico, sem prejuízo de poder contribuir para a formação de norma, enquanto objetivo político<sup>223</sup>; (ii) no entendimento de que o desenvolvimento sustentável representa uma matriz concetual, devendo o discurso jurídico ser direcionado para a desenvoltura das soluções que sejam capazes de lhe dar concretização – o desenvolvimento sustentável não poderá, assim, ser tido como um mero objetivo político<sup>224</sup>; (iii) no entendimento de que o desenvolvimento sustentável constitui uma norma intersticial, no sentido em que respetiva relevância jurídica assenta na influência que será capaz

---

<sup>222</sup> Em termos práticos, equipare-se a natureza da Agenda 2030 (sobre a qual nos voltaremos a referir *infra*) e a natureza do Acordo de Paris. Ainda que os propósitos de proteção ambiental sejam coincidentes em ambos os diplomas, e ainda que ambos tenham surgido no contexto da ONU, apenas o Acordo de Paris, de 12 de dezembro de 2015, (disponível em <https://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/eng/l09r01.pdf>) é que conhece um caráter juridicamente vinculativo.

<sup>223</sup> Neste sentido, *vide* o acórdão do Tribunal Internacional de Justiça de 25 de setembro de 1997, no âmbito do caso Gabcikovo-Nagymaros (disponível em <https://www.icj-cij.org/files/case-related/92/092-19970925-JUD-01-00-EN.pdf> [04-06-2019]).

<sup>224</sup> Neste sentido, MARIE-CLAIRE CORDONIER, e ASHFAG KHALFAN, *Sustainable Development Law - Principles, Practices, & Prospects*, Oxford: Oxford University Press, 2006.

de exercer perante outras normas<sup>225</sup>; e (iv) no entendimento de que o desenvolvimento sustentável se reconduz a uma obrigação de meio<sup>226</sup>.

A concepção que aqui se propõe eleva o desenvolvimento sustentável a servir de base principiológica, no sentido de, para além de, por si só, ser capaz de valer como princípio, servir também de fonte para outros princípios suscetíveis de conhecerem relevância no domínio aduaneiro. Trata-se de uma concepção que encontra acolhimento nos próprios textos normativos com relevância para a tributação aduaneira, com as repercussões que se passam a assinalar.

Assim, a concepção principiológica do desenvolvimento sustentável é capaz de o assumir, desde logo, como uma referência hermenêutica, sobretudo se incluída no preâmbulo ou nas próprias normas. Mas mesmo que na ausência de uma referência direta, o desenvolvimento sustentável será capaz de enformar a interpretação de instrumentos jurídicos internacionais, à luz do disposto no artigo 31.º, n.º 3, alínea c), da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, nos termos do qual as regras de Direito Internacional aplicáveis nas relações entre as partes devem ser tidas em consideração no exercício interpretativo. Ora, se se encarar o desenvolvimento sustentável como uma norma internacional consuetudinária, servirá o mesmo de influência interpretativa<sup>227</sup>. Trata-se, não obstante, de um exercício que temos por desnecessário para os destinatários dos aludidos diplomas – para os quais a atuação em conformidade com o desenvolvimento sustentável surge como vinculativa - mas que já será relevante para Estados em relação aos quais os diplomas identificados não se mostram aplicáveis. O desenvolvimento sustentável, quando conhecer acolhimento jurídico-normativo na disciplina aduaneira aplicável, servirá já como critério interpretativo da mesma. E ainda que o acolhimento jurídico-normativo não exista, o desenvolvimento sustentável é capaz de ser assumido como valor fundamentante e inerente à disciplina existente.

Por outro lado, a concepção principiológica do desenvolvimento sustentável poderá, também, ser útil enquanto forma de resolução de conflitos, que são capazes de surgir atenta a abrangência material que o desenvolvimento sustentável conhece (conforme se demonstrará de seguida:

---

<sup>225</sup> Cf. VIRGINIE BARRAL, “Sustainable Development in International Law: Nature and Operation of an Evolutive Legal Norm”, in *The European Journal of International Law*. Vol. 23, n.º 2, 2012, p. 389.

<sup>226</sup> Perspetiva também teorizada por VIRGINIE BARRAL, “Sustainable Development in International Law: Nature and Operation of an Evolutive Legal Norm”, in *The European Journal of International Law*. Vol. 23, n.º 2, 2012, p. 390.

<sup>227</sup> Na verdade, o costume internacional mantém a respetiva importância enquanto como fonte de Direito internacional, não apenas pela ausência, na sociedade internacional, de uma produção normativa centralizada e integrada, mas também por viabilizar a consolidação de regras gerais de Direito com aplicabilidade universal. Assim, vide PEDRO IVO DINIZ, “Natureza jurídica do desenvolvimento sustentável no direito internacional”, in *Revista de Direito Internacional*, vol. 12, n.º 2, 2015, p. 739 e seguintes.

No sentido de afastar o reconhecimento de relevância interpretativa ao desenvolvimento sustentável quando não expressamente acolhido normativamente, vide PHILIPPE SANDS, “Sustainable Development: Treaty, Custom, and the Cross-fertilization of International Law”, in *International Law and Sustainable Development: Past Achievements and Future Challenges* (Alan Boyle e David Freestone, ed.), Oxford, Oxford University Press, 1999.

económica, ambiental e social)<sup>228</sup> e, até, como fundamento para a redefinição de obrigações assumidas em convenções internacionais, enquanto forma de atualização perante necessidades de índole económica, ambiental e/ou social que se imponham<sup>229</sup>.

Por fim, e na dimensão que temos, aqui, como relevantíssima, a conceção principiológica do desenvolvimento sustentável, ao assumi-lo como bem jurídico, servirá como fundamento e de fim da tributação aduaneira, no sentido de contribuir para a definição das obrigações aduaneiras a serem cumpridas no contexto das importações e exportações de mercadorias. Servirá de fundamento, no sentido em que a tributação aduaneira deverá existir *por causa* de exigências de desenvolvimento sustentável. Servirá de fim, no sentido em que a tributação aduaneira deverá *servir* para dar concretização a exigências de desenvolvimento sustentável.

### **5.1.0 acolhimento jurídico-aduaneiro da axiologia comum**

Ora, em conformidade com o que se vem anunciando, é o desenvolvimento sustentável que surge como essência ou como núcleo da base principiológica para a normação (e, conseqüentemente, para a tributação) aduaneira, ao ser tido como valor transversal em termos globais e ao elevar-se a bem jurídico por acolhimento expresso pelo Direito<sup>230</sup>. Trata-se do valor que, atenta a sua densidade,

---

<sup>228</sup> Assim se considerou no já citado acórdão do Tribunal Internacional de Justiça de 25 de setembro de 1997, no âmbito do caso Gabcikovo-Nagymaros (disponível em <https://www.icj-cij.org/files/case-related/92/092-19970925-JUD-01-00-EN.pdf> [04-06-2019]). A propósito da construção de barragens, a Hungria atuava essencialmente motivada por preocupações ambientais, enquanto a Eslováquia avançava com uma argumentação protetora do crescimento económico. No entender do Tribunal, considerando que o desenvolvimento sustentável expressa adequadamente a necessidade de conciliar crescimento económico e proteção do ambiente, as partes deveriam encontrar uma solução capaz de compatibilizar ambas as dimensões.

<sup>229</sup> Assim se decidiu no acórdão Pulp Mills (Argentina v. Uruguai), do Tribunal Internacional de Justiça, de 20 de abril de 2010, no contexto do qual o artigo 27.º do Statute of the River foi redefinido à luz do desenvolvimento sustentável, que exigiria, no caso concreto, o adequado equilíbrio entre o uso das águas e a proteção do rio (disponível em <https://www.icj-cij.org/en/case/135/judgments> [04-06-2019]).

<sup>230</sup> Salienta-se, então, que a identificação do desenvolvimento sustentável como bem jurídico resultou da sua conceção enquanto valor merecedor de proteção jurídica. De qualquer forma, um outro caminho poderia levar a um mesmo resultado, mas que aqui se optou por não trilhar na sua plenitude atento o âmbito que caracteriza o mesmo e que, por isso, extravasa a linha de pensamento subjacente à presente dissertação. Referimo-nos aos cinco critérios de “altura” dos valores de MAX SCHELER como meio de identificação da axiologia relevante para a tributação aduaneira. – duração, divisibilidade, fundamentação, satisfação e relatividade. Para além de em causa estarem critérios que não foram especialmente pensados para a tributação aduaneira, perante cada um deles é possível levantar inúmeras dúvidas e objeções. Não obstante, não deixam de ser sinais indiciadores, faróis orientadores, do percurso a trilhar, pelo que mantemos aqui a referência breve aos mesmos. Assim, no pensamento de SCHELER, a hierarquia ou altura dos valores não pode ser obtida através de um processo de dedução lógica. A ordenação hierárquica dos valores nunca pode ser derivada ou deduzida. Requer, isso sim, uma preferência intuitiva, a qual não pode ser substituída por uma dedução lógica - cf. MAX SCHELER, *Nuevo ensayo de fundamentación de um personalismo ético*, (Hilário Rodríguez Sanz, trad.), Madrid, Caparrós Editores, 2001, p. 155. No mesmo sentido, diz CABRAL DE MONCADA que “a lógica política não parte de axiomas certos a avaliar por dedução mas tem de assimilar o resultado sempre provisório da barganha dos interesses em presença na perspectiva de um equilíbrio *fuzzing*, ao jeito dos modelos cibernéticos e não geométricos - cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 109. A aludida preferência entre os valores é identificada a partir do recurso a critérios que foram desenvolvidos pelo filósofo precisamente para a respetiva altura ou hierarquia axiológica. A duração é o primeiro dos critérios, a qual representa o não esgotamento do valor após a sua concretização. Segundo a conceção scheleriana, é duradouro o valor que tem em si a “possibilidade” de existir ao longo do tempo, independentemente do tempo da existência do seu depositário - cf. MAX SCHELER, *Nuevo ensayo de fundamentación de um personalismo ético*, (Hilário Rodríguez Sanz, trad.), Madrid, Caparrós Editores, 2001, p. 157. Por conseguinte, os valores mais duradouros e eternos serão, segundo SCHELER, considerados os valores mais altos, enquanto que os valores mais fugazes e transitórios serão tidos como valores inferiores. Segue-se o critério da divisibilidade, segundo o qual os valores mais elevados na escala hierárquica serão aqueles que menos carecem de fracionamento ou repartição entre as pessoas que os sentem e apreendem. Os valores menos divisíveis são considerados, assim, mais elevados. A fundamentação representa um outro critério que auxilia na determinação da altura dos valores. A fundamentação é expressa mediante a seguinte lei scheleriana: “Afirmo pela lei das essências que o valor da classe B «fundamenta» o valor da classe A. O valor A só pode ser dado após o surgimento do valor B.”. Seguindo este pensamento, o valor mais alto é o que surge em primeiro, vindo a constituir a base

tem a si subjacente a *humanidade*, enquanto bem transtemporal de que a sociedade internacional é titular (nos termos já por nós descritos *supra*), tendo em consideração o conteúdo que lhe é reiteradamente reconduzido, assente na tripartição entre a dimensão económica, a dimensão social e a dimensão ambiental, sobre a qual nos debruçaremos mais detalhadamente *infra*. Ainda que dos aludidos instrumentos se possam, porventura, retirar outros bens jurídicos, é o desenvolvimento sustentável que surge como aquele que é diretamente reconduzível ao comércio internacional e que pressupõe a esfera equitativa nos termos aferidos, e assim o temos independentemente de tendências mais ou menos potenciadoras do comércio livre ou promotoras do protecionismo. E ainda que se pudesse assumir, hodiernamente, o desenvolvimento sustentável como um elemento inato no comércio internacional, que serve de pressuposto da respetiva disciplina e que poderia surgir como elemento ínsito no pensamento legal, constatamos já que o mesmo conta com acolhimento expresso. Todavia, tal *ratio* não conhece, ali, naqueles instrumentos, uma adequada densificação.

Ao longo do discurso constatar-se-á que o desenvolvimento sustentável é simultaneamente assumido como valor – elevado a bem jurídico – e como propósito (como fim da tributação aduaneira). Não se confundem, evidentemente, tais dimensões. Porém, a conexão entre ambas é patente: a base

---

de apoio para o valor mais baixo, que surge posteriormente e que encontra fundamento no anterior. O quarto critério da altura dos valores é o da satisfação. Para SCHELER, os valores serão mais altos na escala hierárquica, quanto mais profunda for a satisfação da sua realização. A satisfação, na construção scheleriana, tem o sentido da profundidade interior, propiciada pelos valores. Assim, os valores espirituais são tidos como superiores aos valores sensíveis, pois têm caráter transcendente, exigem uma vivência vigorosa e, dessa forma, propiciam uma satisfação mais intensa. Por fim, SCHELER apresenta a relatividade como último critério para efeitos de determinação da altura dos valores. Este critério surge através da relação do valor com seu portador (suporte ou depositário). À luz do critério da relatividade, os valores espirituais são considerados mais altos, porque são menos relativos à sensibilidade e à existência humana e, conseqüentemente, são mais absolutos e libertos dos condicionalismos de ordem existencial. O ser que não possuir sensibilidade não será portador de valores sensíveis. Os valores espirituais são valores metafísicos, e, portanto, distinguem-se pela sua imaterialidade e âmbito transcendente. O pensamento de SCHELER, ao atribuir a devida relevância à percepção que cada um tem quanto a realidades juridicamente relevantes – numa dimensão que associamos a MONNETI, para quem o mercado era não só um instrumento de transformação económica, mas também psicológico (cf. ALESSANDRA SILVEIRA e PEDRO FROUFE, “Integração europeia em crise de identidade: Causas e perspectivas jurídico-constitucionais entre o populismo, a política e o poder”, *in DILEMAS: Revista de Estudos de Conflito e Controle Social*, Rio de Janeiro, Vol. 11, n.º 2, 2018, p. 317) –, serviu para identificar o valor que, sobrepondo-se a outros identificáveis, é de subsunção aos cinco critérios apontados: o desenvolvimento sustentável. Trata-se de um valor duradouro, indivisível, fundamentante de outros valores, satisfatório e transcendente. O desenvolvimento sustentável, que serve propósitos de satisfação de pretensões da coletividade, não é fugaz nem transitório; ainda que seja capaz de surtir efeitos em esferas individuais, a sua própria recondução a um interesse público supraestadual sugere o seu caráter indivisível (está em causa o *público*); surge como sustento de outros valores (*v. g.*, equidade intergeracional); traz satisfação quando realizado, no sentido de concretização de uma atuação dirigida ao benefício da coletividade, podendo inclusivamente ser encarado como pressuposto para a sobrevivência humana; o último dos critérios – a relatividade – é que aqui se apresenta como sendo de mais difícil preenchimento. Na verdade, temos que é um critério difícil de se dar por satisfeito por qualquer dimensão associável à tributação, atenta a própria materialidade. Como fundamentar a existência de imaterialidade num domínio que, por si só, é material? Não obstante, uma interpretação levada à letra quanto a este último critério (que determina o caráter metafísico dos valores, existindo para um sentir independente da sensibilidade) implica que, em bom rigor, nenhuma dimensão associável aos seres humanos poderia ser considerada como um valor, e mesmo que não esteja relacionada com a tributação. Parece-nos que um entendimento que assumia esta último critério como estando reconduzido a dimensões não palpáveis se mostra, ainda assim, concordante com o pensamento de SCHELER. E, no que toca ao desenvolvimento sustentável, também ele é suscetível de ser concebido sem um conteúdo em concreto, no sentido de inexistir uma bilateralidade específica e totalmente precisa que lhe possa ser associada. Ainda que concretizável (através dos seus três pilares de índole económica, social e ambiental), a respetiva densificação, em concreto, conhece uma amplitude significativa, o que potencia a sua assunção, por instrumentos jurídico-normativos, enquanto fim, sem que sejam definidos ou impostos os meios para o atingir. E a escolha dos meios em muito influencia os contornos dos objetivos a alcançar. Mas ainda que os meios possam conhecer concretizações distintas, manter o vazio jurídico-normativo quanto à densificação dos fins parece difícil de conciliar com os propósitos de aproximação dos níveis normativos, no caminho da correspondente coerência entre si. A construção de uma base ampla e com um nível de maleabilidade adequado, que não permita nem restrições nem extensões que desvirtuem o seu sentido, através de um núcleo duro essencial, do qual decorrerão, também, num contexto internacional, direitos e deveres de cariz supraestadual, é aqui tida como potencialmente adequada para esse efeito. Parte-se, pois, do reconhecimento da existência de interesses coletivos que se sobrepõem a ensejos, necessidades ou vontades espacialmente limitadas, por ser este o entendimento que estará mais próximo de uma realidade global, que não se reconduz apenas à escala nacional ou à europeia, devendo, por isso, contar com expressa salvaguarda em quadros normativos de alargado âmbito de aplicação.

principlológica reflete o bem jurídico *desenvolvimento sustentável*, devendo a normação aduaneira ser orientada à respetiva proteção e promoção<sup>231</sup>.

Passamos a dar conta dos termos que nos levam a concluir neste sentido, e só depois é que avançaremos com contributos para a respetiva densificação de *desenvolvimento sustentável*.

Os termos que nos permitem assumir o desenvolvimento sustentável como paradigma associável à disciplina jurídica do comércio internacional reconduzem-se, então, aos próprios instrumentos jurídicos, enquadráveis nos vários níveis da normação aduaneira, com inquestionável relevância para o comércio internacional e para a tributação aduaneira, que expressamente assim o têm vindo a assumir. Afastam-se, assim, as aceções (sobretudo partilhadas por neoconservadores norte-americanos) segundo as quais o desenvolvimento sustentável – e a sustentabilidade – surgem, de forma redutora, como conceitos que “estão na moda” ou em favorecimento de ocultações ideológicas, antes o reconhecendo enquanto bem jurídico.

O elenco de diplomas que será aqui abrangido tem em comum, então, o facto de incluir instrumentos jurídicos com relevância direta no domínio aduaneiro, o que, todavia não reflete a dimensão de documentos, de cariz internacional, nos quais o desenvolvimento sustentável encontra expressão. O desenvolvimento sustentável conta com acolhimento, nomeadamente, em inúmeras resoluções de organizações internacionais, em programas de ação e em códigos de conduta. Estes instrumentos comportam, porém, um caráter não jurídico<sup>232</sup>, ao contrário dos tratados internacionais e, até, de regras nacionais<sup>233</sup>, que também lhe dão expresso acolhimento, mas sobre a totalidade dos quais não nos debruçaremos – não só pela respetiva dimensão, mas também porque nem todos eles conhecem relevância aduaneira.

A par do momento em que os textos internacionais começaram a atribuir expresso acolhimento jurídico-normativo ao desenvolvimento sustentável, a “teoria do desenvolvimento”, enquanto pensamento dominante sobre a criação de condições para o desenvolvimento económico e político, particularmente na esfera jurídica internacional de Estados industrializados, também o permite sinalizar. Trata-se de uma teoria que tem vindo a conhecer várias fases de evolução ao longo das

---

<sup>231</sup> No mesmo sentido, EDITH BROWN WEISS, referindo-se à dimensão planetária dos direitos e das obrigações decorrentes de princípios universais, propositores do desenvolvimento sustentável - EDITH BROWN WEISS “In Fairness To Future Generations and Sustainable Development”, in *American University International Law Review*, Volume 8, Issue 1, 1992, p. 23.

<sup>232</sup> Para uma visão global, vide VIRGINIE BARRAL, *Le développement durable en droit international: Essai sur les incidences juridiques d'un concept évolutif*, Florence, European University Institute, EUI PhD theses, Department of Law, 2007 (disponível em <https://cadmus.eui.eu/handle/1814/7019> [25-01-2020]).

<sup>233</sup> Os Estados incorporam nas respetivas legislações internas regras tendentes à concretização do desenvolvimento sustentável, em manifestação da existência de uma prática estadual de aceitação, ainda que a *opinio juris* se revele de impossível determinação quando as formulações são flexíveis - “*The flexible formulations relating to sustainable development mean that evidence of opinio juris and state practice of an obligation to develop sustainably is impossible to ascertain*” – cf. VIRGINIE BARRAL, “Sustainable Development in International Law: Nature and Operation of an Evolutive Legal Norm”, in *The European Journal of International Law*. Vol. 23, n.º 2, 2012, p. 386.

últimas décadas e que serve também como expressão da forma como os contributos da Economia são suscetíveis de serem juridificados.

O recurso à teoria do desenvolvimento para contextualizar a opção que aqui se segue não se justifica, apenas, pela partilha do termo “desenvolvimento”, mas sobretudo porque, em primeiro lugar, a aludida teoria, conhecendo várias fases, abrange dimensões diretamente reconduzidas ao comércio internacional de mercadorias. Por outro lado, em causa está uma teoria que, por ser do “desenvolvimento” não se encontra fechada ou terminada, pelo que a possibilidade de abrangência de novas realidades parece, pelo menos abstrata e teoricamente, possível.

Seguindo a sistematização proposta por JÓNATAS MACHADO<sup>234</sup>, o primeiro momento a registar nas fases que integram a teoria do desenvolvimento, reconduz-se à construção de grandes infraestruturas (como barragens, autoestradas, portos e fábricas), tida como o motor do desenvolvimento dos Estados<sup>235</sup>.

Num segundo momento, e com particular interesse para o âmbito da presente dissertação, passou a ser decisiva a criação de um ambiente económico baseado em políticas liberais, favoráveis ao investimento privado e ao comércio livre, num entendimento cristalizado na expressão “Consenso de Washington”.

Num terceiro momento, foi o desenvolvimento de capital humano que assumiu um lugar de destaque, através de políticas sociais adequadas (por exemplo, através do combate à pobreza; da promoção do acesso à educação, à saúde, à habitação e ao ambiente).

É num quarto momento que se assiste à centralização da preocupação da teoria do desenvolvimento em fatores jurídicos socioculturais (como na segurança; situação da mulher, espírito empresarial ou empreendedor e ausência de corrupção), atribuindo-se à democracia o papel principal na promoção das melhores condições para assegurar o desenvolvimento económico e social a longo prazo.

Ora, se é verdade que “nos últimos tempos parece regressar uma ênfase na criação de condições de crescimento económico”<sup>236</sup>, a tributação aduaneira parece ir ao encontro dessa mesma tendência – por via, nomeadamente, da liberalização do comércio –, a par de preocupações que transcendem considerações económicas e que atingem a esfera social e a esfera ambiental, e que se

---

<sup>234</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 561 e 562. No mesmo sentido, vide NANCY BIRDSALL e ARVIND SUBRAMANIAN, “Saving Iraq From Its Oil”, in *Foreign Affairs*, Volume 83, n.º 4, 2004, p. 78 e seguintes (disponível em <https://www.cgdev.org/sites/default/files/Birdsall%20Iraq%20and%20Oil.pdf> [18-04-2020]).

<sup>235</sup> Terá sido precisamente com base neste modelo que estruturado o plano Marshall de reconstrução da Europa depois da II Grande Guerra.

<sup>236</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 562.

reconduzem, então, ao desenvolvimento sustentável. Será para este caminho que tende hodiernamente o pêndulo da tributação, numa expressão que configura uma mudança de paradigma.

Será, então, sobre os instrumentos jurídicos integrados nos vários níveis da normação aduaneira e que expressam esta evolução que nos começamos por debruçar, seguindo a mesma ordem de análise subjacente aos termos em que a aludida normação será abordada na parte seguinte da dissertação (do local, passando pelo regional, até ao global). No texto de tais instrumentos serão, por vezes, encontradas referências ao *interesse público* (nesta ou noutras expressões tidas por equivalentes), as quais serão aqui também sinalizadas, atenta a estreita conexão entre dimensões. Tal conexão, pela relevância que conhece, será melhor densificada *infra*.

### **5.1.1. O acolhimento na normação aduaneira de nível local**

A disciplina jurídico-aduaneira originariamente desenvolvida em Portugal conhece, conforme constataremos em momento oportuno, um elenco reduzido, mas que conta com instrumentos de grande relevância aduaneira. Tais instrumentos serão aqui identificados, para que seja aferida a efetiva importância associada às dimensões que aqui estão a ser estudadas, partindo, desde logo, do texto constitucional (cujas disposições reconduzíveis ao domínio aduaneira integram a *Constituição aduaneira*), para a legislação ordinária.

Naquela que é uma dimensão necessariamente associada à promoção e à proteção do desenvolvimento sustentável (em termos que teremos oportunidade de melhor densificar), o interesse público, no ordenamento jurídico português, constitui um bem jurídico fundamental, por contar com acolhimento constitucional. A prossecução do interesse público é já elevada a princípio fundamental enformador da atuação das entidades públicas, nos termos do disposto no artigo 266.º, n.º 1, da CRP, segundo qual a Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Trata-se de um interesse tido como *posto* e não como *pressuposto*<sup>237</sup>, no sentido de caber à entidade aplicadora a respetiva adaptação às especificidades em concreto, indo ao encontro do que estiver conformado juridicamente.

Trata-se, evidentemente, de uma disposição constitucional que conhece concretizações várias no domínio da legislação ordinária, na qual se inclui, desde logo, a legislação tributária. Em particular no que concerne às disposições tendentes a conferir efetividade ao crédito tributário, são precisamente

---

<sup>237</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *CRP, Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 796.

razões de prossecução do superior interesse público que se vislumbram na respetiva *ratio*<sup>238</sup>, considerando o interesse público não como um resultado da soma algébrica de todos os interesses individuais, mas sim como um *plus* em relação a este resultado<sup>239</sup>.

Particularmente no que concerne ao desenvolvimento sustentável, o acolhimento constitucional é também evidente, sendo já assumido como elemento estrutural típico do Estado que hoje designamos *Estado Constitucional*<sup>240</sup>. Surge, desde logo, e no concerne à sua vertente ambiental, como tarefa fundamental do Estado no artigo 9.º, alínea e), cabendo-lhe a defesa da natureza e do ambiente, a preservação dos recursos naturais e assegurar o correto ordenamento do território"); surge também como princípio fundamental da organização económica, nos termos do no artigo 80.º, alínea d), surgindo os recursos naturais como propriedade pública; surge como incumbência prioritária do Estado, nos artigos 81.º, alíneas a), m) e n); surge como direito fundamental, à luz do artigo 66.º, n.º 1, segundo o qual todos têm o direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado; surge como dever jufundamental do Estado e dos cidadãos, no artigo 66.º, n.º 2, considerando que para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos..."); e, ainda, surge como princípio vetor e integrador de políticas públicas, nos termos do disposto no artigo 66.º, n.º 2, alíneas c), d), e), f), g) (política de ordenamento do território, política cultural, política económica e fiscal, política educativa, política regional). As dimensões social e económica integradas no desenvolvimento sustentável estão também presentes ao longo de todo o texto constitucional, enquanto estruturas essenciais ao próprio Estado e até pela conexão à própria dignidade da pessoa humana. Surgem, desde logo, também como tarefas fundamentais do Estado, cabendo-lhe, nos termos do artigo 9.º, alínea d), promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os cidadãos, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais. Surgem, também, como princípio fundamental da organização económica, ao implicar, nos termos do artigo 80.º, alínea e), o planeamento democrático do desenvolvimento económico e social. Surgem, ainda, como incumbências prioritárias do Estado, de acordo com o disposto no artigo 81.º, especialmente nas alíneas a), b), f), e g).

---

<sup>238</sup> Assim, vide o nosso *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 34 e seguintes.

<sup>239</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, "Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança", in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano VII, 2010, p. 12.

<sup>240</sup> Cf. PETER HÄBERLE, "Nachhaltigkeit und Gemeineuropäisches Verfassungsrecht", in *Wolfgang Kahl (org.), Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Tübingen, 2008, p. 200, *apud* J. J. GOMES CANOTILHO, "O Princípio da sustentabilidade como Princípio estruturante do Direito Constitucional", in *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos*, n.º 13, 2010, p. 2.



No domínio da legislação ordinária, a própria Reforma Aduaneira faz reiteradamente alusões à defesa dos “interesses do Estado”, enquanto fundamento para a adoção de concretas providências em contextos vários e que extravasam preocupações individualizadas dos operadores económicos (assim, artigo 4.º, ponto 18.º, artigo 52.º, pontos 21.º e 31.º, artigo 297.º, ponto 1.º e artigo 330.º, ponto 5.º).

Na Lei Geral Tributária, a prossecução do interesse público é tida como orientação à atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos, nomeadamente, dos artigos 55.º, 58.º. E é também neste diploma que se encontra, no correspondente preâmbulo, a assunção do “desenvolvimento sócio-económico sustentável” enquanto objetivo associável ao domínio tributário, e que não está ali reconduzido, pelo menos tão só, ao domínio ambiental<sup>241</sup>.

Numa solução também particularmente reconduzida ao domínio tributário, a Lei n.º 19/2014, de 14 de abril (que estabelece as bases da política de ambiente) assume a fiscalidade ambiental como instrumento (ali qualificado como “económico e financeiro”) da política de ambiente (assim, artigo 17.º, n.º 2, alínea e)).

### **5.1.2. O acolhimento na normação aduaneira de nível regional**

A referência ao desenvolvimento sustentável surge com especial relevo, no TUE, no âmbito do qual (em concreto, no respetivo preâmbulo) é o mesmo elevado a princípio: “princípio do desenvolvimento sustentável”, definindo-se que a União se empenha no desenvolvimento sustentável da Europa (artigo 3.º, n.º 3), que contribui para o desenvolvimento sustentável do planeta e para o comércio livre e equitativo, bem como para a rigorosa observância e desenvolvimento do Direito internacional (artigo 3.º, n.º 5), estando, assim, obrigada a contribuir, nas suas relações com o resto do mundo, para o comércio equitativo e a favorecer as iniciativas e os mecanismos de fiscalização que reforcem a eficácia dos tratados internacionais de que seja parte<sup>242</sup>. O desenvolvimento sustentável é, assim, parte integrante da política comercial comum<sup>243</sup>.

A União Europeia define e prossegue políticas comuns e ações e diligencia no sentido de assegurar um elevado grau de cooperação em todos os domínios das relações internacionais, a fim de apoiar o desenvolvimento sustentável nos planos económico, social e ambiental dos países em

---

<sup>241</sup> Pode ler-se, ali, o seguinte: “É tempo de (...) dotar o sistema tributário português de um meio que o fará aproximar decididamente do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas. (...) Esse objectivo insere-se, de resto, nos objectivos gerais, enunciados na mesma resolução para a reforma fiscal de transição para o século XXI: (...) promoção e desenvolvimento sócio-económico sustentável, em particular pela criação de condições favoráveis ao reforço da competitividade, ao crescimento económico e ao emprego e à consolidação e criação de empresas viáveis”.

<sup>242</sup> Cf. Conclusões do advogado-geral Yves Bot, apresentadas a 29 de janeiro de 2019 – parecer 1/17.

<sup>243</sup> Cf. Parecer 2/15 do TJ (Tribunal Pleno), de 16 de maio de 2017.

desenvolvimento, tendo como principal objetivo erradicar a pobreza (artigo 21.º, n.º 2, alínea d)) e de contribuir para o desenvolvimento de medidas internacionais para preservar e melhorar a qualidade do ambiente e a gestão sustentável dos recursos naturais à escala mundial, a fim de assegurar um desenvolvimento sustentável (artigo 21.º, n.º 2, alínea f)).

Particularmente a propósito do disposto no artigo 21.º do TUE, é aqui patente a dimensão sincrónica associável ao desenvolvimento sustentável, ao prever a respetiva extensão a todas as diferentes regiões, entre indivíduos e entre povos, dentro e fora da União Europeia.

Já no TFUE é empregue a expressão “desenvolvimento sustentável” no artigo 11.º, ali se consagrando que as exigências em matéria de proteção do ambiente devem ser integradas na definição e execução das políticas e ações da União, em especial com o objetivo de promover um desenvolvimento sustentável. Ainda que a referência ao desenvolvimento sustentável, no TFUE, se centre no domínio do ambiente, estamos perante um Tratado que difere do Tratado CE anteriormente em vigor, desde logo pelo facto de incluir na política comercial comum novos aspetos do comércio internacional contemporâneo, o que representa uma evolução significativa do Direito primário da União<sup>244</sup>. Esta evolução é refletida pelo disposto no artigo 207.º, n.º 1, segundo parágrafo, do TFUE, nos termos do qual a política comercial comum é conduzida de acordo com os princípios e objetivos da ação externa da União. E tais princípios e objetivos são concretizados no já aludido artigo 21.º do TUE, que incide, precisamente, sobre o desenvolvimento sustentável.

Assim, a obrigação de a União integrar os referidos objetivos e princípios na condução da sua política comercial comum resulta de uma leitura conjugada do artigo 207.º, n.º 1, segundo período, TFUE, do artigo 21.º, n.º 3, TUE, e do artigo 205.º, do TFUE. Nos termos do artigo 21.º, n.º 3, do TUE, a União prossegue os objetivos enunciados nos n.ºs 1 e 2 no contexto da elaboração e execução da sua ação externa nos diferentes domínios abrangidos pelo presente título e pela parte V do TFUE. A parte V do TFUE inclui, precisa e nomeadamente, a política comercial comum. O artigo 205.º TFUE exprime a mesma obrigação, enunciando que a ação da União na cena internacional ao abrigo da parte V do TFUE assenta nos princípios, prossegue os objetivos e é conduzida em conformidade com as disposições gerais enunciadas no capítulo I do título V do Tratado. O capítulo 1 do título V do TUE contém, designadamente, o artigo 21.º do TUE<sup>245</sup>.

---

<sup>244</sup> Cf. acórdão do TJUE de 18 de julho de 2013, processo C-414/11.

<sup>245</sup> Uma vez mais, nos termos do parecer 2/15 do TJ, de 16 de maio de 2017, seria incoerente considerar que as disposições que liberalizam o comércio entre a União e um Estado terceiro se inserem na política comercial comum e que as disposições que visam garantir que essa liberalização do comércio seja realizada no respeito do desenvolvimento sustentável não se inserem na mesma política.

E segundo o artigo 208.º, n.º 1, do TFUE, a política da União em matéria de cooperação para o desenvolvimento é conduzida de acordo com os princípios e os objetivos da ação externa da União, tais como resultam do aludido artigo 21.º do TUE. O objetivo principal desta política é a redução e, a prazo, a erradicação da pobreza, devendo a União, na execução das políticas suscetíveis de afetar os países em desenvolvimento, ter em conta os objetivos da cooperação para o desenvolvimento. Para a execução desta política, o artigo 209.º TFUE, prevê designadamente, no n.º 2, que a União pode celebrar com os países terceiros e as organizações internacionais competentes todos os acordos necessários à realização dos objetivos referidos no artigo 21.º do TUE e no artigo 208.º do TFUE. Daí resulta, precisamente, que a política da União no âmbito da cooperação para o desenvolvimento não se limita às medidas que visam diretamente a erradicação da pobreza, prosseguindo também os objetivos referidos no artigo 21.º, n.º 2, TUE, entre eles o de apoiar o desenvolvimento sustentável nos planos económico, social e ambiental dos países em desenvolvimento, tendo como principal objetivo erradicar a pobreza<sup>246</sup>.

Na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, o desenvolvimento sustentável surge associado à equidade intergeracional, estabelecendo-se, no parágrafo seis do respetivo preâmbulo, que o gozo dos direitos implica responsabilidades e deveres, tanto para com as outras pessoas individualmente consideradas, como para com a comunidade humana e as gerações futuras.

Por fim, no CAU, encontra-se também a referência aos “interesses financeiros da União e dos seus Estados-Membros” (artigos 3.º, alínea a), 5.º, n.º 7, alínea b) e 100.º, n.º 2) e a “interesses essenciais dos produtores da União” (artigo 211.º, n.º 4, alínea b) e n.ºs 5 e 6), em expressão da consideração de pretensões que não são isoladas. O próprio Regulamento (UE) n.º 978/2012, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro de 2012 (relativo à aplicação de um sistema de preferências pautais generalizadas) dá conta, no respetivo preâmbulo, que a política comercial comum da União consiste em consolidar e ser coerente com os objetivos da União no domínio da cooperação para o desenvolvimento, previstos no artigo 208.º do TFUE, nomeadamente, com a promoção do desenvolvimento sustentável, em conformidade com a decisão relativa ao tratamento diferenciado e mais favorável, à reciprocidade e à participação mais ativa dos países em desenvolvimento (“cláusula de habilitação”), em aplicação da qual os membros da OMC podem conceder um tratamento diferenciado e mais favorável aos países em desenvolvimento.

De resto, em novembro de 2016, a Comissão Europeia apresentou a sua abordagem estratégica para a aplicação da Agenda 2030, sendo de destacar a intenção de inclusão dos objetivos

---

<sup>246</sup> Cf. acórdão do TJUE de 11 de junho de 2014, processo C-377/12.

de desenvolvimento sustentável nas políticas e iniciativas da União Europeia, no sentido de o tornar um princípio orientador de todas as políticas da Comissão Europeia<sup>247</sup>. Trata-se de uma intenção que, em bom rigor, não deve traduzir uma novidade, atento o teor dos preceitos normativos já identificados, que assim mesmo o ditam.

Nestes termos, e fazendo uso das palavras de J. J. GOMES CANOTILHO, precisamente a propósito da sustentabilidade, no contexto do direito da União Europeia, é adequado falar-se de um princípio constitucional da União Europeia, densificado diretamente através de princípios diretamente vinculativos dos Estados Membros, e mediatamente operativo no âmbito das políticas desses mesmos Estados<sup>248</sup>.

### **5.1.3. O acolhimento na normação aduaneira de nível global**

A referência do desenvolvimento sustentável é transversal a vários instrumentos e convenções internacionais, tais como a Declaração das Nações Unidas sobre o Direito ao Desenvolvimento (1986), a Declaração do Rio sobre Ambiente e Desenvolvimento (1992), a Declaração da Organização Internacional do Trabalho (OIT) sobre os Princípios e Direitos Fundamentais no Trabalho (1998), a Declaração do Milénio das Nações Unidas (2000) e a Declaração de Joanesburgo sobre o Desenvolvimento Sustentável (2002). Porém, a atenção será, conforme se anunciou, aqui direcionada para os diplomas de evidente relevância para a tributação aduaneira.

Começamos pelo GATT 47, cuja referência assume aqui, essencialmente, o propósito de servir de comparação em relação aos diplomas que se seguirão. É que, no texto do GATT 47, não se vislumbram referências expressas ao desenvolvimento sustentável. São encontradas, porém (e numa conexão que será melhor densificada *infra*), referências a interesses que podem ser entendidos como, pelo menos, extravasando esferas individuais: nos artigos X e XVII, ao prever-se que a Parte Contratante não fica obrigada a revelar informações confidenciais cuja divulgação seja contrária ao interesse público. Não obstante, e conforme facilmente se constata, a referência ao interesse público está limitada ao contexto da divulgação de informações tidas por confidenciais. Também no artigo XX se encontra a referência a dimensões facilmente reconduzíveis ao interesse público, ao versar sobre as exceções gerais, prevendo-se que as mesmas possam ser ditadas, nomeadamente, quando

---

<sup>247</sup> Cf. *Communication on the next steps for a sustainable European Future*, de 13 junho de 2017 (disponível em [https://ec.europa.eu/info/strategy/international-strategies/sustainable-development-goals/eu-approach-sustainable-development\\_pt](https://ec.europa.eu/info/strategy/international-strategies/sustainable-development-goals/eu-approach-sustainable-development_pt) [20-052019]).

<sup>248</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO, "O Princípio da sustentabilidade como Princípio estruturante do Direito Constitucional", in *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos*, n.º 13, 2010.

necessárias à proteção da moralidade pública e à proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais. Acontece, todavia, que, para além do interesse público merecer aqui referência apenas em relação à divulgação de informações confidenciais (limitando, largamente, o seu âmbito de relevância) em particular no que concerne ao conceito de “moralidade pública”, não é a respetiva consagração nestes termos tão amplos que permite dar guarida efetiva à prossecução do interesse público. O uso de um conceito geral, indeterminado, potencia a adoção de medidas que, bem-intencionadas na teoria, não o são na prática, ao visarem, por exemplo, a proteção da indústria nacional contra produtos importados<sup>249</sup>.

A par dos aludidos preceitos, são encontradas ainda disposições que fazem uso das seguintes expressões: “interesses das Partes Contratantes” (artigos III, n.º 9, VI, n.º 7, alínea b)); “interesses comerciais legítimos de empresas públicas ou particulares” (artigo X, n.º 1); “interesses comerciais ou económicos de qualquer outra Parte Contratante” (artigos XII, n.º 3, alínea c), subalínea i), XVIII, n.º 10 e n.º 16); “prejuízo sério aos interesses de outra Parte Contratante” (artigo XVI, n.º 1); “interesses comerciais normais” (artigo XVI, n.º 2); “prejuízo sério ao comércio ou aos interesses das Partes Contratantes” (artigo XVI, n.º 5); “interesses comerciais legítimos de um empreendimento” (artigo XVII, n.º 4, alínea d); “interesses das outras Partes Contratantes seriam suficientemente salvaguardados” (artigo XVIII, n.º 18, alínea b)); “interesses essenciais da sua segurança” (artigo XXI, alíneas a) e b)); “interesses comerciais das Partes Contratantes menos desenvolvidas” (artigo XXXVII, n.º 3, alínea c)); “interesses essenciais das Partes Contratantes menos desenvolvidas” (artigo XXXVII, n.º 3, alínea c)); e “interesses comerciais do conjunto das Partes Contratantes menos desenvolvidas” (artigo XXXVII, n.º 4)”.

Ora, em momento nenhum se vislumbra a densificação normativa de tais conceitos, que têm em comum o emprego da expressão *interesse*. De qualquer forma, a própria expressão conhece uma recondução à esfera de *interesses comerciais; interesses legítimos; interesses essenciais...*, estreitados à realidade das Partes Contratantes. É certo que, por via de uma interpretação extensiva, poder-se-á entender que será um *interesse essencial* a proteção do desenvolvimento sustentável. Mas esse é um resultado de uma tarefa interpretativa - cuja admissibilidade pode, até, ser duvidosa - que não encontra na letra das disposições acolhimento expresso. O que encontra acolhimento expresso é a salvaguarda de *interesses*, com uma amplitude considerável, mas sem um reconhecimento no sentido de assumir,

---

<sup>249</sup> Cf. WELBER OLIVEIRA BARRAL, *O Comércio Internacional*, Belo Horizonte, Editora del Rey, 2007, p. 72. A este propósito, e a título de exemplo, pense-se no caso em que a Tailândia proibiu a importação de cigarros sob o pretexto de proteção da saúde humana mediante a diminuição do consumo de tabaco, ao mesmo tempo que permitiu a venda de cigarros por uma empresa pública – cf. Relatório do Painel, Tailândia – Restrições à Importação de e Tributos Internos sobre Cigarros (“Thailand – Cigarettes”), adotado em 7 de novembro de 1990, BISD 37S/200.

por via do comércio internacional e da respetiva tributação, bens maiores, que extravasem propósitos de neutralidade.

No respetivo texto não se encontram referências ao desenvolvimento sustentável.

Do GATT 47 para o acordo que cria a OMC (protocolo de Marraquexe, que integra o GATT 94) constata-se uma evolução assinalável no que toca à assunção de propósitos atinentes ao desenvolvimento sustentável. No preâmbulo do acordo que cria a OMC, diz-se expressamente que se assume o desenvolvimento sustentável como um objetivo, em si mesmo, a alcançar por via do comércio de mercadorias. O desenvolvimento da produção e do comércio de mercadorias (e de serviços) surgem, pois, como meios para concretização do desenvolvimento sustentável, ainda que se encontre ali essencialmente reconduzido à esfera ambiental, mediante a otimização da utilização dos recursos<sup>250</sup>.

Também no respetivo anexo 4, relativo aos acordos comerciais plurilaterais, na declaração relativa à contribuição da OMC para uma maior coerência na elaboração das políticas económicas a nível mundial, o desenvolvimento sustentável surge aqui como resultado de uma cooperação bem-sucedida em cada área da política económica e em prol do progresso de outras áreas. Já no contexto do comércio dos serviços, reconhece-se a importância da compreensão dos termos em que o comércio de serviços e o ambiente podem estar relacionados.

A referência ao *interesse público* vai ao encontro do que decorria já do GATT 47, ao ser reconduzido à divulgação de informações, tal como decorre dos artigos 6.º, n.º 3, 1.º, 11 (do anexo relativo ao acordo sobre os procedimentos em matéria de licenças de importação), III-A (no anexo relativo ao acordo geral sobre o comércio de serviços), 63.º, n.º 4 (no anexo relativo ao acordo sobre os aspetos dos direitos de propriedade intelectual relacionados com o comércio, no âmbito do qual também se encontra o artigo 8.º, com a epígrafe, “Princípios”, que surge como o preceito que maior atenção parece atribuir a esta dimensão, ao prever que os Membros podem adotar as medidas necessárias para promover o interesse público em setores de importância crucial para o seu desenvolvimento socioeconómico e tecnológico).

---

<sup>250</sup> No preâmbulo do Acordo lê-se o seguinte: “Reconhecendo que as suas relações no domínio comercial e económico deveriam ser orientadas tendo em vista a melhoria dos níveis de vida, a realização do pleno emprego e um aumento acentuado e constante dos rendimentos reais e da procura efectiva, bem como o desenvolvimento da produção e do comércio de mercadorias e serviços, permitindo simultaneamente otimizar a utilização dos recursos mundiais em consonância com o objectivo de um desenvolvimento sustentável que procure proteger e preservar o ambiente e aperfeiçoar os meios para atingir esses objectivos de um modo compatível com as respectivas necessidades e preocupações a diferentes níveis de desenvolvimento económico”.

Ora, a incursão até aqui concretizada já permite constatar que particularmente o desenvolvimento sustentável passa a merecer expresso acolhimento no acordo que cria a OMC, numa mudança de discurso que serve de mote à base principiológica que se ensaia, sobretudo quando comparado com o texto do GATT de 47.

Continuemos a vislumbrar o movimento no sentido do claro acolhimento do desenvolvimento sustentável como objetivo associável ao comércio internacional, e a sua relação com a tributação aduaneira, debruçando-nos, então, agora, sobre um instrumento, de índole jurídica, que parece servir de um meio especialmente pensado para concretização da liberalização do comércio internacional, dotado da normatividade aqui reivindicada: os acordos de comércio internacional de amplo espectro, os quais revestem, normalmente, a designação de acordos megarregionais.

Os acordos megarregionais, são “mega”, tanto ao nível subjetivo, como ao nível objetivo. Subjetivamente, implicam a participação de vários atores estaduais, de dimensões consideráveis – por vezes, em agregação de vários Estados. Objetivamente, o seu âmbito de aplicação é extenso, abrangendo, não só, o comércio de mercadorias, mas também as prestações de serviços e questões relacionadas, nomeadamente, com a participação em concursos públicos, propriedade intelectual e, particularmente para o que nos interessa, ambiente.

Em causa estão verdadeiros tratados internacionais, aos quais não falta, pois, o carácter jurídico-normativo e a dimensão global, apesar de não plenamente concretizada, é conseguida a um nível que parece satisfatório (pelo menos em relação a acordos de âmbitos mais restritos), o que nos leva a considerá-los como meios adequados para refletir a axiologia relevante. Mas se é verdade que os acordos megarregionais são, abstratamente, meios adequados para atingir os fins, a respetiva idoneidade, em concreto, depende, evidentemente, do teor de tais diplomas.

A título de exemplo, apontamos o CETA –, *Comprehensive Trade and Economic Agreement* –, celebrado entre a União Europeia e o Canadá, que espelha uma particular atenção em relação à sustentabilidade ambiental, em conexão com o comércio internacional<sup>251</sup>. Trata-se de um acordo megarregional, o qual demonstra, ao longo das várias disposições enunciadas nos capítulos dedicados à articulação entre as matérias de comércio e desenvolvimento sustentável, uma clara opção das

---

<sup>251</sup> Encontramos, ainda os acordos de comércio e de investimento União Europeia-Singapura, que constituem os primeiros acordos bilaterais concluídos pela UE com um membro da Associação das Nações do Sudeste Asiático (ASEAN). O acordo comercial entrou em vigor a 21 de novembro de 2019, nos termos do qual a Singapura eliminará todos direitos aduaneiros aplicados sobre os produtos da União, tendo acordado também na remoção de obstáculos ao comércio em setores-chave (como por exemplo, veículos automóveis, aparelhos eletrónicos ou têxteis). No preâmbulo do acordo estabelece-se o compromisso das partes em reforçar as suas relações económicas, comerciais e de investimento, em conformidade com o objetivo do desenvolvimento sustentável, no que se refere aos seus aspetos económico, social e ambiental, e a promover o comércio e o investimento de uma forma que tenha em conta níveis elevados de proteção do ambiente e do trabalho, bem como normas internacionalmente reconhecidas e os acordos de que sejam parte. O capítulo doze é dedicado ao comércio e ao desenvolvimento sustentável.

partes no fortalecimento da cooperação, não apenas no caminho de uma redução dos direitos aduaneiros – enquanto manifestação evidente da liberalização do comércio internacional –, mas também de um sistema de comércio sustentável, fundado em métodos de produção – agrícola, florestal, pesqueira ou aquicultura – que respeitem os níveis de proteção ambiental já existentes nos territórios das partes<sup>252</sup>.

Aliás, encontra-se no CETA uma cláusula de salvaguarda de interesses que não estão geograficamente localizados<sup>253</sup> (o artigo 8.9), no âmbito da qual as Partes “reiteram o direito de regularem nos seus respetivos territórios para realizar objetivos políticos legítimos, em domínios tais como a proteção da saúde pública, a segurança, o ambiente, a moral pública, a proteção social e a defesa dos consumidores ou a promoção e proteção da diversidade cultural”. Uma alteração regulativa que “afete negativamente um investimento ou interfira nas expectativas do investidor” não será tida como uma violação do tratado. O artigo 28.3 consagra, ainda, “Exceções Gerais” e incorpora o artigo XX do GATT, na aplicação das regras sobre investimento do CETA, permitindo-se às Partes adotar medidas não discriminatórias de prossecução daqueles mesmos objetivos aí enunciados, sem que tal constitua uma violação do tratado.

Particularmente no que se refere à expressão “moral pública” (“*public morals*”), nada ali é dito quanto aos termos em que deve ser interpretada. Porém, não é uma expressão exclusiva do CETA, surgindo em outros instrumentos com relevância aduaneira, desde logo, no próprio Código Aduaneiro da União (nos artigos 134.º, n.º 1, e 267.º, n.º 2, alínea e)), o que também não deixa de ser relevante para efeitos de reconhecimento de uma esfera axiológica vertida na disciplina jurídica aduaneira mais recente.

Avançando, nos termos do artigo 24.9, as partes do CETA reiteram envidar os necessários esforços para facilitar e promover o comércio e o investimento em bens e serviços ambientais, designadamente através da redução das barreiras não pautais relacionadas com esses bens e serviços (n.º 1), bem como prestar especial atenção à facilitação da eliminação dos obstáculos ao comércio ou ao investimento em bens e serviços de particular importância para a mitigação das alterações climáticas e, em particular, o comércio ou o investimento em bens de energia renovável e serviços conexos (n.º 2). É neste mesmo espírito que o acordo procura tratar o comércio de produtos florestais (artigo 24.10), o comércio de produtos de pesca e de aquicultura (artigo 24.11), encorajando os

---

<sup>252</sup> Para uma abordagem completa ao CETA *vide*, por todos, *OMC 2.0. - o CETA como novo paradigma do Direito Internacional Económico?*, (Francisco Pereira Coutinho, Lúcio Tomé Feteira, Ruth Santos (coord.)), Lisboa, Cedis, 2018.

<sup>253</sup> Também no sentido de recondução da aludida cláusula à proteção do interesse público, *vide* RITA GUERREIRO TEIXEIRA, “Arbitragem de Investimento, Soberania dos Estados e Interesse Público”, *in* *OMC 2.0. - o CETA como novo paradigma do Direito Internacional Económico?*, (Francisco Pereira Coutinho, Lúcio Tomé Feteira, Ruth Santos (coord.)), Lisboa, Cedis, 2018, p. 221.



métodos de cultura sustentável e os mecanismos de monitorização e adotando uma conduta de combate ao comércio ilegal (IUU – *illegal, unreported and unregulated*) daqueles produtos.

Na perspetiva da Comissão Europeia, o CETA apresenta diversas vantagens, sendo de destacar, para o que mais aqui nos interessa, a redução, em 98%, dos direitos aduaneiros para os exportadores e para os importadores<sup>254</sup>.

Mas as preocupações direcionadas ao desenvolvimento sustentável não são exclusivas do CETA. No caso do Acordo de Comércio Livre entre a União Europeia e os seus Membros, por um lado, e a República da Coreia<sup>255</sup>, por outro lado, constata-se que é o próprio desenvolvimento sustentável que serve de sustento para o acordo em si mesmo, ao dar-se conta, logo no preâmbulo, que as Partes reafirmam o seu empenhamento no desenvolvimento sustentável, convictas da contribuição do comércio internacional para o desenvolvimento sustentável, no que se refere aos seus aspetos económico, social e ambiental, incluindo redução da pobreza, pleno emprego e trabalho digno para todos, bem como para a proteção e a preservação do ambiente e dos recursos naturais. O desenvolvimento sustentável, no seu artigo 1.1, alínea g), é tido como um objetivo global, a desenvolver pelo comércio internacional, devendo o mesmo ser refletido em todos os níveis da relação comercial entre as Partes. Todo o capítulo treze é dedicado à relação entre o comércio internacional e o desenvolvimento sustentável, sendo ali concretizável por via, nomeadamente, e no que à esfera social diz respeito, da eliminação de todas as formas de trabalho forçado ou obrigatório; da eliminação efetiva do trabalho infantil; e da eliminação da discriminação no emprego e na atividade profissional. Na esfera ambiental, reconhece-se também o valor da governação e dos acordos internacionais em matéria de ambiente enquanto resposta da comunidade internacional aos problemas ambientais mundiais ou regionais e comprometem-se a realizar consultas e a cooperar, se necessário, no que diz respeito às negociações sobre questões ambientais relacionadas com o comércio que se revistam de interesse mútuo.

No mesmo sentido, no acordo entre a União Europeia e o Japão para uma parceria económica<sup>256</sup>, também aqui surge a *moral pública* como fundamento do cumprimento das obrigações

---

<sup>254</sup> Neste sentido, *vide* Comissão Europeia, "Vantagens do CETA" (disponível em [http://www.eurocid.pt/pls/wsd/docs/F25044/NG0416483PTN\\_002.pdf](http://www.eurocid.pt/pls/wsd/docs/F25044/NG0416483PTN_002.pdf) [09-10-2019]). Aliás, em bom rigor, o CETA prevê a eliminação pelo Canadá dos direitos aduaneiros referentes a 98,6% das linhas pautais, num período até 7 anos. À entrada em vigor do acordo, o Canadá eliminou os direitos aduaneiros de 99,6% das linhas pautais industriais; as restantes 0,4% serão objeto de liberalização progressiva (3, 5 ou 7 anos). Para que os bens exportados possam beneficiar de isenção ou da redução dos direitos aduaneiros aquando da sua entrada no mercado do Canadá, é necessário que os exportadores portugueses estejam registados no Sistema de Exportador Registrado (sistema REX).

<sup>255</sup> Este acordo encontra-se em vigor desde 1 de julho de 2011. O acordo prevê a eliminação pela Coreia de 98,7% dos direitos aduaneiros sobre produtos de origem europeia, num período até cinco anos. Além disso, foram acordados compromissos específicos destinados a eliminar e a prevenir o aparecimento de obstáculos não pautais ao comércio em sectores como o do automóvel, dos produtos farmacêuticos e dos produtos eletrónicos.

<sup>256</sup> O acordo de parceria económica União Europeia-Japão está a ser aplicado desde 1 de fevereiro de 2019. Nessa data, o Japão eliminou os direitos aduaneiros referentes a 86% das linhas pautais. Quando o acordo estiver totalmente implementado (após um período de transição até 15 anos), o Japão

decorrentes de acordos internacionais (no artigo 4.2, n.º 4, alínea a), e também aqui se afirma o desenvolvimento sustentável enquanto objetivo, nas suas dimensões económica, social e ambiental, por via da promoção do comércio, e o capítulo dezasseis é direcionado, precisamente, à relação entre o comércio e o desenvolvimento sustentável. Consagra-se aí que as Partes reconhecem a importância de promover o desenvolvimento do comércio internacional de uma forma que contribua para o desenvolvimento sustentável em prol do bem-estar das gerações presentes e futuras (artigo 16.1), reconhecendo-se à Partes o direito de definirem as suas políticas e prioridades em matéria de desenvolvimento sustentável, de estabelecerem os seus próprios níveis internos de proteção do ambiente e do trabalho e de adotarem ou alterarem as suas disposições legislativas e regulamentares em conformidade, de acordo com os compromissos assumidos em relação às normas internacionalmente reconhecidas e aos acordos internacionais de que são signatárias (artigo 16.2). Também aqui se prevê, na esfera social, e a título de exemplo, a eliminação de todas as formas de trabalho forçado ou obrigatório; a eliminação efetiva do trabalho infantil; e a eliminação da discriminação no emprego e na atividade profissional (artigo 16.3). No domínio do ambiente, é sublinhada a importância dos acordos multilaterais celebrados nesse âmbito, para que a comunidade internacional possa enfrentar os desafios ambientais mundiais ou regionais, sublinhando-se também a importância de assegurar a complementaridade entre o comércio e o ambiente. Desde logo, e nomeadamente, é incentivada a utilização de produtos obtidos através da utilização sustentável de recursos naturais e que contribuem para a conservação e a utilização sustentável da biodiversidade (artigo 16.5).

## **5.2.A conexão entre interesse público e desenvolvimento sustentável**

Os apartados anteriores permitiram aferir os termos em que dimensões de relevo global, tendentes à concretização de um bem maior e comum, são assumidas em instrumentos jurídicos pertencentes a cada um dos níveis em que se encontra plasmada a normação aduaneira. Tais dimensões, quando reconduzidas ao comércio internacional de mercadorias, conforme se constatou, assentam no interesse público (ou em expressões que refletem um conteúdo aproximado à

---

terá eliminado os direitos aduaneiros relativos a 97% das linhas pautais. As restantes (apenas 3%) estarão sujeitas a uma liberalização parcial através de contingentes ou de reduções pautais. De resto, para que os bens exportados possam beneficiar de isenção ou de redução dos direitos aduaneiros aquando da sua entrada no mercado do Japão, é necessário que os exportadores portugueses estejam registados no Sistema de Exportador Registado (sistema REX).

prosecução de propósitos ou necessidades que extravasam a esfera individual) e/ou no desenvolvimento sustentável.

O propósito dos apartados seguintes reconduz-se, portanto, a contribuir para a aludida densificação, em prol da adequada conceção de objetivos assumidos à luz do desenvolvimento sustentável, da qual depende a eficiente adoção de medidas, desde logo, de índole aduaneira, tendentes a tal fim.

A primeira aproximação à densificação (ou, melhor dito, ao enquadramento) de *desenvolvimento sustentável* que aqui se ensaiará assenta na sua conexão com a prossecução do interesse público. A conceção do interesse público como estando inerente ao desenvolvimento sustentável é intuitiva: é do interesse público que se proteja e se promova o desenvolvimento sustentável, equitativamente. Mas a conexão entre ambas as dimensões extravasa, evidentemente, *intuições*. Se o que se pretende é avançar com um contributo para efeitos de construção de uma base principiológica orientadora da tributação aduaneira, a primeira das aproximações que nos surge como juridicamente fundamentada redundava, precisamente, na prossecução do interesse público, enquanto dimensão inerente à tributação, amplamente entendida. A prossecução do interesse público está subjacente a qualquer domínio da tributação, desde logo porque o cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias) serve, precisamente, para satisfação do interesse público.

Ainda que ao desenvolvimento sustentável seja associável um núcleo concetual próprio, ao qual nos dedicaremos *infra*, o respetivo invólucro, em termos teóricos, merece ser problematizado (num exercício que em termos de sistematização é necessariamente prévio – porque de enquadramento), e a forma que se reputa por adequada reside na aceção de interesse público enquanto realidade que, de resto, está também presente, tal como já se teve a oportunidade de aferir, nos principais instrumentos jurídicos relevantes para a tributação aduaneira.

### **5.2.1. A extrasistematicidade de *interesse público***

A conexão entre desenvolvimento sustentável e interesse público pressupõe que este último seja percecionado em termos extrasistémicos. A extrasistematicidade do interesse público, surge, então, como condição prévia da sua aceitação para efeitos de enquadramento do desenvolvimento sustentável. Está-se, porém, perante uma dimensão cuja perspetivação é tradicional e essencialmente feita a partir do domínio interno de cada Estado, ainda que a respetiva concretização (ou violação) no

contexto do comércio internacional possa assumir proporções que extravasam as fronteiras estaduais e ainda que também dependa da atuação de entes privados.

Assim entendido, é identificável um prévio entrave associado à conexão entre o desenvolvimento sustentável e o interesse público, atento o caráter já marcadamente global do primeiro e o caráter também já marcadamente nacional do segundo. Se ao interesse público for reconhecida uma qualidade intrasistémica, no sentido em que apenas pode ser percecionado e concretizado de forma espacialmente e temporalmente limitada, a relação com o desenvolvimento sustentável será reduzida à esfera nacional<sup>257</sup>. Por outras palavras, apenas internamente é que se poderá dizer que a prossecução do interesse público pressupõe a promoção e a proteção do desenvolvimento sustentável. Se assim for, a promoção e a proteção do desenvolvimento sustentável parece depender, apenas, de soluções adotadas internamente. Trata-se daquela que parece ser a posição mais favorável ao respeito pela soberania estadual e das diferenças económicas, sociais, culturais e ambientais existentes, mas, simultaneamente, parece não ir ao encontro da tendência globalizante sentida a todos os níveis, que exige, pelo menos, harmonia normativa, mais facilmente concretizável se orientada por propósitos comuns.

Num cenário em que, em termos globais, todos ou quase todos os Estados que, internamente, ao abrigo da prossecução do interesse público, adotassem medidas destinadas à promoção e à proteção do desenvolvimento sustentável, o resultado da agregação de tais medidas continuaria a estar afastado de propósitos de coerência normativa.

Assumindo a premissa de que há valores (eventualmente eleváveis a bens jurídicos e a bens jurídicos fundamentais) que são partilhados globalmente, tal como constatado nos apartados anteriores, parece ser possível encarar o interesse público como o fim último de qualquer atividade com relevância pública, ao significar a proteção de bens jurídicos tidos como de relevância internacional, levando a que o princípio da prossecução do interesse público seja perspetivado não apenas internamente, mas também internacionalmente. Como encarar a tendencial ausência de fronteiras às trocas comerciais de mercadorias – de evidente caráter económico – sem o reconhecimento de que essa mesma liberalização comercial surge na sequência de um padrão de consumo comum, transversal, potenciado pela aproximação e partilha de estilos de vida, de valores, a

---

<sup>257</sup> Poder-se-ia, até, ir mais longe na delimitação de *interesse público*, se se seguisse, neste âmbito o pensamento de BAUMAN, que lhe atribui uma individualidade intrínseca. Nas suas palavras: “[q]ual é o sentido de «interesse comum» senão permitir que cada indivíduo satisfaça os seus próprios interesses? O que quer que os indivíduos façam quando se unem, e por mais benefícios que o seu trabalho conjunto possa trazer, eles o perceberão como limitação à sua liberdade de buscar o que quer que lhes pareça adequado separadamente, e não ajudarão”. O mesmo autor faz referência ao pensamento de JOËL ROMAN (*La démocratie des individus*), de 1998, segundo o qual “o interesse geral não é mais do que um sindicato de egoísmos, que envolve emoções coletivas e o medo do vizinho” - cf. ZYGMUNT BAUMAN, *Modernidade Líquida*, Rio de Janeiro, Jorge Zahar editor, 2001 (*ebook*).

nível global, que convoca uma disciplina que acompanhe a transversalidade e a aproximação? E como garantir que qualquer atuação a encetar (seja ela administrativa, legislativa ou jurisdicional) tem em conta esses mesmos vetores?<sup>258</sup>

São patentes os contributos que, surgindo de várias frentes, procuram densificar os objetivos a alcançar à escala mundial, a partir do reconhecimento dessa transversalidade. Na maioria, é detetável uma preocupação comum: o desenvolvimento sustentável<sup>259</sup>.

A conceção internacional ou global do interesse público surge como consequência da globalização, enquanto fenómeno que não assume tão só contornos económicos, mas também, assim cremos, sociais, ambientais e políticos, os quais assumem uma evidente relevância jurídica, acompanhando o Direito aquela que é uma realidade que não conhece barreiras físicas ou que, conhecendo-as, tende promover o seu afastamento.

É que mesmo que internamente sejam acolhidas soluções construídas em outros eventuais níveis de governação, o respeito pela soberania e pelas diferenças manter-se-á se se fizer depender a receção de tais soluções da respetiva concordância com a Lei fundamental vigente internamente.

Se se considerar, então, que o interesse público é capaz de ser perspetivado fora do sistema (extrasistema), de maneira supraestadual, várias outras questões se levantam, entre elas duas, que nos parecem particularmente relevantes: (i) de que forma é que esse mesmo interesse público poderá ser concretizado e (ii) por quem (se, por exemplo, por cada Estado, internamente, sendo o fruto da respetiva agregação do que decorre das atuações de todos os outros Estados, ou por uma entidade de cariz supraestadual)<sup>260</sup>. Mas, mesmo que se entenda que a conceção de interesse público é

---

<sup>258</sup> Não obstante, *vide* o estudo realizado por ANNE-CELIA DISDIER e KEITH HEAD, sobre o efeito da distância (geográfica) sobre o comércio internacional, nos termos do qual a distância geográfica entre as partes leva à redução do volume de comércio bilateral, por via não só dos custos associados ao transporte das mercadorias e das comunicações, mas também pela falta de familiaridade e pelas diferenças culturais - cf. ANNE-CELIA DISDIER e KEITH HEAD, "The Puzzling Persistence of the Distance Effect on Bilateral Trade", *in Review of Economics and Statistics*, vol. 90, 2008, p. 37 e seguintes.

<sup>259</sup> Já nos dedicamos a identificar, em concreto, que frentes são essas, *supra*, pelo que para evitar a repetição socorremo-nos aqui apenas da Agenda 2030 para espelhar, em termos práticos, o nosso pensamento, assente numa transversalidade axiológica. Isto porque a Agenda 2030 parece ter sido construída com base nesse mesmo entendimento, ao identificar um conjunto de metas a serem concretizadas mundialmente, as quais espelham aquelas que são preocupações transversais a países desenvolvidos e a países em vias de desenvolvimento, capazes de serem agregadas numa única expressão: "desenvolvimento sustentável". Poder-se-á, então, dizer que as aludidas metas espelham aquele que é o interesse público a nível mundial, no sentido em que, sendo as mesmas atingidas, todas elas, o interesse público transnacional é concretizado? Ou, por outras palavras, poderá o interesse público, a nível supraestadual, ser reconduzido ao desenvolvimento sustentável? O objetivo 17 da Agenda 2030, consiste, precisamente, em "reforçar os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável". Olhando para a tendência global, parece que é a segunda opção aquela que tem vindo a ser tida como refletora do interesse público.

A referência à Agenda 2030, embora temporalmente localizada, poderá ser entendida como abstratamente capaz de ser válida para outros diplomas definidores de objetivos globais, criados e mantidos em termos semelhantes, que procurem refletir um padrão tendencialmente universal de desenvolvimento sustentável.

<sup>260</sup> A este propósito *vide* EDWIN REKOSH, "Who Defines The Public Interest? – Public Interest Law Strategies in Central and Eastern Europe", *in PILI Papers*, number 1, Columbia Law School, 2005, p. 11 (disponível em <https://www.pilnet.org/public-interest-law-resources/23-who-defines-the-public-interest.html> [13-07-2019]).

intrasistêmica, então, no limite, o sistema a ter em conta pode reconduzir-se ao planeta Terra<sup>261</sup>, ainda que nos pareça esta uma conceção desnecessária e que, em termos práticos, implica encarar-se o interesse público em termos que ultrapassam fronteiras nacionais.

A dualidade de posições (pró ou contra extrasistematicidade do interesse público) é motivada, claro está, pela fluidez das fronteiras que denotam o próprio conceito de prossecução do interesse público, o qual é semanticamente vago. Não obstante, a prossecução do interesse público subjaz, necessariamente, a qualquer domínio da tributação, precisamente porque o cumprimento das obrigações tributárias serve para satisfação do interesse público. Consequentemente, as entidades com competência para garantir o cumprimento dessas obrigações atuam tendo em vista essa mesma satisfação, num movimento circular que começa e acaba no mesmo ponto basilar: o interesse público. Particularmente com a tributação aduaneira também assim haverá de ser, mas a respetiva satisfação deve ser enquadrada no concreto domínio por ela ocupada: o comércio internacional de mercadorias. É precisamente à densificação do interesse público neste concreto domínio que se dedicam as próximas linhas.

### **5.2.2. A supraestadualidade de *interesse público***

Admitindo-se o carácter extrasistémico do interesse público, estaremos em condições para o qualificar enquanto propósito de relevância supraestadual. Não se assumem, assim, os conceitos de extrasistematicidade e de supraestadualidade, como sinónimos. Antes se parte da conceção de acordo com a qual a primeira das aproximações surge como pressuposto da segunda: só se se admitir a perceção extrasistémica de interesse público é que se poderá trabalhar na densificação de um interesse público supraestadual<sup>262</sup>. Em que termos poderá, então, o interesse público supraestadual ser encarado?

---

<sup>261</sup> Não obstante, *vide* o contributo de RAM S. JAKHU, que avança com a conceção de “*global public interest in outer space*”, segundo o qual já o mesmo havia sido reconhecido pela comunidade internacional com a conclusão, em 1967, do *Outer Space Treaty*, negociado pelas Nações Unidas (*Treaty on Principles Governing the Activities of States in the Exploration and Use of Outer Space, including the Moon and Other Celestial Bodies*, Jan. 27, 1967, 610 V.N.S.T. 205), o qual implica “*the obligation of each State to explore and use outer space and celestial bodies for the benefit and interests of all countries, which accords supremacy for the inclusive interests of the international community over exclusive rights of individual States. It also entails the right of each State to explore and use outer space and celestial bodies for peaceful purposes, without discrimination of any kind or appropriation by any means*” – cf. RAM S. JAKHU, “Legal issues relating to the global public interest in outer space”, in *Journal of Space Law*, Vol. 32, Summer 2006, p. 31, 107 e 108 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2801681](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2801681) [13-07-2019]).

<sup>262</sup> Ainda que na área do investimento, ANDREAS KULICK propõe a chamada “*Global Public Interest theory*”, a partir do antagonismo que identificou na esfera do Direito Internacional Público entre “*Grundnorm of sovereignty vs. Humanity*”, concretizando um pensamento também ele axiologicamente orientado. Assim, *vide* ANDREAS KULICK, *Global Public Interest in International Investment Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2012, p. 7 e, em particular, p. 77 e seguintes. Também no mesmo domínio do investimento, STEPHEN W. SCHILL reconduz o interesse público a prosseguir pelos Estados, nomeadamente, à proteção do ambiente, da saúde pública ou dos direitos dos trabalhadores – cf. STEPHEN W. SCHILL, “In Defense of International Investment Law”, in *European Yearbook of International Economic Law*, Krajewski, Markus (ed.), vol. 7, Cham, Springer, 2016, p. 309 e 310.

O interesse público reconduz-se a um complexo de interesses, que pertencem ou que se referem a uma generalidade de pessoas indistintas<sup>263</sup>, numa equiparação ao interesse social, a partir de um processo relacional e dialéctico de base axiológico-jurídica. A consideração do interesse público implica, portanto, a identificação dos valores essenciais para a convivência social, os quais, merecendo a tutela do Direito, serão absorvidos ou incorporados sob a forma de bens jurídicos, podendo ser erigidos a bens jurídicos fundamentais se vierem a ser constitucionalizados, formal ou materialmente. É na sequência desta trilogia escalonada (valor, bem jurídico e bem jurídico fundamental) que se permite identificar um conjunto de necessidades de feição supraindividual ou coletiva<sup>264</sup>.

Partimos, aqui, do entendimento segundo o qual é detetável e defensável a existência de um interesse público *supraestadual*, suportado pelo próprio regime jurídico de cariz internacional que disciplina o comércio internacional de mercadorias e que implica o reconhecimento de uma comunidade internacional<sup>265</sup>.

Mas mesmo no concreto domínio do comércio internacional de mercadorias, e ainda que o mesmo possa ser entendido num sentido verdadeiramente amplo, reportando-se a todos os seres humanos que habitam no planeta Terra, é também possível concretizar uma delimitação, partindo da análise do fluxo de mercadorias de e para a União Aduaneira da União Europeia. Neste caso, o *público* a ser considerado reconduz-se às pessoas singulares ou coletivas pertencentes a esta União, ainda que os propósitos que a sustentam e as soluções jurídicas e políticas nela adotadas extravasem as suas linhas territoriais e tenham em conta também realidades que se reportam a outros pontos geográficos (desde logo, é o que acontece, por exemplo, com acordos comerciais celebrados entre a União Aduaneira da União Europeia e, os assim designados, países em vias de desenvolvimento, destinados a potenciar esse mesmo desenvolvimento). Assim, ainda que se parta, para efeitos de delimitação da abordagem, da União Aduaneira da União Europeia, a conceção que daqui resulte conhecerá, necessariamente, um âmbito de abrangência mais amplo.

Mas redirecionemos o discurso para o que, em concreto, se deve entender por “interesse público”. Tradicionalmente é tido como uma “manifestação directa ou instrumental das necessidades fundamentais de uma comunidade política e cuja realização é atribuída, ainda que não em exclusivo, a

---

<sup>263</sup> “The “public interest” is not some socialist will-of-the-wisp that the government must represent, it is the sum of all the private interests that make up the “public.” The “national economic interest” is the simple sum of all the private economic interests in the national economy; no more and no less” – cf. J. MICHAEL FINGER e ANDREI ZLATE, “WTO Rules That Allow New Trade Restrictions: The Public Interest Is a Bastard Child”, 2003, p. 16 (disponível em <http://fordschool.umich.edu/rsie/acit/TopicsDocuments/Finger030421.pdf> [16-03-2019]).

<sup>264</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis - Urgência de um Direito Financeiro equigeracional”, in *Estudos em homenagem ao Professor Doutor José Joaquim Gomes Canotilho, volume I, Studia Iuridica* – 102, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, p. 619 e seguintes.

<sup>265</sup> “A contemporary understanding of international law promotes the notion of community interest to the extent that ‘absolute sovereign freedom to accept or dismiss a legal rule simply appears anachronistic in the present time’ ” - cf. ELENA KATSELLI PROUKAKI, *The Problem of Enforcement in International Law - Countermeasures, the non-injured state and the idea of international community*, Routledge Research in International Law, London and New York, 2010, p. 15 (disponível em <https://www.taylorfrancis.com/books/9780203865569> [11-04-2020]).

entidades públicas”<sup>266</sup> –, sendo comum a distinção entre interesse público primário e interesses públicos secundários ou segmentarizados. O primeiro respeita aos valores básicos que orientam uma comunidade politicamente organizada, relacionando-se as condições indispensáveis à sua manutenção e desenvolvimento: o *bem comum* ou a *salus pública*. Os segundos constituem um instrumento necessário à realização do bem comum, ou seja, à afirmação do interesse público primário, que exige a individualização de pretensões secundárias do aparelho de direção da comunidade que se traduzem na atribuição aos seus órgãos do encargo de prover a realização ou a satisfação de interesses experimentados pela generalidade das pessoas e não por interesses individuais<sup>267</sup>.

Isto dito, facilmente se conclui que a arrecadação de receita proporcionada pela cobrança de direitos aduaneiros – a finalidade fiscal a eles associada –, representa um interesse público secundário, considerando que é partir dela que os propósitos subjacentes às soluções jurídicas que neste domínio são adotadas são concretizados. De facto, o principal desiderato das Autoridades aduaneiras corresponde à execução da missão consagrada no artigo 3.º do CAU, a qual extravasa a simples arrecadação de receita e que, para além do mais, procura a facilitação do comércio que seja considerado legítimo. Por esse motivo, “a visão odiosa dispensada à administração tributária percecionando-a como um mero aparato de coletor de tributos, insubordinado e que «faz o que quer» é extremamente redutora, além de juridicamente (e cientificamente) não sustentada”<sup>268</sup>. Neste contexto, o interesse público, no concreto domínio do comércio internacional de mercadorias, deve ser entendido com base numa consideração alargada dos fins subjacentes à atuação das Autoridades aduaneiras, cuja missão é, face à reconhecida diversidade de planos de atuação, merecedora de especial densificação principiológica e, inclusivamente, moral. Agir moralmente, enquanto dever jurídico que impende sobre as autoridades públicas, será fruto da importância que é reconhecida à sua missão para concretização do comércio internacional. A moralidade, neste domínio, é normalmente reconduzida à seriedade na atuação<sup>269</sup>.

O reconhecimento de que a arrecadação de receita por via da cobrança de direitos aduaneiros constitui interesse público, ainda que secundário, tem na sua base a ideia de que da tributação nas importações e exportações decorrem determinados efeitos, a vários níveis, cuja manutenção poder ser

---

<sup>266</sup> Cf. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, “Interesse Público”, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Vol. V, 1993, p. 275.

<sup>267</sup> Cf. FERNANDA PAULA OLIVEIRA e JOSÉ EDUARDO DE OLIVEIRA FIGUEIREDO DIAS, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 11 e seguintes.

<sup>268</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)” in *Desafios Tributário* (Nuno Barroso, Pedro Marinho Falcão – Coord.), Porto, Vida Económica, 2015, p. 133.

<sup>269</sup> Neste sentido, a Administração deve proceder honestamente, “com sinceridade, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos” - cf. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso de Direito Administrativo*, 33.ª edição, São Paulo, Malheiros, 2017, p. 109.



defensável ou não. Independentemente do tendencial afastamento da cobrança de direitos aduaneiros, constata-se que a manutenção de obrigações acessórias se revela essencial para dar cumprimento à missão aduaneira, o que, potencialmente, permite dar concretização ao paradigma de segurança. Neste sentido, à prossecução do superior interesse público supraestadual deverá ser reconhecido um largo espectro, no sentido de dever ser direcionado a todos os quadrantes merecedores de tutela jurídica no domínio do comércio internacional de mercadorias, obrigando o legislador, desde logo, a adotar medidas que permitam atingir o nível de segurança necessário e adequado. Assim, as medidas baseadas na prossecução do superior interesse público supraestadual não deverão ser desproporcionadas em relação ao nível de proteção pretendido e de acordo com o nível de risco para a sustentabilidade existente, variável, designadamente, de acordo com o tipo de mercadorias que são transacionadas, com os operadores económicos e com os Estados envolvidos. Em determinados casos, uma proibição total de transação de uma mercadoria poderá não ser uma resposta proporcional a um risco potencial. Noutros casos, porém, poderá ser a única resposta possível a um determinado risco.

É ainda sob a égide de exigências de proporcionalidade associadas à prossecução do interesse público que nos parece que devem ser equacionados os termos em que as Autoridades devem atuar em situações concretas nas quais, tendo os operadores económicos atuado de boa fé, de forma prudente e diligente, se vêm posteriormente obrigados a suportar uma liquidação adicional de direitos aduaneiros – capaz de colocar em risco a sua própria atividade comercial –, na sequência, por exemplo, de só se ter verificado *a posteriori* que a isenção anteriormente concedida com fundamento na origem das mercadorias não seria aplicável<sup>270</sup>.

A prossecução do interesse público implicará, também, o estabelecimento de uma comparação entre as consequências positivas ou negativas mais prováveis da atuação prevista (imposição de obrigações aduaneiras) e as de uma não atuação (não imposição de obrigações aduaneiras), em termos de custo global para a Comunidade, a curto, médio e longo prazo. As medidas previstas deverão estar em condições de trazer um benefício global. Não obstante, a análise das vantagens e dos encargos não se poderá reduzir a uma análise económica custo/benefício, devendo assumir um alcance mais vasto, que integre considerações não-económicas<sup>271</sup>.

---

<sup>270</sup> Numa perspetiva negativa a propósito deste cenário, *vide* ÁLVARO CANEIRA, que crê “dever dar graças a Deus não ser operador do comércio internacional, *maxime* importador na União, pois estes encontram-se gravemente desprotegidos e sacrificados à proteção dos “interesses financeiros da (comunidade) União” que, repita-se, no caso nem se descortinam com rigor quais sejam, e os que não têm grande poder financeiro, por vezes, mesmo em sérios riscos de insolvência” – cf. ÁLVARO CANEIRA, “O contencioso aduaneiro e o papel do TJUE”, *in Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 285.

<sup>271</sup> A este propósito, seguindo a aludida Comunicação da Comissão e de acordo com a jurisprudência do TJUE, deverá ser indubitavelmente concedida uma maior ponderação aos requisitos relacionados com a proteção da saúde pública do que às considerações de carácter económico. E, de facto, “[e]xiste mais vida para além do bem-estar económico. Um país não deve certamente sacrificar a sua liberdade, a sua cultura e os direitos humanos por um

Mas qual é, então, o núcleo essencial do interesse público supraestadual?

Numa perspectiva internacional, tendencialmente transversal, o interesse público primário, superior, transnacional, supranacional, supraestadual, redundante, de uma forma não comprometedor, na paz, entendida como um estado caracterizado pela ausência de força (ainda que numa sociedade organizada a absoluta ausência da força não seja possível)<sup>272</sup>. Uma paz internacional entre Estados, a qual, existindo, se estende a todos aqueles que os compõe e que é transversal a todos os planos e a todas as esferas - incluindo, a do comércio internacional - representando a paz aquele que seria o superior interesse público supraestadual a que nos temos vindo a reportar. Trata-se do valor cuja universalidade e consensualidade parecem ser difíceis de afastar e que foi tido, em tempos como o resultado do acolhimento do comércio livre<sup>273</sup>.

Também GUNTHER TEUBNER, sustenta, partindo da compreensão de um “pluralismo jurídico transnacional”, e inspirado pelo pensamento de Eugen Ehrlich, que o plano internacional pode ser descrito como uma “Bucovina global”, ou seja, como uma ordem jurídica fundada na ideia de paz mundial, partindo de um “otimismo democrático”<sup>274</sup>. Não a *Pax Americana*, mas sim a *Pax Bukowina*<sup>275,276</sup>.

Mas continuamos num nível de abstração difícil de sustentar. Até porque a paz é suscetível de ser expressa em várias dimensões ou reconduzida a distintas esferas. No contexto da nossa investigação, há duas que poderão aqui ser identificadas, as quais, ainda que necessariamente devam ser perspectivadas em simbiose, são suscetíveis de perspetivação autónoma. Em causa está, portanto, a paz no comércio internacional – associada aos termos em que o mesmo é concretizado – entre quem, com que objeto, com que procedimento de produção e de comercialização, com que proveniência e destino, com que forma de transporte – e a paz jurídico-aduaneira.

---

acréscimo de rendimento nacional” – cf. SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011, p. 702. Neste sentido, e por exemplo, os países podem impor a tributação sobre as importações concretizadas para preservar as suas culturas tradicionais ou as condições ambientais.

<sup>272</sup> Cf. HANS KELSEN, *Peace through Law*, Reprint edition, The Lawbook Exchange, Ltd., 2008, p. 3.

<sup>273</sup> Como “valores burgueses”, de carácter universal, eram, precisamente, apresentados, por MARX e ENGELS, no *Manifesto Comunista*, o progressismo, o pacifismo, o livre pensamento, a tolerância e fraternidade e o humanismo. Particularmente no que concerne ao progressismo, a sua identificação como valor universal prende-se com o facto de se considerar que a defesa e a prática do progresso económico e educativo levam à paz. Quanto ao pacifismo, apesar da acusação recorrente de que o capital não tem pátria e de que visa apenas o lucro, ainda que fomentando guerras, predações, insensibilidade social e até à saúde e vida alheias, o autor considera que o valor burguês, aqui, seria mesmo o da defesa e construção da paz – cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 173 e 174.

<sup>274</sup> Cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise»*. *Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 620.

<sup>275</sup> Cf. GUNTHER TEUBNER, “A Bukowina global sobre a emergência de um pluralismo jurídico transnacional”, in *Impulso: Revista de Ciências Sociais e Humanas*, v. 14, n.º 33, Piracicaba, Direito e Globalização, 2003, p. 9 e seguintes. Bukowina designa uma região histórica da Europa oriental, uma das antigas províncias do Império Austro-Húngaro, que é partilhada entre a Ucrânia e a Roménia.

<sup>276</sup> Aquando da criação do Banco Mundial, do Fundo Monetário e do GATT (depois substituído pela OMC, como oportunamente se explorará), dominava a ideia de que, através da coordenação económica permanente, se conseguia, mais eficientemente, evitar o perigo de guerra. Com o tempo, estas organizações, nas suas atuais configurações, perante a crescente “teia” de relações na economia mundial, tornaram-se imprescindíveis para uma ordem económica internacional pacífica.

A paz jurídico-aduaneira redundará na ausência de força (que não pelas mãos dos Estados quando assim se justifique) nas trocas comerciais, as quais devem ser concretizadas voluntariamente, de acordo com a livre vontade dos operadores económicos, e dentro dos limites impostos. A paz surge, por conseguinte, e neste domínio, como expressão de um ensejo que não é utópico, como seria aquele assente numa sociedade perfeita, justa, equilibrada, carente de conflitos, enquanto final da linha da evolução social. Esta última conceção é reconduzida a uma “falaciosa crença”<sup>277</sup>.

Será possível manter a relevância destes ensejos e reconduzi-los à esfera do interesse público sem, todavia, recorrer à paz como segmento intermediário? É que, seguindo o pensamento de ERICK VIDIGAL, é imprescindível para a paz a existência de um poder mundial central, superior às jurisdições nacionais. No entender do autor, o fim da II Guerra Mundial e a consequente supremacia da ideologia do capitalismo anglo-saxónico, o dogma do Estado, enquanto ente fechado e garantidor da ordem, assume a roupagem de um espaço dinâmico e economicamente ativo - o “estado constitucional cooperativo”. VIDIGAL aponta, então, como resposta e solução eficaz à inexistência de uma “jurisdição mundial”, a estatuição de um processo de liberalização do comércio internacional, apto a ampliar os laços de interdependência entre os Estados e, mais que isso, a aproximar os povos, unificando-os em torno de um interesse comum. A paz será, assim, obtida quando as relações entre os Estados deixarem de serem estabelecidas por via dos poderes soberanos centrais, ou mesmo por uma única soberania global, mas sim pela integralização das culturas e pela justiça dos interesses reciprocamente compatibilizados<sup>278</sup>. Ou seja, para o autor, o interesse comum redundará, de facto, na paz, a ser concretizada por via da liberalização do comércio internacional, que conduzirá a uma interdependência estadual, ao nível global. Seguindo este pensamento, e indo ao encontro da ideia já plasmada, a tributação aduaneira - pelo menos, a obrigação principal de pagamento de direitos aduaneiros -, surgiria como inimiga da prossecução do interesse público. Será, efetivamente, este o caminho a seguir? De qualquer forma, mesmo que a imposição de direitos aduaneiros seja, progressivamente, eliminada, a atuação dos operadores económicos encontra-se necessariamente condicionada, nomeadamente, por via dos controlos das mercadorias que circulam e da exigência de cumprimento de obrigações acessórias, impedindo ou condicionando a circulação de produtos que atentem, precisamente, contra o desenvolvimento sustentável.

Ora, se se considera que o interesse público expressa quais são os valores essenciais para a convivência social, que refletem um conjunto de necessidades de feição supraindividual ou coletiva e,

---

<sup>277</sup> Assim, ZYGMUNT BAUMAN, *Modernidade Líquida*, Jorge Zahar editor, 2001 (ebook).

<sup>278</sup> Neste sentido, *vide*, então, ERICK VIDIGAL, *A Paz pelo Comércio Internacional. A auto-regulação e seus efeitos pacificadores*, Conceito Editorial, 2010.

até, supraestadual, a conexão indissociável entre interesse público e desenvolvimento sustentável surge, aqui, como evidente.

### 5.3.0 núcleo semântico de desenvolvimento sustentável

A densificação de *desenvolvimento sustentável* está, agora, mais completa, ao ter-se concluído que se está perante uma dimensão indissociável da prossecução do interesse público<sup>279</sup>. Nestes termos, o desenvolvimento sustentável – enquanto modelo de superação de um desenvolvimento inviável – surge, aqui, como intimamente relacionado com o interesse público supraestadual, ao configurar um propósito suscetível de assunção global<sup>280</sup>, em ultrapassagem de propósitos de neutralidade, e com relevância independente de propósitos protecionistas ou de mercado livre, capaz de agregar vontades merecedoras de proteção pelo Direito.

Mas a completude da densificação – particularmente pensada para o domínio aduaneiro – pressupõe a consideração de outros elementos, em prol da construção de vias que não se deixam ficar por considerações tendencialmente abstratas e que conheçam utilidade em termos concretos, a qual variará de acordo com os termos de assunção do desenvolvimento sustentável. Trata-se este de um tema que tem vindo a dividir opiniões, as quais oscilam, designadamente, entre a caracterização do desenvolvimento sustentável enquanto um mero ideal político, e entre a sua configuração como norma de Direito consuetudinário<sup>281</sup>.

Os possíveis termos de concretização efetiva do desenvolvimento sustentável, à escala mundial, são capazes de refletir a oscilação existente quando em causa estão questões de *global legal pluralism*, entre o paradigma da flexibilização dos modos, das formas e dos procedimentos julgados adequados às questões de índole internacional, que convocam a promoção e proteção do desenvolvimento sustentável; e entre o paradigma do planeamento orientador e diretivo, que levanta preocupações relacionadas com o deficitário comando e eficácia dos instrumentos de flexibilização jurídico-aduaneira, que incentivam, por exemplo, a redução ou o afastamento de direitos aduaneiros. Será, porventura, neste âmbito, que se mostra particularmente relevante a adoção de uma conceção

---

<sup>279</sup> Para uma perspetiva normativa do desenvolvimento sustentável, reconduzida, em particular, à perspetiva ambiental, e que parte da consideração de que o desenvolvimento sustentável é inerentemente uma questão intergeracional, bem como uma questão intrageracional, dependendo de um compromisso com a equidade com as gerações futuras, vide EDITH BROWN WEISS, “In Fairness To Future Generations and Sustainable Development”, in *American University International Law Review*, Volume 8, Issue 1, 1992.

<sup>280</sup> No sentido da existência de um consenso global quanto à assunção de um objetivo de desenvolvimento sustentável, vide CARMENS VELAYOS CASTELO, “¿Qué sostenibilidad?: una lectura desde la Filosofía Práctica”, in *Revista Papeles*, n.º 101, 2008, p. 17 (disponível em [https://www.fuhem.es/papeles\\_articulo/que-sostenibilidad-una-lectura-desde-la-filosofia-practica/](https://www.fuhem.es/papeles_articulo/que-sostenibilidad-una-lectura-desde-la-filosofia-practica/) [03-02-2019]). Considera a autora que o consentimento existirá, sobretudo, na sua dimensão negativa, quanto ao que não é sustentável, como forma de evitar a ocorrência de danos – *indem*, p. 26.

<sup>281</sup> Para uma análise detalhada das diferentes posições, vide PEDRO IVO DINIZ, “Natureza jurídica do desenvolvimento sustentável no direito internacional”, in *Revista de Direito Internacional*, vol. 12, n.º 2, 2015, p. 739 e seguintes.

que assuma o desenvolvimento sustentável como norma internacional consuetudinária, surgindo como uma obrigação que, nesses termos, se impõe aos Estados. As diferenças sistêmicas não devem servir de obstáculo a uma unidade discursiva em termos de promoção e proteção do desenvolvimento sustentável. Deve, isso sim, servir de convite a um esforço de conciliação discursiva jus-publicista, em prol de uma conceção útil a quem tem poder decisório no domínio aduaneiro. E esse esforço de conciliação discursiva será tanto mais potenciado quanto mais determinado for o conteúdo essencial associável ao desenvolvimento sustentável. Como determinar os termos da tributação aduaneira sem que os objetivos a ela associados estejam claramente definidos? Como justificar o caminho pela liberalização do comércio internacional ou pelo protecionismo, sem se saber a que concretos propósitos deve ser concedida proteção? Em suma, colocando a questão nos termos que mais relevância merecem: como reconhecer vinculatividade perante tamanha amplitude? Ainda que os princípios conheçam – porque princípios são – um caráter maleável e flexível, tal maleabilidade e tal flexibilidade devem conhecer um substrato claro, que permita daí se retirar os adequados termos de atuação, evitando a respetiva assunção enquanto uma mera orientação política.

As linhas que se seguem são dedicadas, então, a contribuir para a densificação de *desenvolvimento sustentável*, numa abordagem especialmente dirigida ao domínio do comércio internacional de mercadorias.

### **5.3.1. A permutabilidade entre desenvolvimento sustentável e sustentabilidade**

Os conceitos de *desenvolvimento sustentável* e de *sustentabilidade* mantêm uma relação de permutabilidade, de fungibilidade ou de intercambialidade<sup>282</sup>, pelo que a referência a um, implica a referência ao outro. Não obstante, a análise concetual de ambos os conceitos pode partir de duas definições clássicas, as quais conhecem consenso quanto à respetiva relevância<sup>283</sup>. A primeira é a que decorre do Relatório Brudtland, segundo o qual o desenvolvimento sustentável é aquele que permite a satisfação das necessidades da geração presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras para satisfazer as suas próprias necessidades<sup>284</sup>. Trata-se de um conceção próxima daquela que resulta do princípio da equidade intergeracional, numa proximidade constatável, aliás, no artigo 1.º da

---

<sup>282</sup> “Actualmente, los términos sostenibilidad y desarrollo sostenible resultan intercambiables” – cf. CARMENS VELAYOS CASTELO, “¿Qué sostenibilidad?: una lectura desde la Filosofía Práctica”, in *Revista Papeles*, n.º 101, 2008, p. 17 (disponível em [https://www.fuhem.es/papeles\\_articulo/que-sostenibilidad-una-lectura-desde-la-filosofia-practica/](https://www.fuhem.es/papeles_articulo/que-sostenibilidad-una-lectura-desde-la-filosofia-practica/) [03-02-2019]).

<sup>283</sup> De salientar que a Agenda 2030 não avança com qualquer noção de desenvolvimento sustentável.

<sup>284</sup> cf. Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, *Nosso Futuro Comum*, 2.ª edição, Rio de Janeiro, Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991, p. 46.

Declaração sobre as Responsabilidade das Gerações Atuais para com as Gerações Futuras (UNESCO), de 12 de novembro de 1997, nos termos do qual as gerações presentes têm a responsabilidade de garantir que as necessidades e os interesses das gerações presentes e futuras sejam plenamente salvaguardados. A segunda das definições resulta do Programa Ambiental das Nações Unidas e do Relatório *Caring for the Earth*, da União Mundial para a Conservação da Natureza, nos termos do qual o desenvolvimento sustentável reconduz-se ao desenvolvimento que melhora a qualidade de vida da comunidade, dentro da capacidade dos ecossistemas que suportam a vida<sup>285,286</sup>. Em comum partilham a conceção segundo a qual *desenvolvimento* não significa, necessariamente, *crecimento*, mas sim evolução, qualidade de vida, melhoria, num sentido diacrónico que reflete uma ideia de justiça intergeracional, de intemporalidade<sup>287</sup>.

Não se deixa, assim, de se estar perante uma dimensão plurissignificativa, suscetível de ser utilizada em referência a diversas realidades,<sup>288</sup> sendo necessárias operações metódicas de otimização e de concretização, as quais deverão assentar num tato hermenêutico de uma justiça compreensiva num contexto de forte pluralismo e onde são disputadas várias conceções do que é “bom” ou do que é “bem”. Isto porque, “[e]m quase todos os sentidos parece resultar da respetiva essência um conceito com propriedades eminentemente descritivas e com natureza qualitativa, dificilmente mensurável por meio de parâmetros ou critérios quantitativos ou numéricos”<sup>289</sup>.

O conceito de sustentabilidade, por seu turno, surge como um conceito relativo e instrumental. A densificação de sustentabilidade implica conceções “abertas a valores”, com “espaços para o pluralismo de intérpretes, aberto e racionalmente crítico”<sup>290</sup>, até porque, fazendo uso do pensamento de MICHAEL JACOBS, a busca por um significado unitário e preciso de *sustentabilidade* está condenada ao insucesso<sup>291</sup>, para além de que a abrangência dos instrumentos internacionais desaconselha um significado com tais contornos. Mas ao insucesso também parece estar a identificação dos concretos

---

<sup>285</sup> Cf. DAVID A. MUNRO, *Caring for the Earth, A Strategy for Sustainable Living*, UN World Wide Fund for Nature, Gland, 1991 (disponível em <https://portals.iucn.org/library/sites/library/files/documents/CFE-003.pdf> [21-01-2020]).

<sup>286</sup> Outros contributos existem. Seguindo LUIS ENRIQUE ESPINOSA, o desenvolvimento sustentável reconduz-se à ideia usual de desenvolvimento, tal como entendida pelos economistas, enquanto aceleração sustentada - cf. LUIS ENRIQUE ESPINOSA, “Una visión crítica sobre el desarrollo sostenible”, in *Tomarse en serio la naturaleza* (J. M. García Gómez-Heras y C. Velayos (ed.)), Madrid, Biblioteca Nueva, 2004, p. 302.

<sup>287</sup> A expressão em francês anuncia melhor esta qualidade: *développement durable*.

<sup>288</sup> Neste sentido, vide CARMENS VELAYOS CASTELO, “¿Qué sostenibilidad?: una lectura desde la Filosofía Práctica”, in *Revista Papeles*, n.º 101, 2008, p. 13 (disponível em [https://www.fuhem.es/papeles\\_articulo/que-sostenibilidad-una-lectura-desde-la-filosofia-practica/](https://www.fuhem.es/papeles_articulo/que-sostenibilidad-una-lectura-desde-la-filosofia-practica/) [03-02-2019]), para quem “la sostenibilidad ya no es sólo un ideal porque aspiremos a tener el mejor de los mundos posibles (visión positiva), sino porque, como prioridad, queremos vivir en un mundo habitable como contrapartida a un mundo incompatible con la satisfacción de las necesidades más básicas para todos los habitantes del planeta (visión negativa de la sostenibilidad”.

<sup>289</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Autonomia e sustentabilidade financeira das autarquias locais”, *Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 25, 2016, p. 159 e seguintes.

<sup>290</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO, “O Estado no Direito Constitucional Internacional”, in *Branquos e Interconstitucionalidade. Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*, Reimpressão da 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 277.

<sup>291</sup> Cf. MICHAEL JACOB, “Sustainable development as a contested concept”, in *Justice and the Environment. Conceptions of environmental sustainability and dimensions of social justice*, Oxford University Press, Oxford, 1998, p. 25.

meios para a sua concretização, pelo que a posição menos comprometedoras quanto aos mesmos é a que vai ao encontro de incentivar à adoção daqueles que são os meios cabíveis para o efeito<sup>292</sup>. De qualquer forma, atenta a expressa consagração jurídica, daí se pode retirar a sua relevância enquanto obrigação que impende sobre os Estados; enquanto arquétipo teleológico dos respetivos comportamentos<sup>293</sup>.

### **5.3.2. O carácter multinível da sustentabilidade**

A sustentabilidade pode ser entendida em sentido amplo<sup>294</sup>, enquanto ideal compartilhado globalmente, e que coexistirá sob vários eixos ou dimensões, assentes nos três pilares da sustentabilidade: (i) a sustentabilidade ecológica, que salienta a necessidade de manutenção da natureza sem degradação; (ii) a sustentabilidade económica, no sentido de ser garantido um desenvolvimento económico capaz de maximizar o bem-estar humano; e (iii) a sustentabilidade social, considerando que qualquer visão aceitável de desenvolvimento deverá, também, garantir a coesão, a estabilidade social, a equidade e a proteção dos direitos humanos, considerando-se como insustentáveis a pobreza e a injustiça<sup>295, 296</sup>. Reconhece-se, por esta via, a interdependência do desenvolvimento económico, do desenvolvimento social e do desenvolvimento ambiental.

---

<sup>292</sup> Cf. PEDRO IVO DINIZ, "Natureza jurídica do desenvolvimento sustentável no direito internacional", in *Revista de Direito Internacional*, vol. 12, n.º 2, 2015, p. 759.

<sup>293</sup> Cf. VIRGINIE BARRAL, "Sustainable Development in International Law: Nature and Operation of an Evolutive Legal Norm", in *The European Journal of International Law*. Vol. 23, n.º 2, 2012, p. 390.

<sup>294</sup> A sustentabilidade diz-se em sentido estrito quando aponta para a proteção ou manutenção a longo prazo de recursos através do planeamento, economização e obrigações de condutas e de resultados. A sustentabilidade ecológica deve impor: que a taxa de consumo de recursos renováveis não pode ser maior que a sua taxa de regeneração; que os recursos não renováveis devem ser utilizados em termos de poupança ecologicamente racional, de forma que as futuras gerações possam também, futuramente, dispor destes (princípio da eficiência, princípio da substituição tecnológica, etc.); que os volumes de poluição não possam ultrapassar quantitativa e qualitativamente a capacidade de regeneração dos meios físicos e ambientais; que a medida temporal das "agressões" humanas esteja numa relação equilibrada com o processo de renovação temporal; que as ingerências "nucleares" na natureza devem primeiro evitar-se e, a título subsidiário, compensar-se e restituir-se – cf. J. J. GOMES CANOTILHO, "O Princípio da sustentabilidade como Princípio estruturante do Direito Constitucional", in *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos*, n.º 13, 2010, p. 3.

<sup>295</sup> Cf. L. M. JIMÉNEZ HERRERO, *Desarrollo Sostenible. Transición hacia la coevolución global*, Madrid, Pirámide, 2000, p. 53, e Wolfgang Kahl, "Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff", in Wolfgang Kahl (org.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Tübingen, 2008, *apud* J. J. GOMES CANOTILHO, "O Princípio da sustentabilidade como Princípio estruturante do Direito Constitucional", in *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos*, n.º 13, 2010, p. 3.

<sup>296</sup> Estes três pilares, economia, meio ambiente e proteção social, foram difundidos pelos Relatórios de Desenvolvimento Humano, editados pelo Programa da ONU para o Desenvolvimento (PNUD) a partir de 1990, os quais, a partir da teoria de AMARTYA SEN de "desenvolvimento como liberdade" (AMARTYA SEN, *Development as Freedom*, Oxford, Oxford University Press, 1999), criaram um índice para medir o desenvolvimento humano nos diversos membros da ONU. Para além do mais, tanto a Conferência da ONU sobre Desenvolvimento e Meio Ambiente (Rio 92), quanto o Programa relativo ao Seguimento da Aplicação da Agenda 21, adotado na Rio+5, em 1997, reiteraram o conceito, com a especificação de que, enquanto se objetiva um crescimento quantitativo, almeja-se um progresso social qualitativo. A expressão "desenvolvimento sustentável", a partir de então, passa a ser incorporada nos mais diversos instrumentos internacionais. Nos termos do Princípio 1 da Declaração do Rio-92 (Declaração do Rio sobre Ambiente e Desenvolvimento, de junho de 1992), os seres humanos estão no centro da preocupação com o desenvolvimento sustentável. A expressão encontrou eco nas mais diversas iniciativas internacionais: a UNFCCC reconhece o direito dos membros ao desenvolvimento sustentável e à promoção deste; a Convenção sobre a Diversidade Biológica afirma que cada Parte Contratante deve promover o desenvolvimento sustentável e ambientalmente sadio em áreas adjacentes às áreas protegidas, a fim de reforçar a proteção dessas áreas; a Convenção de Combate à Desertificação estabelece o dever das Partes de incluir medidas específicas em planos nacionais de desenvolvimento sustentável; o Protocolo de Quioto afirma que as medidas acordadas visam a promoção do desenvolvimento sustentável; o preâmbulo do Protocolo de Cartagena reconhece a necessidade de apoio mútuo entre os acordos de comércio e meio ambiente para se alcançar o desenvolvimento sustentável.

Esta tripla dimensão reconduzida à sustentabilidade reflete um entendimento multitemático, de cariz integrativo, em abandono de uma conceção monotemática<sup>297</sup>, o que nos permite reconhecer à um carácter multinível também associável à própria sustentabilidade. E pelo pensamento desenvolvido ao longo da presente dissertação, constata-se que à tributação aduaneira é possível reconduzir todas as dimensões apontadas, estando particularmente presentes nas finalidades extrafiscais, sendo especialmente salientadas no domínio do comércio legítimo, cuja concretização implica um organismo estadual dotado das receitas necessárias para o efeito.

Neste sentido, a sustentabilidade perfila-se como um “conceito federador” que, progressivamente, vem surgindo, no contexto internacional, como um quadro de orientação jurídica nas relações entre os Estados, em prol, desde logo, da promoção do comércio legítimo ou comércio são, à escala global. Trata-se de uma dimensão reportada, essencialmente, à importância que o controlo das operações comerciais internacionais assume para salvaguarda dos vários e importantes fins associados à missão aduaneira, e que pode ser concretizada, designadamente, pela utilização das melhores tecnologias disponíveis. Em causa está uma aceção reportável tanto ao controlo das operações propriamente ditas, como à produção das mercadorias a controlar (*o modus operandi*, o que convoca a importância da promoção do comércio justo). É uma preocupação reconduzível à própria dimensão de *justiça* na tributação internacional e que a caracteriza. As alterações ao carácter da tributação internacional são um sinal das alterações sofridas na própria sociedade e nos Estados<sup>298</sup>, sendo o comércio internacional um domínio onde tais mudanças são particularmente evidentes.

Subjacente a esta conceção está, precisamente, a necessidade de promoção do comércio legítimo – numa expressão empregue, não raras vezes, pela legislação aduaneira (mesmo na sua versão em inglês, o CAU refere-se, no artigo 3.º, alínea d), a “*legitimate trade*”) e que mais recorrentemente é substituída – nos escritos relacionados com o comércio internacional - por uma outra - comércio justo (ou *fair trade*).

---

<sup>297</sup> O afastamento da conceção monotemática quanto ao desenvolvimento sustentável não colide com a indivisibilidade que lhe é capaz de ser associada. A indivisibilidade (seguindo os cinco critérios da altura dos valores), reporta-se a uma dimensão subjetiva (em relação a quem) e não ao próprio núcleo, o qual, ainda que objetivamente divisível, é transversal subjetivamente.

<sup>298</sup> Cf. CEES PETERS, *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBDF Doctoral Series, 2014, p. 136.



### 5.3.3. A sustentabilidade associada ao comércio legítimo

A opção normativa pela expressão “comércio legítimo”<sup>299</sup> ao invés de “comércio justo” prender-se-á, no nosso entender, com as dificuldades de densificação da qualidade atribuída: o conceito de *justiça* não é de delimitação inequívoca, estando na base das mais profundas problematizações teóricas e filosóficas quanto ao fim do Direito; a *legitimidade*, por seu turno, ainda que de conteúdo também variável, tem vindo a ser reconduzida a exigências concretas, assentes nos particulares termos de atuação legislativa, administrativa e judicial, no sentido de ser a mesma baseada em regras e princípios jurídicos previamente determinados, em prol da exigência de segurança jurídica. De qualquer forma, parece-nos que o alcance em termos de significado parece ser suscetível de ser tido como o mesmo (até para outras expressões possivelmente empregues – como comércio equitativo) –, ficando facilitada a tarefa de densificação se for feita pela negativa: o comércio legítimo ou justo será aquele cuja concretização não lesa o desenvolvimento sustentável<sup>300</sup>.

Ainda que as preocupações subjacentes à necessidade de promoção de um comércio legítimo possam ser vislumbradas já no século XIX<sup>301</sup>, a presente dissertação assume-as como sintomáticas da mudança paradigmática considerando que a sua expressa referência normativa passou a ser feita apenas recentemente, não sendo detetável, por exemplo, no próprio acordo que instituiu a OMC. O próprio CAC a ele não se referia. Trata-se de uma percepção assente na ideia de que, mesmo existindo uma eventual preocupação prática com o tipo de mercadorias que circulam e que são comercializadas, a ela não é possível reconhecer o mesmo relevo que a outras preocupações que já contam com acolhimento jurídico-normativo é capaz de ser atribuído. Ou seja, como afirmar, com alguma certeza,

---

<sup>299</sup> Usada, por exemplo, no CAU, no CETA, no Acordo de Cooperação e de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Aduaneira entre a União Europeia e a Nova Zelândia.

<sup>300</sup> Na senda de Ritchie e Dawkins, JACQUES FONTANEL reconduz o mercado equitativo e justo ao “mercado que garante aos seus produtores um pagamento justo e aos seus trabalhadores salários decentes, a fim de colocar o mundo no caminho de um desenvolvimento sustentável” – cf. *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 215.

<sup>301</sup> Em concreto, no Reino Unido, com os movimentos económicos cooperativos surgiram para fazer face ao capitalismo que empobrecia a classe operária da Revolução Industrial. As cooperativas dos meios de produção, os circuitos comerciais paralelos, e os próprios consumidores da época constataram que poderiam assumir um papel relevante na mudança social – cf. CORINNE GENDRON, VÉRONIQUE BISAILLON, ANA ISABEL OTERO, “The Institutionalization of Fair Trade: More than just a Degraded Form of Social Action”, in *Journal of Business Ethics*, 86 (Supplement), 2009, p. 63 e seguintes. Durante a década de 40, nos Estados Unidos, surgiu a *Ten Thousand Villages*, que introduziu no mercado norte-americano produtos de fabrico artesanal provenientes de Porto Rico. Nos anos 50, no Reino Unido, surge a *Oxfam*, que comercializava artesanato fabricado por refugiados chineses. Estas organizações contribuíam para a melhoria das condições de vida das populações desfavorecidas dos países em vias de desenvolvimento que estavam política e economicamente marginalizados da cena internacional – cf. ALAIN LAPOINTE, DIANA GUERRA E ANA ISABEL OTERO, “Les Pratiques de Commerce Équitable: Le Cas du Mexique”, in *Gestion*, 33, 2008, p. 66 e seguintes. Em 1968, durante a conferência da Comissão das Nações Unidas para o Comércio e o Desenvolvimento (UNCTAD) - e num momento histórico já por nós identificado -, os países em vias de desenvolvimento tomaram a palavra, e reivindicam “*Trade, Not Aid!*”. Enfatizaram a necessidade de uma maior equidade nas relações comerciais internacionais, condenando a apropriação dos seus próprios recursos por parte dos países desenvolvidos. A mensagem ecoou na cena internacional e, conseqüentemente, assistiu-se a um crescimento de organizações defensoras de um comércio equitativo. Com a institucionalização do movimento no final da década de 80, o comércio justo conheceu uma maior dimensão na Europa, tendo sido em 1988 que surgiu o primeiro selo de comércio justo por iniciativa da organização holandesa *Max Havelaar*. Em 1997 foi criada a *Fairtrade Labelling Organizations International*, que tem por missão coordenar os processos de certificação dos produtos, bem como harmonizar os critérios de certificação. Para mais desenvolvimentos, *vide*, uma vez mais, ALAIN LAPOINTE, DIANA GUERRA E ANA ISABEL OTERO, “Les Pratiques de Commerce Équitable: Le Cas du Mexique”, in *Gestion*, 33, 2008, p. 66 e seguintes.

que no passado a promoção e proteção do comércio legítimo constituía uma efetiva preocupação dos Estados se não se encontravam nos diplomas relevantes – porque juridicamente vinculativos e refletores de uma vontade transversal – qualquer acolhimento concetual nesse sentido? Também a atual tributação aduaneira incidente sobre as transações de mercadorias que causem ou que sejam suscetíveis de causar um impacto negativo no interesse público revela essa mesma preocupação. A própria digitalização do procedimento aduaneiro vai ao encontro da mesma, sobretudo porque está particularmente (ainda que não só) direcionada à sustentabilidade ambiental.

A promoção do comércio legítimo por via da tributação aduaneira convoca, então, várias das conceções acolhidas na presente dissertação (para as quais aqui remetemos), numa construção de sustento valorativo para o próprio Direito Aduaneiro: o fundamento ético da tributação aduaneira; a consciência ético-aduaneira; e a instituição das contribuições éticas.

A aceitação desta dimensão no domínio aduaneiro configura uma alteração paradigmática, que ultrapassa as preocupações de neutralidade. O pêndulo do comércio internacional, hodiernamente, vai na direção de promoção do interesse público supraestadual, capaz de ser refletido (i) na redução dos intermediários no ciclo de distribuição dos produtos em circulação; (ii) na remuneração dos produtores e dos trabalhadores, de forma a que a remuneração atribua todos os custos de produção, reduza o endividamento local e seja suficiente para melhorar as condições de vida; (iii) no contributo para o desenvolvimento social das comunidades dos produtores e dos trabalhadores, através de um conjunto de apoios no âmbito de projetos sociais, (iv) em privilegiar relações comerciais transparentes e de longo prazo, a fim de promover uma produção sustentável e planeada; (v) na exigência de criação de uma cooperativa democrática que agregue os produtores; na (vi) sensibilização dos produtores e dos trabalhadores para práticas ambientais sustentáveis; (vii) no respeito pelos direitos humanos<sup>302</sup> e, acrescentamos nós, (viii) numa tributação – incluindo a aduaneira<sup>303</sup> – que seja o reflexo da assunção do desenvolvimento sustentável como fundamento e fim último da mesma<sup>304</sup>, no contexto do qual a proteção dos direitos humanos deve assumir especial relevo.

---

<sup>302</sup> Assim, ANIL HIRA e JARED FERRIE, “Fair Trade: Three Key Challenges for Reaching the Mainstream”, in *Journal of Business Ethics*, 63, 2006, p. 107 e seguintes, e DAVID RANSOM, *The no-nonsense guide to fair trade*, Oxford, New Internationalist Publications, 2001.

<sup>303</sup> Considerando que a tributação no comércio internacional não assenta apenas nos direitos aduaneiros, evidentemente que também a outras imposições e medidas políticas e económicas é possível reconhecer soluções que tendem à concretização deste fim.

<sup>304</sup> Seria neste sentido que STEVE KNAPP dizia: “Trade is one of the most powerful factors linking our lives and is a source of unprecedented wealth creation. Yet international presents a paradox, as the prosperity created coincides with deepening mass poverty and inequality. The rules that govern international trade are not currently structured in a way that respects the needs and interests of the poor. Rather, these rules are largely determined by, and protect the interests of, the wealthy and powerful players in the market. However, it is increasingly being recognized that trade, if structured differently, could have the potential to reduce world poverty dramatically” – cf. STEVE KNAPP, “Fair Trade and the Centre of Development”, in *Fair Trade, Corporate Accountability and Beyond – Experiments in Globalizing Justice* (Kate MacDonald e Shelley Marshall, ed.), Londres, Routledge, 2010, p. 38.

#### **5.4. A conformação do cosmos jurídico-aduaneiro pelo *desenvolvimento sustentável***

O desenvolvimento sustentável pressuporá, então, no contexto em que nos movemos, a adoção de medidas jurídico-normativas, de índole aduaneira, tendentes a dar-lhe efetiva concretização. Detenhamo-nos a aferir em que concretos termos dar concretização poderá ser efetuada.

##### **5.4.1. A imposição ou o afastamento dos direitos aduaneiros em função do *desenvolvimento sustentável***

Atento o teor dos instrumentos estudados, constata-se que a imposição de direitos aduaneiros não surge, em primeira linha, como uma das vias para o fazer.

Ora, ainda que a redução de direitos aduaneiros possa ser encarada como uma vantagem ou, se quisermos, como uma das formas de concretização daquele que é o interesse da comunidade internacional, se se lhes reconhecer a concretização de importantes finalidades extrafiscais (e sem esquecer o facto de os direitos aduaneiros serem recursos próprios da União Europeia) o respetivo aumento ou, simplesmente, a manutenção, poderá não significar, necessariamente, o descontentamento da comunidade em geral ou a não concretização de um interesse público supraestadual. O afastamento da tributação aduaneira (e de outras formas de tributação) é, por isso, questionável. A dúvida que se coloca é exatamente a de compreender em que medida deve ser efetuada a ponderação entre a promoção do desenvolvimento sustentável e a promoção do aproveitamento dos recursos a favor das populações e do desenvolvimento económico. Em rigor, estarão em causa dois momentos a ponderar: a garantia de um ambiente fruível e de qualidade para as gerações futuras, ou o bem-estar e a subsistência (por vezes, a sobrevivência) das gerações presentes – um conflito que acaba por redundar no próprio conceito de sustentabilidade.

Deste modo, questões como a dicotomia entre comércio e ambiente – e a respetiva tributação ou ausência e diminuição da mesma –, a possibilidade de permitir que os operadores económicos desafiem as regras e os princípios de proteção ambiental, a eventual promoção de normatividade ambiental moldada pelos operadores económicos (e em especial pelas grandes multinacionais), em contexto de autorregulação, o possível potenciar de uma agricultura com emissões de alto teor de carbono ou a contingência de uma alteração na redução do recurso a combustíveis fósseis, constituem temas que ocupam a ordem do dia nos debates sobre acordos de comércio internacionais, na perspetiva daqueles que trabalham ativamente pela promoção do desenvolvimento sustentável.

Numa outra perspectiva principiológica, mas próxima daquela que temos vindo a empregar (e não apenas em recondução ao CETA e aos outros acordos), em causa está saber o que é que o princípio da equidade intergeracional – aqui também convocado em termos necessariamente globais – exige para garantia do respetivo cumprimento. Por outras palavras, será que o *direito a encarar o futuro com mais otimismo*, concretizável por via, nomeadamente, de acordos megarregionais, pressupõe a eliminação ou a redução significativa da tributação aduaneira? A concretização do desenvolvimento sustentável pressupõe a livre circulação de mercadorias, por exemplo, em cuja produção ou desenvolvimento foram utilizados métodos que impliquem o sofrimento animal ou componentes não naturais, de compatibilidade duvidosa com a saúde dos consumidores? Ou numa perspectiva de quem arrecada a receita advinda da cobrança de direitos aduaneiros e particularmente relacionada com o desenvolvimento tecnológico: como encarar a ausência de tributação aduaneira, por falta de “objeto”, das impressões 3D (cujos produtos finais, antes de a tecnologia permitir a circulação de modelos não palpáveis, existentes só depois de impressos, eram sujeitos à mesma)? De que forma conseguem os acordos megarregionais responder a tais questões?

Não obstante, no nosso entender, é a proteção do bem jurídico *desenvolvimento sustentável* que serve de fundamento para as escolhas que, no domínio aduaneiro, são tomadas, seja pela via da intensificação das obrigações aduaneiras, seja pela oposta diminuição. Com efeito, ainda que o caminho assumido pelos recentes acordos megarregionais pressuponha a simultânea consideração da diminuição dos direitos aduaneiros e do desenvolvimento sustentável - como se existisse aqui uma relação de causa-efeito ou de prejudicialidade - o desenvolvimento sustentável ultrapassa questões relacionadas com aquela que é apenas uma das obrigações aduaneiras identificáveis (a do pagamento), conhecendo um campo de influência alargado e que é capaz de relevar também em contextos comerciais nos quais tais acordos, simplesmente, não existem (ou, tendo existido, o período de tempo dentro do qual a eliminação de direitos aduaneiros vigoraria, chega ao fim)<sup>305</sup>. Por outro lado, e mantendo o discurso direcionado particularmente ao domínio dos acordos megarregionais, ainda que estes conheçam um âmbito de aplicação alargada, não abrangem todo o comércio internacional. Não existindo acordos - ou mesmo existindo, com âmbitos de aplicação material especialmente e temporalmente limitados - a tributação aduaneira continua a ser uma realidade, sendo por via dela, precisamente (e partindo do pressuposto de que deve ser adaptada aos próprios termos em que as

---

<sup>305</sup> “É até verdade que a retórica económica dominante insiste na liberalização do comércio como único caminho para o desenvolvimento. Mas diversos estudos têm demonstrado que essa lógica nem sempre é verdadeira, tampouco pode ser aplicada para todo e qualquer contexto” – cf. “obrigações acessórias”), que sirvam à garantia de uma tributação justa e eficiente (“poder de polícia fiscal”)” - cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 151.

mercadorias são produzidas e transacionadas), que tais dimensões de sustentabilidade conseguem, pelo menos em parte, ser realizadas.

#### **5.4.2. O dever geral de normação em função do *desenvolvimento sustentável***

É convocado um quadro jurídico-aduaneiro conformado pelas exigências de um desenvolvimento justo e duradouro, fruto de um processo de criação e de aplicação normativa também ele adequado a tais exigências. A assunção do carácter normativo do desenvolvimento sustentável pressupõe, também em conformidade com os termos de cumprimento da missão aduaneira, uma atuação administrativa integrada, no sentido em que a prossecução do interesse público não deverá ser encarada como uma tarefa solitária de determinados agentes públicos, antes exigindo a participação de todos aqueles cuja atividade, direta ou indiretamente, caia na atividade aduaneira, e exigindo também novas formas de participação dos próprios operadores económicos e cidadãos, no geral.

Uma vez mais, a circunstância de se estar a partir da construção de uma base principiológica capaz de dar guarida a cada um dos níveis identificados é propositada, quando se assumem os princípios com uma amplitude tal que seja capaz de acolher, simultaneamente, fins e tarefas atribuíveis aos Estados ou a entidades supraestaduais e direitos invocáveis e merecedores de proteção, em concretização de exigências de segurança no comércio internacional e em expressão de um valor globalmente reconhecido.

A considerável amplitude que é, então, reconduzida à base principiológica aqui apresentada é essencialmente motivada por um postulado de cariz global subjacente a todo o domínio da tributação aduaneira, que implica que a prossecução do desenvolvimento sustentável não deverá ser feita ao nível de sistemas jurídicos isolados (estaduais ou não) mas sim ao nível de sistemas jurídico-políticos, supranacionais e internacionais, de forma a que se alcance um *standard* de concretização do desenvolvimento sustentável em contexto planetário e, simultaneamente, que se estruture numa responsabilidade também ela necessariamente global, associável, nomeadamente, a Estados e a Organizações Internacionais, quanto às exigências de sustentabilidade.

Não obstante, o postulado global não despreza as estruturas estaduais e as instituições locais, a quem deve ser confiada a tarefa de positivação de tais *standards*. Mas se não despreza as estruturas estaduais, de cariz interno, também não se ignora que é ao nível internacional que a tarefa de criação de rigorosos contornos do conteúdo normativo essencial do desenvolvimento sustentável (e,

consequentemente, do interesse público) cumpre, em particular, a organizações supranacionais, sem esquecer a relevância que os instrumentos de *soft law* poderão assumir (numa conceção que será melhor densificada), quanto mais não seja por via do efeito de contágio ou de influência à positivação normativa nacional.

E para além do postulado global subjacente a esta construção da base principiológica, é-lhe inerente também uma perspetiva publicista, ao reconduzir a centralidade do desenvolvimento sustentável enquanto conceito normativo à esfera do bem público, de uso comum, e de a considerar como uma função essencialmente (mas não exclusivamente) pública. Assim, o desenvolvimento sustentável merece que o quadro jurídico-normativo seja conformado à sua luz.

Num contexto em que a produção normativa, de índole aduaneira, surge de várias frentes – e em causa não estão apenas as normas que redundam, em particular, na obrigação principal de pagamento de imposto, mas também as que com essa obrigação estão relacionadas -, estaduais, supraestaduais, privadas, em prejuízo de soluções articuladas e potenciando conflitos normativos, e num contexto, também, de constante evolução quanto aos termos em que o comércio internacional de mercadorias é concretizado, sendo identificáveis casos de lacuna normativa<sup>306</sup>, cumpre questionar que solução é que poderá ser assacada, em garantia de que a prossecução do desenvolvimento sustentável é satisfeita. Isto é, procura-se saber se quando as normas constitucionais, internacionais e legais, em matéria de tributação aduaneira, se revelarem inexecutáveis ou, até, inexistentes, poderá reconhecer-se um qualquer direito à emanação de normas concretizadoras ou de um dever à feitura da regulação normativa para defesa do interesse público<sup>307</sup>.

Os termos em que o desenvolvimento sustentável é acolhido pelos diplomas com relevância para a tributação aduaneira – desde logo, nos respetivos preâmbulos – servirão para, precisamente, justificar o dever de normação, que impende sobre as entidades que conhecem efetivamente poder de criação normativa, juridicamente relevante. Impende, assim, e em particular, sobre o Estado o dever de adoção de atos positivos tendentes à defesa e proteção do interesse público, não só com fundamento constitucional, mas também internacional, por via do acolhimento da base axiológica de cariz transversal, e em prol da manutenção dos vínculos resultantes dos acordos internacionais celebrados. Emerge, pois, um dever de agir normativamente, quando a edição de uma norma seja indispensável à proteção do interesse público, em concretização daquele que é já um dever geral dos Estados de

---

<sup>306</sup> A este propósito, identificaremos, em particular, a própria conceção de *mercadorias* para efeitos aduaneiros, que não encontra densificação normativa adequada.

<sup>307</sup> A questão foi levantada, uma vez mais, e numa abordagem reconduzida, apenas, à questão ambiental, por J. J. GOMES CANOTILHO, “Estado constitucional ecológico e democracia sustentada”, in *CEDOUA, Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*, n.º 8, ano IV, 2001, p. 13 e seguintes.

emanar normas necessárias à proteção de bens jurídicos fundamentais. Apenas através da normação é que as dimensões aqui em causa conhecerão plena efetividade e, conseqüentemente, capazes de nortear a razão.

O interesse público, na perspetiva nacional, como vimos, representa já um valor elevado a essa categoria de bem jurídico fundamental, atento o seu assento constitucional, o mesmo se passando, de resto, no contexto europeu, por via dos Tratados constitutivos e, residualmente, em textos internacionais – o que é expressivo de uma auto-compreensão da necessidade de proteção do respetivo valor. E se assim é, o pensamento aqui seguido não pecaria por falta de acolhimento de um dever geral de normação, em prol da concretização do interesse público. A dúvida surge quando o interesse público é alvo de uma densificação nestes termos – enquanto desenvolvimento sustentável. Poder-se-á falar de um *dever concreto de normação* no domínio do desenvolvimento sustentável? Diríamos que sim, desde logo porque o desenvolvimento sustentável é também já assumido como objetivo em diplomas jurídicos, pertencentes aos vários níveis da normação aduaneira, e, também, considerando que a proteção da esfera social e económica que o compõem conta também com acolhimento constitucional. Mas se sim, de que forma se poderá – e por quem – exigir ao Estado o cumprimento desse dever? O mandado de injunção parece representar uma possibilidade, já prevista, no ordenamento jurídico português, mas apenas para a esfera ambiental<sup>308</sup>.

A aludida pluralidade subjacente ao desenvolvimento sustentável é complexa e, tendencialmente, conflitual, ao implicar que as medidas de cariz aduaneiro sejam adotadas em obediência a esferas do pensamento que são distintas e que são capazes de conduzir a resultados contraditórios. Por exemplo, uma medida particularmente protetora do ambiente, poderá ser desvantajosa do ponto de vista económico<sup>309</sup>. Não existem, neste domínio, soluções prontas, vivendo-se, ao invés, de ponderações e de decisões problemáticas. Mas é precisamente por força dessa complexidade e caráter conflitual que surge a necessidade de compatibilização dos instrumentos imperativos e cooperativos, de articulação normativa, numa planificação à escala global, que implique uma responsabilidade partilhada e que pressuponha, pelo menos, que os comportamentos, no domínio do comércio internacional, não devem ser encetados à custa da natureza; à custa de outros seres humanos; à custa de outros Estados; à custa de outras gerações. Ou, num discurso mais próximo da

---

<sup>308</sup> Cf. o artigo 10.º, alínea a), da Lei n.º 35/98, de 18 de julho.

<sup>309</sup> No sentido em que a sustentabilidade financeira do Estado deve ser considerada no domínio mais amplo da sustentabilidade económica, ecológica e social, *vide*, JOSÉ CASALTA NABAIS, “Da sustentabilidade do Estado fiscal”, *in Sustentabilidade fiscal em tempos de crise* (JOSÉ CASALTA NABAIS e SUZANA TAVARES DA SILVA), Coimbra, Almedina, 2011, p. 24. Trata-se de uma relevante construção, ao enquadrar a sustentabilidade fiscal do Estado neste quadro mais amplo, de triplíce vertente.

terminologia jurídica adequada e que permite concretizar a articulação entre *equidade* e *desenvolvimento sustentável*. dever-se-á procurar que o desenvolvimento sustentável, enquanto valor transversal e dominante no contexto da tributação aduaneira, comporte, na respetiva concretização, três dimensões básicas: o desenvolvimento sustentável interestadual, impondo a equidade entre, os assim designados, países desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento; o desenvolvimento sustentável geracional, que aponta para a equidade entre diferentes grupos etários da mesma geração; e o desenvolvimento sustentável intergeracional, impondo a equidade entre pessoas vivas no presente e as pessoas que nascerão no futuro.

Em conclusão deste último apartado, entende-se que a concretização do desenvolvimento sustentável pressupõe três dimensões essenciais, todas elas de âmbito jurídico, atenta a vinculatividade delas resultante:

- (i) uma dimensão garantístico-defensiva, no sentido de direito de defesa contra ingerências ou intervenções do Estado e demais poderes públicos;
- (ii) uma dimensão positivo-prestacional, cumprindo ao Estado e a todas as entidades públicas assegurar a organização, procedimentos e processos de concretização do desenvolvimento sustentável, contando com a participação de entes privados;
- (iii) uma dimensão jurídico-participativa, impondo e permitindo à sociedade civil<sup>310</sup> o dever de defender o desenvolvimento sustentável, considerando que, na essência, o fim do desenvolvimento sustentável é um fim de carácter moral.

\*\*\*

Identificado que está o principal propósito associado à normação aduaneira, assumido de uma forma particularmente evidente nos instrumentos jurídicos mais recentes, passamos a identificar o que terá estado na base da defendida alteração paradigmática.

---

<sup>310</sup> A referência aqui feita (e ao longo da dissertação) à “sociedade civil” é, na verdade, reportada a uma sociedade civil necessariamente global, cuja consolidação caracteriza a comunidade internacional que influencia o Direito Aduaneiro, em decorrência, desde logo, da emergência de organizações internacionais na comunidade internacional. A este propósito, *vide* JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 98 e seguintes.



## **Subdivisão II - A tensão teleológica entre os modelos de comércio internacional como motor para alteração de paradigma**

A confusão e a controvérsia sobre a tributação no comércio internacional, especialmente em sede de direitos aduaneiros, parecem ser transversais aos debates que, a este propósito, se levantam, nos quais se discute, fundamentalmente, os prós e os contras de duas formas de assunção dos termos em que as trocas internacionais de mercadorias devem ter lugar: se num cenário de liberdade, no qual o comércio não conhece fronteiras, essencialmente pela ausência de direitos aduaneiros, se num cenário protecionista, no qual o comércio se concretiza mediante o estabelecimento e cumprimento de um conjunto de condições, limitando-o, essencialmente pela imposição de direitos aduaneiros. Em qualquer um dos casos está-se na presença de uma opção livre, por a decisão no sentido de algum dos cenários partir da vontade soberana dos Estados, ainda que, em alguns casos, a vigência de um ou outro seja fruto de “forças externas”, que essencialmente países em vias de desenvolvimento não conseguem controlar, por si sós.

De qualquer forma, e também em qualquer cenário, há um fim comum a qualquer tipo de modelo adotado: a prossecução do interesse público, ou num sentido especialmente reportado ao comércio internacional, ao interesse supraestadual. Trata-se de uma expressão que reflete melhor o efeito não geograficamente concentrado que se pretende fazer ressaltar quando nos reportamos à teleologia associada à tributação aduaneira. Na verdade, da evolução das relações internacionais ao longo da história revelam a existência de uma mudança do foco da disciplina internacional, que passou do Estado para o interesse da própria Humanidade, servindo também como expressão da criação de laços de solidariedade, os quais promovem a existência de parâmetros mais humanos nas relações internacionais, incluindo nas relações de índole comercial, cuja tributação a elas associadas poderá ser instituída também com um fundamento que leve em consideração tais preocupações. Os direitos aduaneiros surgem como um exemplo óbvio disso mesmo, ao serem instituídos para ir ao encontro de relevantes finalidades extrafiscais.

Por outro lado, a supraestadualidade corresponde a uma realidade transversal ao mais fundamental dos domínios jurídicos - o Direito Constitucional<sup>311</sup> -, pelo que reconhecê-la no domínio

---

<sup>311</sup> A propósito de um “Direito Constitucional Internacional”, nas palavras de GOMES CANOTILHO, fala-se na existência de “direito constitucional integrado”, de “estados nacionais ou supranacionais”, de “constitucionalismo pós-nacional”, de “estado constitucional cooperativamente aberto”, de “estados constitucionais abertos”. Por sua vez, as constituições dos Estados “supranacionalizaram-se” ou “internacionalizaram-se” - cf. J. J. GOMES CANOTILHO, “O Estado no Direito Constitucional Internacional”, in *Brançosos e Interconstitucionalidade. Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*, Reimpressão da 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017 (capítulo disponível online em [https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41679/1/O\\_Estado\\_no\\_Direito\\_Constitucional.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41679/1/O_Estado_no_Direito_Constitucional.pdf) [19-07-2019]). A estas dimensões tornaremos *infra*.

aduaneiro não extravasa o aceitável e até, o expetável, numa matéria naturalmente de cariz internacional, e em reflexo da ideia de que os Estados se integraram em comunidades políticas supranacionais ou em sistemas políticos internacionais, globalmente considerados. Consequentemente, não se falará na existência de um *Estado mundial*, numa conceção que, estamos em crer, não prejudica a análise de um bem jurídico que não depende da existência de um Estado de âmbito global. Poderá depender, isso sim, de uma entidade política ordenadora, cuja determinação será ensaiada na presente dissertação, ou até nem dela poderá depender, se se concluir que o paradigma, em relação aos assuntos de índole internacional é, ainda, o do constitucionalismo nacional.

Ora, assumimos que é na oscilação entre protecionismo e comércio livre que reside o fundamento para ultrapassar a neutralidade como paradigma na tributação no comércio internacional. A neutralidade é capaz de deixar de ser entendida na sua plenitude - de não interferência nas decisões dos operadores económicos - pelos termos em que a tributação aduaneira opera. E tais termos são determinados em função de políticas protecionistas ou liberais. É assim que o protecionismo e o comércio livre são suscetíveis de serem entendidos como as estruturas capazes de colocar em crise o paradigma da neutralidade, por via das “anomalias” dali decorrentes. A neutralidade é ultrapassada por outras dimensões – reportadas, então, à sustentabilidade –, ultrapassagem essa que tem na sua génese planos protetores ou liberalizadores do comércio<sup>312</sup>.

A compreensão do modelo protecionista e do modelo de comércio livre será feita a partir do desenvolvimento histórico que lhes está associado, identificando momentos de prevalência de um sobre o outro, e das vantagens e desvantagens que lhes podem ser reconhecidas num contexto de globalização.

De qualquer forma, e nem conformidade com o que melhor se demonstrará, independente da tendência protecionista ou não protecionista da disciplina do mercado internacional, são preocupações de sustentabilidade que influenciam ou que devem influenciar as soluções no âmbito aduaneiro.

---

<sup>312</sup> Não se pretende dedicar muito tempo a este tema em particular considerando que reveste uma carga essencialmente económica, ainda que de evidente relevância jurídico-tributária. Também não se enseja concluir qual dos modelos melhor servirá, em termos gerais e abstratos, as necessidades do comércio internacional hodierno. A conclusão a que, neste apartado, chegaremos, é assumida e propositadamente não comprometedora, mas ainda assim serve de justificação para a mudança de paradigma que sustentamos, desde logo por lhe ser comum, residindo na sustentabilidade.

## 1. Breve contextualização histórica sobre a oscilação entre protecionismo e comércio livre

A globalização e as trocas comerciais sem fronteiras partiram da ideia de que *“desde el origen, los bienes se han encontrado en el patrimonio común de la humanidad, destinados para su uso por parte de todos los hombres. Hay por lo tanto, y así ha sido reconocido como algo evidente, un derecho natural de todo hombre a usar de los bienes creados”*, com base no *princípio do destino universal dos bens*<sup>313</sup>. E com o decurso das décadas, é constatável um aumento nítido do comércio internacional, pressupondo a respetiva abertura. É neste sentido que afirmam BEN TERRA e PETER WATTLE que os direitos aduaneiros são *“(…) flagrantly incompatible with free movement of goods and services”*<sup>314</sup>. Ora, atento o impacto que a globalização gerou no domínio das trocas comerciais, promovendo-as e tornando-as, até, essenciais à sobrevivência dos Estados, as restrições ao comércio internacional começaram a surgir como potenciais inimigas a esse fenómeno, considerando-se que o comércio internacional se deve desenvolver num ambiente seguro e simples, eliminando-se os custos fiscais (em concreto, os direitos aduaneiros) e administrativos desnecessários<sup>315</sup>.

Porém, o processo de abertura das economias não tem sido um processo regular, mas sim um processo entrecortado por períodos de maior intervenção protecionista<sup>316</sup>. Consequentemente, a disciplina das transações internacionais de mercadorias, ao longo dos anos, reflete essas flutuações, o que justifica que hodiernamente, ainda que seja evidente o tendencial acolhimento de medidas claramente favoráveis ao comércio, se vislumbrem soluções de índole protecionista, reveladas quer através de uma roupagem tradicional - sob a forma de direitos aduaneiros -, quer por via de outros disfarces, que assumem, normalmente, a designação genérica de “barreiras não aduaneiras”. Tais barreiras conhecem uma utilização crescente por parte dos países mais desenvolvidos enquanto principais defensores do comércio livre, numa atuação paradoxal e possivelmente nociva para concepções liberais do comércio internacional, considerando que tais medidas são depois reproduzidas

---

<sup>313</sup> Ao abrigo do aludido princípio, os bens criados pelo Homem devem chegar a todos de uma forma equitativa, sob a égide da justiça e com a companhia da caridade. Consequentemente, qualquer que sejam as formas de propriedade adaptadas às instituições dos povos de acordo com as suas próprias especificidades, jamais se deverá perder o destino universal dos bens – cf. HORACIO FÉLIX ALAIS, *Los principios del derecho aduanero, Teoría general y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta, Tesis Doctoral (presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires, 2006, p. 271 e 272.*

<sup>314</sup> Cf. BEN TERRA e PETER WATTE, *European Tax Law*, 5.ª edição, Wolters Kluwer, 2008, p. 9.

<sup>315</sup> Cf. GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 173.

<sup>316</sup> Será neste sentido que MANUEL LOPRES PORTO constata que no plano da ciência económica se verifica uma influência prevalecte do pensamento livre-cambista entrecortada por tentativas de justificação de políticas de intervenção - cf. MANUEL CARLOS LOPES PORTO, *Teoria da Integração e Políticas da União Europeia - Face aos Desafios da Globalização*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 29.

por Estados ainda em desenvolvimento, para além de serem capazes de debilitar a autoridade da OMC na vigilância do sistema comercial<sup>317,318</sup>.

Detenhamo-nos, brevemente, sobre os termos desta evolução, ditada por fatores que temos como relevantemente distintos entre si.

Seguindo JOSEPH LAJUGIE, no estágio primitivo da humanidade, e durante um largo período de tempo, a atividade económica mostrava-se reduzida, considerando que era uma atividade de produção, sem intercâmbios. A prioridade era a de garantir a existência de alimentos, vestuário e de alojamento. Porém, à medida que se desenvolveram as necessidades de cada grupo, característicos de uma civilização, a atividade económica intensificou-se, mostrando uma maior diversidade, observando-se um avanço geográfico, cujo resultado foi, então, a transformação de uma economia fechada numa economia de intercâmbio. Nesta primeira etapa, que se denomina por *economia doméstica*, reconduzida particularmente à estrutura produtiva mercantil familiar, quase não existia intercâmbio, o qual só começou a surgir de acordo com a atividade da Grécia, dando um forte desenvolvimento para o mundo mediterrâneo. Conheceu o seu auge de desenvolvimento no final do mundo romano e foi consolidado na Idade Média, após um longo processo evolutivo. Neste âmbito, surgiu a chamada *economia senhorial agrícola*, na desenvoltura de um quadro normativo no qual o protagonismo já não é da família, mas sim do senhor feudal. Ainda que a produção agrícola continuasse a conhecer preeminência, as trocas comerciais haviam deixado os formalismos da economia primitiva. A partir do século XI, e como consequência do aprofundamento das trocas comerciais que implicou o feito histórico das Cruzadas (a par do despertar das cidades), passou-se de um domínio rural a uma *economia de pequena indústria artesanal*, razão pela qual a mesma se denomina por *economia*

---

<sup>317</sup> Cf. ROBERTO DI SENA Jr., *Comércio Internacional e Globalização - A Cláusula Social na OMC*, Curitiba, Juruá Editora, 2003, p. 73 e 74.

<sup>318</sup> A título de exemplo, pense-se na introdução de barreiras não aduaneiras ao comércio de carne bovina proveniente dos Estados Unidos da América com destino à União Europeia, cujas normas vedavam a utilização de determinadas hormonas na criação de gado, face ao risco que os resíduos deixados na carne representavam para a saúde dos consumidores. As exportações dos EUA foram diretamente afetadas pela decisão da União Europeia, tendo o caso sido levado ao conhecimento do Órgão de Resolução de Litígios (Dispute Settlement Body – “DSB”), em 1985. A União Europeia fez uso do artigo XX do GATT - que admite a adoção de medidas restritivas que visem proteger a saúde humana - para justificar a sua decisão, tomada essencialmente com base no princípio da precaução. Já os EUA argumentaram que a medida representava uma forma disfarçada de protecionismo e, por esse motivo, deveria ser eliminada. Depois de longos debates e de complexos exames tendentes à avaliação da nocividade das hormonas à vida humana, foi decidido julgar procedente a reclamação norte-americana, determinando-se que a União Europeia deveria rever a sua legislação, de modo a torná-la compatível com os acordos do GATT/OMC. Nesse sentido, a União Europeia eliminou a restrição imposta à importação de carne norte-americana, mas não deixou de impor elevados direitos aduaneiros sobre carne bovina, praticamente inviabilizando a concorrência externa - cf. ALAN O. SYKES, “Regulatory protectionism and the law of international trade”, *University of Chicago Law Review*, Vol. 66 : lss. 1 , Article 1, 1999, p. 2. Note-se que o litígio descrito foi travado entre duas forças internacionais prósperas, capazes de suportar os custos associados a um procedimento tão dispendioso e moroso. A impossibilidade de serem adotadas soluções céleres aos litígios internacionais é capaz de prejudicar as próprias relações económicas entre os Estados envolvidos, considerando que o efeito da decisão proferida vários anos depois da ocorrência do facto conhece um impacto menor que a própria imposição da medida de índole protecionista.

Por outro lado, foi neste caso apresentado que a Comissão Europeia argumentou que as decisões normativas não podem ser tomadas exclusivamente de acordo com bases científicas, devendo ser atribuído um papel determinante à política, que aglutina as preferências de uma sociedade em relação ao risco. Para mais desenvolvimentos, vide DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial - Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (*ebook*).

*urbano-artesanal*. Este novo desenvolvimento favoreceu as grandes feiras dos séculos XII e XIII, que consistiam em reuniões periódicas, nas quais compradores e vendedores - por vezes vindos de longe - procediam a trocas de mercadorias variadas. Em tais eventos, garantia-se, por via de regulamentações especiais, a circulação de mercadorias. O surgimento do crédito ajudou fortemente esta atividade, que desembocou na criação dos bancos, nos séculos XIII e XIV.

As opções comerciais na Europa entre os séculos XVI e XVIII caracterizavam-se por ser marcadamente protecionistas, apelando à restrição das importações. Era ideia corrente na altura que os países ficariam numa boa situação se vendessem mais bens do que se os comprassem. De facto, de acordo com as ideias mercantilistas de então, a riqueza de um Estado deveria ser medida de acordo com a quantidade de metais preciosos que esse Estado detinha. Por esse motivo, as exportações deveriam ser incentivadas através da atribuição de subvenções para adquirir mais metais preciosos. Já as importações deveriam ser limitadas, sendo desencorajadas através da imposição de tributos adicionais sobre as mercadorias, de modo a que saísse a menor quantidade possível de metais preciosos. Só assim é que um Estado seria detentor de uma balança comercial favorável. Vigorava, pois, o ideal de autarcia. Nesse sentido, durante alguns séculos, os governos recorreram aos direitos aduaneiros para aumentarem as receitas e para influenciarem o desenvolvimento de determinados ramos de atividade. Em concreto, o século XIX e os primeiros anos do século XX - até ao início da I Guerra Mundial - representam um período longo de predomínio de situações de acentuado protecionismo de produtos agrícolas, surgindo economias (como a norte-americana e a alemã) com a necessidade de proteger setores nacionais industriais em implantação, como foi o caso do setor siderúrgico, para conseguirem competir com a Inglaterra. A atuação era, portanto, direcionada a dar guarida a pretensões nacionais de crescimento económico, ainda que a partir do século XIX se tenha começado a assistir a um aumento das trocas e a uma atenuação das barreiras ao comércio de mercadorias, em virtude do desenvolvimento de canais e, acima de tudo, por força da construção dos caminhos ferroviários<sup>319</sup>.

As limitações ao comércio internacional começaram a ser cada vez mais atenuadas no final da década de 40, com o fim da II Guerra Mundial. O reconhecimento do insucesso do isolamento, nos planos económico e político, fez ver a necessidade de se caminhar com determinação para a criação de condições para um comércio mais livre: “com a consciência de que tal só seria possível através de instituições internacionais promotoras do afastamento de barreiras, de um maior equilíbrio económico

---

<sup>319</sup> Cf. JOSEPH LAJUGIE, *Los sistemas económicos*, 11.ª edição, Buenos Aires, Cuadernos Eudeba, 1976, p. 13 a 39.

entre as nações e da multilateralização dos pagamentos internacionais”<sup>320</sup>. Foi precisamente depois de ter sido estabelecida a paz que foram criadas e dinamizadas instituições, no espaço europeu e internacional, precisamente para este propósito. O comércio internacional passa a ser tido como o melhor substituto da conquista militar, por representar um caminho mais seguro para a riqueza e a para influência nacionais<sup>321</sup>.

No entanto, já desde o século XVIII – quando o parlamento inglês tentou impor impostos alfandegários sobre o chá, o açúcar e outras mercadorias nas colônias norte-americanas – que a política dos direitos aduaneiros se revelou capaz de fazer surtir revoluções e lutas políticas, tendo a liberalização do comércio mundial começado a ganhar fôlego, com a publicação da “Riqueza das Nações” de ADAM SMITH, pai do liberalismo clássico. À luz da “Teoria da Vantagem Absoluta”, SMITH demonstrou que do comércio internacional provêm ganhos para os países intervenientes nas trocas comerciais. Quando um país é capaz de produzir um determinado bem com um custo de produção menor do que o de outro país, a este último compensará comprar o bem diretamente ao primeiro, ao invés de o produzir, visto que essa produção ser-lhe-á mais onerosa. Desta forma, todos os países deveriam especializar-se em produzir os bens sobre os quais possuísem uma vantagem absoluta, em prol de um benéfico comércio livre. Assim, desde ADAM SMITH que os economistas têm defendido o comércio livre como representando o ideal a ser concretizado pelos formuladores de políticas económicas<sup>322</sup> e, necessariamente, pelos formuladores de políticas tributárias.

Porém, a teoria formulada por SMITH não se mostrava plenamente válida para os países com absoluta ineficiência na produção de um qualquer bem. Nesse sentido, e já no século XIX, DAVID RICARDO reformulou a teoria de ADAM SMITH, apresentando a “Teoria da Vantagem Comparativa”. Foi, então, em 1817 que RICARDO, economista inglês, demonstrou que a especialização internacional beneficia um país, tendo designado o resultado por “lei da vantagem comparativa”. RICARDO pugnava no sentido em que mesmo que um determinado país fosse absolutamente ineficiente a produzir todos os bens, continuaria a ter interesse em participar no comércio internacional, produzindo e exportando

---

<sup>320</sup> Cf. MANUEL CARLOS LOPES PORTO, *Teoria da Integração e Políticas da União Europeia - Face aos Desafios da Globalização*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 32.

<sup>321</sup> Cf. SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011, p. 380.

<sup>322</sup> Neste sentido, afirmam KRUGMAN e OBSTFELD, que “os modelos teóricos sugerem que o livre-comércio evita as perdas de eficiência associadas à proteção. Muitos economistas acreditam que o livre-comércio produz ganhos que vão além da eliminação das distorções de produção e consumo. Finalmente, mesmo entre os economistas que acreditam que o livre-comércio seja uma política não perfeita, crêem que ele é melhor que qualquer outra política que o governo pretenda adotar” - cf. PAUL R. KRUGMAN e MAURICE OBSTFELD, *Economia Internacional - Teoria e Política*, São Paulo, Makron Books, 2001, p. 226.

Note-se, porém, que a *liberdade* associada a ADAM SMITH não se reconduz à ausência de tributação. Na verdade, para SMITH, o tributo surgia como símbolo da liberdade: “Every tax, however, is, to the person who pays it, a badge, not of slavery, but of liberty. It denotes that he is subject to government, indeed: but that, as he has some property, he cannot himself be the property of a master” - cf. ADAM SMITH, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, A Public Domain Book [Kindle eBook], p. 331.

os bens de forma relativamente mais eficaz<sup>323</sup>. Assim, constatou que seria mais compensatório ao país detentor da vantagem absoluta na produção focalizar as suas indústrias para que estas se tornassem mais eficientes.

Na década de 1930, HECKSCHER e OHLIN complementaram o modelo ricardiano com a demonstração de que as vantagens comparativas refletem as dotações relativas dos fatores de produção (terra, trabalho e capital). Os Estados são detentores de vantagens comparativas nos produtos que requerem maiores quantidades dos fatores mais abundantes no local. Estados com *terra* abundante conhecerão uma vantagem comparativa na agricultura; Estados com *trabalho/mão de obra* mais abundante terão uma vantagem comparativa nas manufaturas<sup>324</sup>.

Ora, a Teoria da Vantagem Comparativa constitui, ainda hoje, o pilar do comércio livre. Aliás, seguindo SAMUELSON NORDHAUS, o fundamento do comércio internacional é o princípio ricardiano da vantagem comparativa, de acordo com o qual cada país beneficiará com a especialização na produção e na exportação de bens que possa produzir a um custo relativamente baixo. Inversamente, cada país beneficiará se importar os bens que produz a um custo relativamente elevado<sup>325</sup>, salientando que nenhum país é uma ilha e que dificilmente consegue ser autossustentável<sup>326</sup>.

Porém, SAMUELSON salienta a existência de uma forte influência do protecionismo, que potencia escolhas politicamente muito mais atrativas para os governantes, perante os grandes *lobbies* das empresas produtoras receosas de uma competição estrangeira muito próxima. É nesse sentido que, para SAMUELSON, a principal fonte de pressões para a fixação de impostos alfandegários são os poderosos grupos de interesses especiais, afirmando que “[e]m todos os países, os inimigos infatigáveis da liberdade de comércio são os interesses especiais das empresas e dos trabalhadores protegidos”<sup>327</sup>.

Assim, o protecionismo, apesar de ter sido parcialmente abandonado no final do século XIX, voltou a ser a política maioritariamente utilizada pelos Estados nos períodos que antecederam as duas Grandes Guerras Mundiais e durante a Depressão dos Anos 30. No século XIX, então, em pleno apogeu das teorias liberais clássicas e numa altura em que ao comércio internacional foi reconhecida inegável importância, que os obstáculos aduaneiros, a nível global, ganharam peso, tendo em vista,

---

<sup>323</sup> Cf. DAVID RICARDO, «On the Principles of Political Economy and Taxation», ReEd. SRAFFO, P. e DOFF, M.H., *The works and Correspondence of David Ricardo*, I, Cambridge University Press, 1962, p. 128 a 149.

<sup>324</sup> Cf. PAULO ESTIVALLET DE MESQUITA, A *Organização Mundial do Comércio*, Brasília, Fundação Alexandre de Gusmão, 2013 (ebook).

<sup>325</sup> Cf. SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011, p. 709.

<sup>326</sup> Diz MARIA GUERRA MARTINS que “num Mundo interdependente como é o actual, nenhum Estado consegue sobreviver isolado”. Mais acrescenta que “[a] ideia de interdependência caminha hoje a par da ideia de soberania, limitando-a”, numa conceção que teremos a oportunidade de melhor densificar *infra* – cf. MARIA GUERRA MARTINS, *Manual de Direito da União Europeia*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 46.

<sup>327</sup> Cf. SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011, p. 703.

essencialmente, limitar o acesso a produtos provenientes de Estados terceiros. Foram também desenvolvidos novos instrumentos que, servindo a mesma finalidade, tinham a si subjacentes delimitados objetivos: uns, de carácter eminentemente político (*v. g.*, a proteção de indústrias locais e emergentes), outros, de índole financeira (*v. g.*, a arrecadação de receitas através da cobrança de direitos aduaneiros).

Mas o século XX serviu de palco para movimentos de integração bilateral entre Estados, uniões aduaneiras e zonas de comércio livre, o que gerou um enorme quadro de acordos comerciais com o principal objetivo de ampliar mercados e de trocar mercadorias, mediante a diminuição dos direitos aduaneiros associados, os quais têm vindo a ser acusados de constituírem um fator de restrição ao comércio internacional<sup>328</sup>. Mais concretamente, foi com o GATT, em 1947, que as restrições aduaneiras começaram a ser afastadas, mediante a redução e/ou eliminação dos direitos aduaneiros, em prol do favorecimento do comércio mundial e da globalização. A liberalização, conseguida por essa via, levaria à melhoria generalizada dos níveis de vida, à realização do pleno emprego e ao aumento dos rendimentos reais, por via de um aumento das trocas comerciais, que se traduziria no otimismo dos mercados e que conduziria a um aumento dos investimentos<sup>329</sup>. Os consumidores passariam a beneficiar de uma maior gama de produtos e de preços mais reduzidos.

Porém, esta queda das restrições aduaneiras conheceu abruptamente uma interrupção, em meados da década de 70 do século XX, numa altura em que as reduções até então negociadas em vários pontos do globo foram seriamente comprometidas pelo crescente emprego de barreiras não aduaneiras, sob a forma de “medidas administrativas de proteção”<sup>330</sup>, por não exigirem uma prévia intervenção do poder legislativo e por conhecerem a sua génese e aplicação prática no costume.

E, de facto, durante um longo período de tempo – numa aceção que parece estender-se ao século XXI –, assumia-se a liberalização do comércio como o fator determinante para a concretização de uma sociedade melhor, ao nível interno, ao mesmo tempo que, a nível internacional, a sociedade

---

<sup>328</sup> Neste sentido se pronuncia LUÍS M. BARATA, dizendo que “[a] introdução de DA [direitos aduaneiros] não só não contribui para a internacionalização, como é um importante factor de restrição do comércio mundial” – cf. LUÍS M. BARATA, “Os direitos aduaneiros e os impostos especiais sobre o consumo podem contribuir para a internacionalização?”, *in Internacionalização e Tributação* (Manuel Pires e Rita Calçada Pires – Coord.), Lisboa, Universidade Lusitana Editora, 2012, p. 104 [interpolações nossas]. Ainda a propósito dos fatores de restrição ao comércio internacional, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA alerta para a circunstância de que as causas impeditivas da internacionalização poderão dever-se não apenas à carga impositiva sob a forma de impostos, taxas ou contribuições que incidem sobre os rendimentos, atos e patrimónios, mas também por força dos problemas procedimentais e processuais que o comércio aberto conhece, assentes na “complexidade normadora”, na “complexidade administrativa”, na “excessiva litigiosidade” e na “inadequação da organização judiciária e do iter processual” – cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A justiça tributária como obstáculo à internacionalização”, *in II Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2012, p. 100 e seguintes.

<sup>329</sup> O consenso de Washington, de 1989, fundou-se, precisamente, em dez princípios liberais, entre eles se encontrando, precisamente, a liberalização do comércio e o aumento das trocas internacionais, no sentido do crescimento das exportações de cada país. Neste âmbito *vide*, por todos, ANTONIO ARGANDOÑA *et al.*, *La cultura de la estabilidad y el consenso de Washington* (Manuel Guitián e Joaquim Muns, dir.), Barcelona, “la Caixa”, Colección Estudios e Informes, n.º 15, 1999, p. 11 e seguintes (disponível em [https://www.caixabankresearch.com/documents/10180/54279/ee15\\_esp.pdf](https://www.caixabankresearch.com/documents/10180/54279/ee15_esp.pdf) [16-12-2018]).

<sup>330</sup> Cf. JAGDISH BHAGWATI, *Proteccionismo versus Comercio libre*, São Paulo, Nordica, 1989, p. 44.



beneficiária dessa liberdade. A ideia de IMMANUEL KANT de que o comércio livre surge como a melhor receita para a paz entre Estados encontrou, pois, reconhecimento depois da Segunda Guerra Mundial. Porém, a ligação entre o comércio livre e a paz entre Estados é difícil de ser comprovada<sup>331</sup>, ganhando relevo um modelo protecionista do comércio.

## **2. A teleologia subjacente à dicotomia dos modelos de comércio internacional protecionismo/comércio livre**

É a concretização de um comércio sem (ou com reduzida) tributação aduaneira que surge como principal propósito a atingir nos instrumentos de Direito da União Europeia e de Direito Internacional, estes últimos especialmente assentes em acordos de comércio livre, de maior ou de menor dimensão e extensão. Nas respetivas exposições de motivos e nos próprios preceitos articulados é comum a referência a esse propósito, dando-se, dessa forma, concretização ao acordo da OMC. Não obstante, e ainda que ao comércio livre sejam associadas relevantes virtudes, identificadas pelo pensamento económico, “entre a simplicidade dos modelos económicos e a complexidade do mundo real existe um imenso abismo preenchido por interesses locais e políticas económicas protecionistas que tornam o resultado bem menos previsível”<sup>332</sup>.

O presente apartado serve, sem pretensões de exaustividade, para percorrer as principais dimensões associadas ao comércio livre e ao protecionismo. Serão, precisamente, as oscilações entre um modelo ou outro que provocam a dúvida quanto ao caminho que o comércio internacional deve seguir e que a tributação aduaneira deve acompanhar. Se dúvida não houvesse, não seriam colocados em crise os avanços já conseguidos. Mas porque a há, a mudança de paradigma é potenciada.

Não se pretende, como se dizia, uma abordagem exaustiva quanto aos prós e aos contras associáveis a um modelo e a outro, precisamente porque a respetiva ponderação corresponde à análise concretizada pela teoria clássica do comércio, que enfatiza as vantagens da liberalização, ainda que unilateral, sobre o protecionismo, quando atualmente os Estados procuraram a abertura das respetivas fronteiras, expectantes de uma garantia de reciprocidade, que tanto pode ser ativa, como

---

<sup>331</sup> Neste sentido, nas palavras de ONOFRE ALVES “O comércio não foi capaz propiciar a paz e o homem, reverenciando inerte sua essência, não foi capaz de se desviar do caminho da violência para a solução de seus conflitos de interesses. As guerras mundiais do século XX provaram que Constant nada tinha de profeta. O livre comércio não favoreceu o consenso, nem eliminou as guerras”. (...) A civilização moderna não conseguiu domar as forças do mercado e o livre comércio não possibilita a mítica paz mundial. O imaginário equilíbrio automático dos egoísmos privados gera miséria e fome coletiva; a economia de mercados favorece a desigualdade social e o comércio, enquanto criação humana, reproduz os instintos mais destrutivos do homem” – cf. ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, “Por que a “Guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida”, in *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 102, 2011, p. 306 e 309. No sentido em que existe uma correlação positiva entre fatores, vide HOEKMAN & KOSTECKI, *The Political Economy of the World Trading System. The WTO and Beyond*, 2.<sup>a</sup> edição, Oxford, Oxford University Press, 2001, p. 24 e 25, e A. IRWIN, *Free Trade under Fire*, Princeton University Press, Princeton and Oxford, 2002, p. 46.

<sup>332</sup> Cf. ROBERTO DE SENA JÚNIOR, *Comércio Internacional & Globalização: a cláusula social na OMC*, Juruá Editora, 2003, p. 50.

passiva. Isto é, o propósito dos Estados, numa perspetiva de reciprocidade passiva, assenta na redução dos direitos aduaneiros e de outras medidas, no caso de o parceiro comercial também assim o fizer. Numa perspetiva de reciprocidade ativa, surge o comprometimento dos Estados na elaboração de tratados comerciais e na ameaça de retaliações em caso de não cumprimento<sup>333</sup>. De qualquer forma, em ambos os cenários se está perante um afastamento ou perante uma diminuição dos direitos aduaneiros, tidos como castradores de um comércio que se pretende livre.

## 2.1. A procura pelo bem-estar

Tanto a opção pelo afastamento da tributação aduaneira como a opção pela implementação da tributação aduaneira partem da procura pelo bem-estar, internacionalmente encarado. Aliás, em demonstração de uma relevante conexão do jurídico e do económico, o próprio interesse público (nos termos já densificados) é capaz de a refletir, por poder ser tido como a expressão jurídica de uma conceção economicista assente no “bem-estar”<sup>334</sup>. Trata-se de uma conexão relevante, considerando que os contributos económicos que aconselham o afastamento ou a diminuição da cobrança de direitos aduaneiros recorrem, frequentemente, ao argumento de que tal afastamento ou diminuição são suscetíveis de potenciar o aumento do bem-estar da comunidade internacional<sup>335</sup>.

No mesmo sentido, os *bens públicos globais* beneficiam mais do que um grupo de Estados e não discriminam qualquer grupo populacional ou geração para concretização de interesses com dimensão global. Estes bens podem surgir, é certo, por motivos de origem natural – como é o caso dos oceanos ou da atmosfera – mas também surgem em função de escolhas públicas, assentes, por exemplo, na erradicação da pobreza e de doenças, na proibição do uso de armas nucleares e na

---

<sup>333</sup> Cf. MICHAEL TREBILCOCK, ROBERT HOWSE e ANTONIA ELIASON, *The regulation of international trade*, 4.ª edição, Routledge, 2012, p. 7 e 8.

<sup>334</sup> A este respeito STEFAN HUSTER refere-se aos objetivos do bem-estar como finalidades externas de tratamento desigual (*Sozialstaatliche Ziele als externe Zwecke von Ungleichbehandlungen*) - cf. STEFAN HUSTER, *Rechte und Ziele Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlin, Duncker & Humblot, 1993, p. 426.

<sup>335</sup> Nesta linha, ADAM SMITH identificava a existência de “grandes interesses” para toda a sociedade, cuja natureza não permitiria a obtenção de lucros, por não poderem ficar à responsabilidade dos indivíduos. Sabendo-se que o mercado não é capaz de gerir todo o funcionamento de uma economia, deveriam os governos assumir o seu lugar. Neste sentido, os bens públicos criariam vantagens económicas que não respeitariam apenas a um operador económico, mas sim ao conjunto da população, não ficando os operadores económicos em competição, por os benefícios não serem individualizados. Por outras palavras, ADAM SMITH fazia notar a existência de certos bens que, ainda que pudessem proporcionar a máxima vantagem para uma grande sociedade, seriam de tal natureza que o lucro jamais conseguiria compensar algum indivíduo ou um pequeno número de indivíduos. Por essa razão, não se poderia esperar que algum indivíduo ou que algum pequeno número de indivíduos criasse as tais vantagens e as mantivesse. Neste sentido, sendo o mercado incapaz de solucionar todos os problemas que emergem do seio social e não podendo fornecer bens públicos globais, seria um dever soberano ou do Estado criar e manter essas instituições e obras públicas - cf. ADAM SMITH, *An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, v. 2, Indianópolis, Liberty Classics, 1981, p. 723.

Por seu turno (e numa classificação que temos por inadequada ao tratar o “sistema” como um “bem” em si mesmo, pelo menos, de acordo com a densificação já aqui anteriormente concretizada), GÉRARD KÉBADJIAN identificava cinco “bens” económicos internacionais: o sistema monetário internacional, o sistema financeiro internacional, o sistema de concertação e de coordenação, o sistema comercial e o sistema de direito internacional privado. Ora, também na perspetiva económica as dimensões relacionadas com o comércio internacional reconduzem-se a bens que não são exclusivamente nacionais<sup>336</sup>, numa extensão que dá voz à ideia de que problemas globais convocam, preferencialmente, soluções globais e tomadas globalmente - cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 188.

manutenção da paz. A tributação – incluindo a tributação aduaneira – é capaz de estar associada à concretização a tais escolhas. As obrigações tributárias – principais e acessórias – patrocinam a oferta de bens públicos globais, mas também podem condicionar a respetiva produção, se entendidas como entraves à circulação<sup>336</sup>.

Nestes termos, o bem-estar reconduzido ao comércio internacional, e na perspetiva jurídica, haverá de corresponder a um interesse público supraestadual, enquanto finalidade que deve estar subjacente à atuação das autoridades públicas, globalmente consideradas. Neste sentido, a proteção e produção de bens públicos necessários ao aludido bem-estar assume relevância não só em contexto nacional, mas também supranacional, assumindo aqueles a designação de bens públicos internacionais, na expressão essencialmente trazida pela perspetiva económica<sup>337</sup>. Os benefícios associados a uma construção que reconheça uma dimensão internacional ao bem público prendem-se com a possibilidade – por via da existência de um sustento para esse fim – de serem definidos desafios ou propósitos coletivos, que melhorem globalmente a satisfação dos cidadãos e dos operadores económicos no mundo, e que pressupõem *conhecimento*<sup>338</sup>, numa conceção que aqui reconduzimos à consciência ética aduaneira.

E se parece que, por via da tributação aduaneira, podem ser prosseguidos bens públicos, também não é menos verdade que é por via da mesma que são contrariadas as fragilidades públicas internacionais (assentes, por exemplo, no tráfico de droga, na escravatura, no trabalho infantil ou na exploração de mulheres).

Da delimitação seguida – entre bens *versus* fragilidades, entre bens públicos e fragilidades públicas *versus* bens privados e fragilidades privadas e entre bens públicos nacionais e fragilidades públicas nacionais *versus* bens públicos internacionais e fragilidades públicas internacionais – levantam-se, claro está, questões relacionadas com o próprio fundamento. Se a fronteira entre o que

---

<sup>336</sup> É na pós-modernidade que os *global public goods* conhecem o seu efetivo desabrochar, atenta a ocorrência de cinco elementos-chave, sintetizados por INGE KAUL e RONALD MENDOZA da seguinte forma: (i) desenvolvimento de novas tecnologias para incremento de uma maior circulação de pessoas, bens, serviços, capitais e informação em todo o mundo; (ii) movimentos de abertura económica e política; (iii) aumento dos riscos sistémicos; (iv) aprofundamento das desigualdades socioeconómicas; e (v) regimes internacionais cada vez com um maior grau de influência - cf. INGE KAUL, RONALD U. MENDOZA, "Advancing the concept of public goods", in *Providing global public goods: managing globalizations*, Oxford, Oxford University Press, 2003, p. 96.

<sup>337</sup> Encontram-se também referências a "bens coletivos planetários", correspondentes a bens materiais que não conhecem fronteiras e que respeitam à totalidade dos cidadãos do mundo – cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 188. Diz este mesmo autor que diz que, "[n]um mundo dominado pelas nações desde há pelo menos cinco séculos, o poder societal e as suas expressões encontram-se em plena mutação, no sentido do desenvolvimento dos bens públicos internacionais" – cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 7.

<sup>338</sup> Cf. JACQUES FONTANEL, para quem, aliás, [o] conhecimento é o mais puro dos bens públicos, constituindo um fator fundamental do desenvolvimento económico e social" – cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 188 e 189.

será um “bem” e o que será uma “fragilidade” não parece ser assim tão difícil de definir, já as outras distinções serão mais problemáticas, sobretudo do ponto de vista da legitimidade para a respetiva decisão. *Quem* é que decide se um bem deve ser público ou privado? *Quem* é que decide se um bem público é nacional ou internacional? E com que fundamento? A resposta que nos parece mais adequada e com concretizações que já são práticas é aquela que vai no sentido de serem os Estados, internamente, ou as organizações internacionais, mutuamente com os Estados, que se deverão empenhar na respetiva delimitação (e nesta dissertação ensaia-se um possível caminho), num sentido que melhor se desenvolverá *infra*.

Passamos a identificar, então, os termos em que o bem-estar é percecionado de acordo com modelos tendentes à diminuição ou à redução de direitos aduaneiros ou, pelo contrário, potenciadores da implementação ou amento dos mesmos.

## **2.2.A opção pelo afastamento da tributação aduaneira**

O comércio livre pressupõe, então, a minimização da interferência estadual no fluxo comercial através das fronteiras nacionais, assentando, em particular, na redução ou eliminação da tributação aduaneira. Numa perspetiva teórica, o comércio internacional procura a promoção do bem-estar da comunidade, proporcionado pela expansão do fluxo comercial entre os Estados<sup>339</sup>. O liberalismo comercial, centrado na conceção de que o comércio deve seguir, livremente, o seu rumo, sem a interferência de agentes externos, defende que as barreiras aduaneiras são nocivas e devem ser eliminadas, por se considerar que, dessa forma - mediante a eliminação dos direitos aduaneiros - os recursos podem ser alocados mais eficientemente, com ganhos de bem-estar para todos.

Aliás, os direitos aduaneiros surgem na doutrina, não raras vezes, como os “obstáculos clássicos ao comércio internacional”<sup>340</sup>, a par, para além do mais, dos assim designados “encargos de efeito equivalente”<sup>341</sup>. E, realmente, o processo de globalização económica e de liberalização dos

---

<sup>339</sup> Cf. ROBERTO DE SENA JUNIOR, *Comércio Internacional & Globalização: a cláusula social na OMC*, Juruá Editora, 2003, p. 49 e seguintes.

<sup>340</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 525.

<sup>341</sup> Os encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros reconduzem-se a todos os encargos pecuniários, ainda que mínimos, unilateralmente impostos, seja qual for a sua designação e a sua técnica, exigidos por ocasião ou por motivo de importação ou de exportação, quando não seja um direito aduaneiro propriamente dito e que incidindo sobre o produto importado ou o destinado a exportação, com exclusão de produto nacional similar, têm por efeito alterar-lhe o respetivo preço de custo, e causar sobre a livre circulação de mercadorias os mesmos efeitos restritivos de um direito aduaneiro, mesmo que tais encargos não sejam cobrados em benefício do Estado, que não exerçam qualquer efeito discriminatório ou protecionista e que o produto tributado não se encontre em concorrência com uma produção nacional – cf. acórdãos do TJ de 1 de julho de 1969, Comissão vs. República Italiana, processo 24/68, e de 1 de julho de 1969, Sociaal Fonds Diamantarbeiders, processos apensos 2/69 e 3/69. Trata-se de uma noção de base jurisprudencial. Assim, os elementos definidores de um encargo de efeito equivalente são os seguintes: (i) deve tratar-se de uma carga pecuniária (isto é, de uma quantidade de dinheiro); (ii) a carga pecuniária tem de ser imposta unilateralmente pelo Estado (isto é, por qualquer autoridade pública); (iii) deve ser exigida pelo facto de um bem ter ultrapassado a fronteira; e (iv) é irrelevante a finalidade ou o destino do imposto, bastando que o efeito final seja a restrição do comércio

intercâmbios comerciais levou a que, em termos gerais, a cobrança dos direitos para efeitos de arrecadação de receita perdesse importância, sendo nesse sentido que ganham especial relevo outros instrumentos, em expressão da Teoria *Second Best*. Em causa estão medidas “não pautais”, que assumem natureza diversa e que incluem, por exemplo, ações nos domínios da concorrência desleal<sup>342</sup>, das restrições quantitativas à importação e dos produtos de contrafação e produtos piratas<sup>343</sup>. É neste sentido que na atualidade, e essencialmente nos países desenvolvidos, aos direitos aduaneiros é atribuída uma finalidade particularmente intervencionista, em detrimento de uma finalidade financeira<sup>344</sup>.

E, de facto, seguindo o pensamento de EVENETT, a liberalização comercial tradicionalmente produz benefícios, considerando que a redução de barreiras provoca mudanças no preço relativo das mercadorias, e permite que os recursos sejam alocados para as atividades mais produtivas<sup>345</sup>. A liberalização aumenta a produtividade dos operadores económicos e facilita o respetivo acesso a fontes de capital e de tecnologia. Por outro lado, a produtividade aumenta quando os operadores económicos são expostos à procura internacional e aos preços mais acessíveis de competidores de outros países<sup>346</sup>.

Não obstante, o processo de liberalização comercial *stricto sensu* não assume como missão histórica o desenvolvimento, no sentido de provocar mudanças estruturais na sociedade que o promove. O seu principal propósito é o de estimulação da eficiente alocação dos fatores de produção, o

---

intracomunitário. Concretamente, serão medidas de efeito equivalente a direitos aduaneiros, as aplicadas por um Estado Membro a produtos importados, enquanto medidas discriminatórias que tratam de forma distinta situações iguais ou de forma idêntica situações distintas. Por exemplo, a exigência pela ATA portuguesa de licenças de importação a laranjas originárias da União Sul Africana, ou de certificados de origem específicos em relação a produtos de origem animal argentinos, sem que tais exigências sejam feitas em relação a produtos de outros Estados Membros. A mesma qualificação será atribuída às medidas aplicáveis formalmente tanto a produtos nacionais, como produtos importados, mas cujos efeitos prejudicam a comercialização de produtos procedentes de outros Estados Membros. Neste caso, as medidas são discriminatórias no sentido da existência de um tratamento distinto para situações diferentes, produzindo um efeito restritivo. Pense-se no caso da fixação legal de preços máximos muito baixos que não contemplem os gastos do importador, ou na determinação de etiquetagem obrigatória da procedência do produto, ou ainda na exigência de disposição de um estabelecimento permanente no Estado importador para que a importação seja concretizada. Por fim, serão ainda consideradas medidas de efeito equivalente aquelas que são aplicáveis indistintamente aos produtos importados e aos produtos nacionais, com efeitos desproporcionados sobre os primeiros. Estão em causa medidas discriminatórias considerando que tratam de forma igual situações idênticas, mas na prática são igualmente restritivas. A título de exemplo, pense-se numa regulamentação comercial que exige de uma bebida espirituosa um determinado grau de álcool para que possa ser comercializada, no caso de uma exigência quanto à forma cúbica para a manteiga embalada ou num determinado desenho para a garrafa de certos vinhos.

<sup>342</sup> Neste âmbito, surgem com especial destaque os direitos *anti-dumping*, aplicados quando são concretizadas práticas comerciais desleais.

<sup>343</sup> Assistiu-se a um crescimento considerável do mercado ilícito de produtos de criadores, designadamente relógios e vestuário de moda com uma designação ou com uma marca comercial — produtos de contrafação, bem como produtos fabricados sem que os direitos de propriedade intelectual tenham sido pagos — os chamados “produtos piratas”. Os titulares dos direitos de propriedade intelectual podem solicitar a intervenção das alfândegas sempre que os produtos suspeitos estejam ainda sob controlo aduaneiro. Os produtos podem ser retidos durante um período limitado para que os detentores dos direitos de propriedade intelectual ou da marca possam submeter a questão aos tribunais nacionais, a fim de requerer uma reparação ao abrigo da legislação nacional. A este propósito *vide Report on the EU customs enforcement of intellectual property rights: Results at the EU border, 2018* (disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2019-ipr-report.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019-ipr-report.pdf) [05-08-2019]).

<sup>344</sup> A mesma finalidade é atribuída aos impostos especiais sobre o consumo. Neste sentido, *vide* JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “Fiscalidade”, in *Direito da União Europeia – Elementos de Direito e Políticas da União* (Alessandra Silveira, Mariana Canotilho, Pedro Madeira Froufe – Coord.), Coimbra, Almedina, 2016, p. 616 e 617.

<sup>345</sup> Cf. SIMON J. EVENETT, *The world trading system, The Road Ahead*, December 1999, Volume 36, Number 4 (disponível em <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/1999/12/evenett.htm> [01-07-2019]).

<sup>346</sup> Seguindo PETER B. KENEN, em condições de concorrência, o comércio livre pode maximizar o valor da produção global, sendo benéfico para todos os países participantes e diminui as restrições impostas pela dotação de trabalho, capital e recursos naturais, ao permitir o consumo de uma gama maior de produtos do que o país poderia produzir sozinho - cf. PETER B. KENEN, *The international economy*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000, p. 175. No mesmo sentido, *vide* PAUL LEGATTE, “Une Expérience de Mandré Commun Franco-Britannique”, in *Politique Étrangère*, n.º 6, vol. 19, 1953, p. 495, mencionando a “Association pour la liberté de commerce” como defensora da abolição dos direitos aduaneiros.

que por si só não é capaz de favorecer a distribuição da riqueza nem a promoção da justiça social. Aliás, as teorias em prol do comércio livre sempre foram confrontadas com argumentos de cariz protecionista, à luz dos quais impende sob o Estado (ou sob uma entidade supraestadual) o dever de atender às necessidades de desenvolvimento económico, mediante a intervenção em atividades próprias do setor privado, essencialmente em prol da criação de empregos e do desenvolvimento da economia de um determinado Estado ou de um determinado conjunto de Estados e promovendo, precisamente a promoção da justiça social. Acontece que, em virtude da criação do GATT e por força das inúmeras negociações multilaterais conduzidas na sua decorrência, poucos são os ordenamentos de orientação declaradamente protecionista. Ainda que se identifiquem ordenamentos com setores mais ou menos fechados, não se lhes reconhece o incentivo por “políticas autárquicas”, pelo menos não na porção identificável aquando do surgimento da I Guerra Mundial. A consagração do pensamento liberal nos acordos do GATT/OMC resultou na cristalização da cláusula da nação mais favorecida. Consequentemente, as políticas protecionistas então adotadas como “válvulas de escape” aos impactos decorrentes do comércio livre tiveram que ser adaptadas à nova realidade normativa. Foram, então, tendencialmente excluídos os obstáculos ao comércio internacional, nomeadamente, as quotas de importação, o tratamento preferencial atribuído a determinados países em detrimento de outros, a tributação mais onerosa sob produtos importados em relação aos de origem nacional, e outros obstáculos que, tanto países desenvolvidos, como países ainda em vias de desenvolvimento, se socorriam, como instrumentos de política comercial.

Porém, e partindo-se do pressuposto de que a cobrança de direitos aduaneiros tem a si associada uma medida protecionista, cumpre salientar que os direitos aduaneiros não servem, tão só, uma função puramente fiscal, representando também um instrumento de política comercial, sendo capazes de influenciar diretamente o custo de importação e de exportação das mercadorias. Será aqui que reside o fundamento para alguns autores qualificarem os direitos aduaneiros não como impostos, mas sim como medidas de política comercial, numa aceção com a qual não se concorda<sup>347</sup>.

### **2.3.A opção pela implementação da tributação aduaneira**

O comércio puramente livre, sem barreiras, constitui uma construção meramente teórica. Aliás, sem prejuízo das vantagens associadas ao comércio livre, existem fundamentos que sustentam que as medidas assentes na implementação de direitos aduaneiros podem, por vezes, aumentar o

---

<sup>347</sup> Dedicaremos atenção a esta matéria *infra*.

bem-estar geral. Tais fundamentos não invalidam o argumento geral de que os direitos aduaneiros correspondem a políticas de *second best*<sup>348</sup> e que, por esse motivo, devem ser evitados, mas acrescentam novas variáveis ao debate sobre o comércio livre.

Os argumentos normalmente erguidos contra o comércio livre de direitos aduaneiros são, essencialmente, centrados em duas ordens de razão: por um lado, um argumento relativo aos termos de troca e aos efeitos ambíguos dos direitos aduaneiros; por outro lado, um argumento relacionado com as falhas de mercado.

O primeiro dos argumentos indicados baseia-se na hipótese de os direitos aduaneiros serem impostos por um Estado suficientemente grande (em sentido económico e não necessariamente geográfico) para afetar os preços internacionais, depreciando-os e, conseqüentemente, diminuindo os gastos com importações e favorecendo os seus termos de troca. Ou seja, a tributação nas transações comerciais internacionais alteraria os termos de troca a favor de um Estado. A ideia é de que quando um Estado sujeita a tributação aduaneira as suas importações, irá reduzir o preço mundial das mesmas, ao mesmo tempo que aumentará os preços das suas exportações. Note-se, porém, este argumento reclama o preenchimento de várias condições para que o respetivo efeito aconteça, não existindo garantias de que um Estado, ainda que grande o suficiente para influenciar a redução do preço internacional das *commodities* no mercado internacional por via dos direitos aduaneiros implementados, conseguirá favorecer os seus termos de troca<sup>349</sup>.

KRUGMAN e OBSTFELD demonstraram que o bem-estar geral aumenta à medida que os direitos aduaneiros cobrados também aumentam, até que seja atingido o limite considerado ótimo. A partir desse limite, qualquer aumento dos direitos provocará o declínio do bem-estar geral<sup>350</sup>. Porém, tal como alteram os aludidos autores, a definição daquele que será o limite não é fácil e nem sempre é possível. Aliás, os direitos aduaneiros têm a si associados custos próprios, gerando distorções de produção e de consumo, as quais devem ser inferiores aos benefícios advindos da sua aplicação, para

---

<sup>348</sup> A conceção *second best* pressupõe que as barreiras aduaneiras não representam os instrumentos de política económica mais adequados à regulamentação do comércio internacional, em virtude das distorções provocadas. Os direitos aduaneiros seriam, assim, a “segunda melhor opção”, caso nenhuma outra medida pudesse ser empregue. Neste sentido, dizia KENEN “*trade barriers usually prove to be ‘second best’ instruments*” - cf. PETER B. KENEN, *The international economy*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000, p. 175.

Na definição de união aduaneira ressalta, desde logo, que a análise dos seus efeitos económicos é feita num contexto de comércio restringido. A diferença entre a situação que existia antes da formação de uma união aduaneira e depois da formação de uma união aduaneira é que, na primeira, cada Estado tinha a liberdade de decidir os níveis de tributação aduaneira, enquanto que, na segunda, os membros da União têm de acordar quanto aos direitos comuns a impor ao comércio com Estados terceiros. Considerando que em nenhuma das situações estão cumpridas as condições do ótimo de Pareto, a análise tem de ser conduzida no âmbito da teoria do *second best*, a qual determina que quando não se cumpre todas as condições necessárias ao ótimo, o facto de, por algum motivo, se passar a cumprir mais uma condição, não permite que se afirme que se está a caminhar no sentido do ótimo e que, portanto, o bem-estar aumentou. Assim, nestes casos, não é possível obter conclusões gerais e, *a priori*, é necessário um estudo caso a caso. A aplicação desta teoria ao estudo das uniões aduaneiras reduz a generalização das conclusões ao enunciado das condições que determinam a probabilidade de se verificarem aumentos ou diminuições de bem-estar. Neste sentido e para mais desenvolvimentos, vide EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, AMADEU PAIVA e HELENA PATACÃO, *Hermes Revelado - Lições de Comércio Internacional*, McGraw-Hill, 1997, p. 81 e seguintes.

<sup>349</sup> Os termos de troca consistem na razão entre o preço das exportações e das importações de um determinado país.

<sup>350</sup> Cf. PAUL R. KRUGMAN e MAURICE OBSTFELD, *Economia Internacional - Teoria e Política*, São Paulo, Makron Books, 2001, p. 231.

que, à luz do princípio da proporcionalidade, a sua aplicação fique justificada. Por conseguinte, no caso de os direitos aduaneiros serem demasiados elevados, os custos da sua exigência superarão os benefícios que o Estado eventualmente possa obter.

É, assim, pelo facto de os direitos aduaneiros poderem distorcer o mercado e de poderem, simultaneamente, melhorar os termos de troca do Estado que as impõe, que se diz que deles decorre um efeito ambíguo. No entanto, embora possam contribuir para o incremento dos termos de troca, os efeitos internos dos direitos aduaneiros, traduzidos em incentivos à produção e ao consumo, são tidos como prejudiciais. O ideal é, então, “que se pratique uma tarifa pequena, porém, ainda que pequena, se o país não for capaz de influenciar os preços dos exportadores estrangeiros (o que é certamente duvidoso), de nada adiantará o emprego da barreira comercial”<sup>351</sup>.

Já quanto ao segundo dos argumentos indicados, relativo às falhas de mercado, parte do pressuposto de que as economias nacionais são mais complexas do que os modelos teóricos são capazes de aferir, motivo pelo qual os resultados da sua aplicação divergiriam de um Estado para o outro. Por outro lado, os aludidos modelos teóricos conhecem limitações, pelo facto de, nomeadamente, avaliarem o comércio internacional entre dois Estados (o que não vai ao encontro da realidade atual, assente em relações comerciais multilaterais, mais complexas e mais frequentes do que as bilaterais), de se basearem num número limitado de fatores de produção (capital, trabalho e terra), de assumirem que existe uma plena mobilidade de trabalhadores entre os setores de produtos (a crescente especialização dos trabalhadores e a procura por mão-de-obra qualificada revelam que a plena mobilidade é utópica), por pressuporem o pleno emprego (quando as taxas de desemprego têm sofrido aumentos significativos, mesmo em países desenvolvidos) e por avaliarem situações em que existe concorrência perfeita, não obstante a maioria dos Estados conhecerem oligopólios capazes de influenciar o preços dos demais competidores<sup>352</sup>.

Este segundo argumento é frequentemente usado no contexto de Estados ainda em desenvolvimento<sup>353</sup>, como forma de justificação do receio existente quanto à liberalização comercial, por

---

<sup>351</sup> Cf. ROBERTO DE SENA JUNIOR, *Comércio Internacional & Globalização: a cláusula social na OMC*, Juruá Editora, 2003, p. 55.

<sup>352</sup> Cf. ROBERTO DE SENA JUNIOR, *Comércio Internacional & Globalização: a cláusula social na OMC*, Juruá Editora, 2003, p. 56.

<sup>353</sup> Os Estados em desenvolvimento incrementaram a sua posição competitiva graças aos preços das matérias primas e ao baixo custo unitário da mão de obra, o que determinou mudanças radicais nas pautas de crescimento económico. A inversão e o crescimento mundial, a partir das medidas liberalizadoras da Índia e da China no princípio dos anos 90 associaram-se, desde então, a países que gozam de menores custos unitários, enquanto que os países desenvolvidos se viram condenados ao fenómeno da deslocalização. O crescimento económico das economias emergentes, com abundância de matérias primas e mão de obra barata e competitiva, uma vez que a Internet havia democratizado o conhecimento, alterou o equilíbrio mundial existente desde então, baseado numa bipolaridade política (Ocidente/bloco de Este) e económica (países desenvolvidos no norte e em desenvolvimento no sul), a favor de uma relação triangular mais equilibrada (países desenvolvidos/países em desenvolvimento/economias emergentes) que se reflete nas novas estruturas da governação económica mundial, com a emergência do G-20 como líder político mundial e com o fortalecimento do bloco BRICS, que foi reforçado com a criação do Banco de Desenvolvimento do BRICS, nascido em agosto de 2014. O Novo Banco de Desenvolvimento do BRICS é uma instituição multilateral de desenvolvimento, integrada pelos países denominados BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), que emergiu em 2014 como alternativa ao Banco Mundial e ao FMI, com o objetivo de fomentar uma maior cooperação ao desenvolvimento entre as economias emergentes. No



força das falhas de mercado mais graves que sofrem, de forma a que os benefícios decorrentes do comércio livre ficariam sensivelmente mitigados<sup>354</sup>. Do argumento decorre que a adoção do modelo do comércio livre só será desejável se todos os demais países envolvidos nas operações de comércio internacional o adotarem também, considerando que, caso contrário, a atuação do Estado na eliminação das distorções locais de mercado se revela saudável, por via, por exemplo, da concessão de subsídios a uma indústria que está a sofrer com a concorrência externa, tendo que diminuir a produção e demitir trabalhadores, não surgindo, por isso, os direitos aduaneiros com o meio para atenuar este efeito, na posição seguida por ROBERTO DI SENA.

Um outro argumento que frequentemente é invocado, com base na construção concebida por ALEXANDER HAMILTON, nos Estados Unidos da América, e por FRIEDRICH LIST, na Alemanha, contra o comércio livre, prende-se com a necessidade de proteção de indústrias nascentes<sup>355</sup>. Trata-se de uma linha argumentativa baseada na ideia de que determinadas indústrias carecem de ser protegidas pelo Estado até adquirirem maturidade suficiente para competir, em igualdade de circunstâncias, com empresas transnacionais, já previamente estabelecidas<sup>356</sup>.

A aludida proteção teria, então, um caráter temporário, sendo afastada quando a indústria nacional conte com reais condições de sobreviver à competição internacional<sup>357,358</sup>. Com base neste entendimento, a proteção, por via da tributação, de uma “indústria nascente” com um potencial de crescimento poderia ser eficiente no longo prazo. As indústrias nascentes não estariam em condições de suportar o período de confronto com as investidas das grandes concorrentes no mercado global.

---

seu conjunto, as cinco economias constituem 41,4% da população mundial (mais de 3.000 milhões de pessoas), mais de 25% da superfície terrestre do planeta e mais de 25% do PIB mundial. A sede está em Xangai, China. No Novo Banco de Desenvolvimento BRICS, cada país tem um voto e nenhum deles tem poder de veto. Neste sentido e para mais desenvolvimentos: <http://brics2019.itamaraty.gov.br/sobre-o-brics/o-que-e-o-brics> [03-05-2019]).

<sup>354</sup> Note-se que a queda das receitas fiscais observada nos Estados mais pobres ao longo dos anos 1980-1990 é explicada, precisamente, e em grande parte, pelo desmoronamento dos direitos aduaneiros. A este propósito, e nas palavras de THOMAS PIKETTY, “a liberalização do comércio não é necessariamente ruim em si – contanto que não seja imposta de forma impiedosa pelo exterior e, sobretudo, que leve em conta o fato de que deve ser aos poucos compensada pelo desenvolvimento de uma administração fiscal capaz de arrecadar outros impostos e de encontrar receitas de substituição. Os países hoje desenvolvidos, que reduziram suas taxas alfandegárias cada um a seu ritmo ao longo dos séculos XIX e XX, à medida que lhes parecia útil e que descobriam como substituí-las, não tinham, felizmente, ninguém para lhes dizer o que fazer. Esse episódio ilustra um fenómeno mais geral: a tendência dos países ricos de utilizar as nações menos desenvolvidas como campo de experimentação, sem de fato tentar fazer uso dos ensinamentos de suas próprias experiências históricas” - cf. THOMAS PIKETTY, *O capital no século XXI*, Mônica Baumgarten de Boule, Rio de Janeiro, Editora Intrínseca, 2013, p. 610 e 611 (disponível em <https://fernandonogueiracosta.files.wordpress.com/2015/08/o-capital-nao-secc81culo-xxi-thomas-piketty.pdf> [23-07-2019]).

<sup>355</sup> Numa solução que parece ir ao encontro desta preocupação, o artigo 1.º da Customs Law of the Democratic People's Republic of Korea determina que o aludido diploma serve para “to ensure order and discipline, in foreign trade and to promote the independent development of the national economy through the strengthening of customs inspection and correct imposition of customs duty”. A República Popular Democrática da Coreia do Norte é, de acordo com o *Economic Complexity Index*, o 134.º exportador do mundo (<https://oec.world/en/rankings/country/eci/> [15-06-2019]).

<sup>356</sup> Cf. JOHN H. JACKSON, *The world trading system*, 2.ª edição, The MIT Press, 1997, p. 23 e 24.

<sup>357</sup> Ao longo do século XIX e durante o XX, e a título de exemplo, o Canadá e os EUA lançaram mão de elevados direitos aduaneiros com o argumento de que estariam a proteger a respetiva indústria nascente, a qual poderia ser prejudicada se fosse confrontada, na sua fase inicial, com a concorrência internacional. No mesmo sentido, depois da II Guerra Mundial, onde Estados com um nível de desenvolvimento inferior usaram a mesma abordagem para obter um tratamento diferenciado no GATT.

<sup>358</sup> Um outro argumento, próximo deste, assenta na necessidade de garantir segurança nacional, condicionando-se, por esse motivo, o comércio livre. Mesmo que a indústria nacional não seja competitiva em termos internacionais, poderá ser crucial em períodos de guerra ou de instabilidade externa. Trata-se de uma hipótese decorrente do artigo XXI do GATT 1994, ao estabelecer que nenhuma disposição do Acordo deve ser interpretado de forma a impedir que os Membros atuem em defesa dos seus interesses de segurança em tempo de guerra ou noutra situação de emergência internacional.

Contudo, com algum apoio temporário, poderiam crescer até, por exemplo, serem desenvolvidas economias de produção em massa, até que haja especialização dos trabalhadores, e até a tecnologia ser eficiente. Nesse sentido, “[u]m imposto é justificado se o posterior benefício dos consumidores for mais do que suficiente para compensar os preços mais elevados durante o período em que houve proteção”.

ROBERTO DI SENA, porém, entende que em causa está um argumento inconsistente, considerando que nenhum operador económico pretenderá suportar os custos do processo de criação quando, por exemplo, a tecnologia já estiver disponível no exterior. Assim, os Estados ainda em desenvolvimento deveriam canalizar os recursos disponíveis para o desenvolvimento tecnológico, para a educação e para a capacitação de recursos humanos. O autor conclui no sentido em que a defesa do bem-estar coletivo implica que os Estados enfrentem problemas internos por via de políticas eficazes, e não por meio de soluções temporárias e desproporcionais, com custos que superam os benefícios. Ainda que o modelo de comércio livre padeça de falhas e de limitações, considera que as mesmas são razoáveis, sendo de afastar soluções *second best*, por distorcerem a produção e o consumo e por estimularem o protecionismo<sup>359</sup>.

Por outro lado, a própria tributação poderia, em certas condições, ajudar a reduzir o desemprego<sup>360</sup>. A proteção criaria empregos ao aumentar os preços das importações e ao transferir a procura para a produção interna (ainda que se considere que “uma forma mais eficaz de aumentar o emprego produtivo é através de políticas monetárias e orçamentais internas”)<sup>361</sup>. Por fim, a liberdade de comércio exporia os trabalhadores de um determinado Estado à concorrência dos trabalhadores estrangeiros com salários reduzidos. Com o objetivo de preservar os salários pagos, dever-se-ia proteger os trabalhadores do Estado impedindo a entrada ou estabelecendo um imposto aduaneiro elevado sobre os bens produzidos nos países de baixo rendimento<sup>362</sup>.

Como última nota a este propósito, a difusão da implementação de direitos *anti-dumping* (entendidos como exceções ao efeito decorrente do reconhecimento e da aplicação da cláusula da nação mais favorecida) é capaz de revelar uma face diferente do protecionismo, que vai contando com

---

<sup>359</sup> Cf. ROBERTO DE SENA JUNIOR, *Comércio Internacional & Globalização: a cláusula social na OMC*, Juruá Editora, 2003, p. 59.

<sup>360</sup> Terá sido precisamente com base na necessidade de “ressuscitar os empregos de mão-de-obra que, com o desenvolvimento tecnológico e a globalização, se perderam”, que nos EUA o presidente Donald Trump adotou medidas protecionistas – assim, CLOTILDE CELORICO PALMA, PALMA, Clotilde Celorico, “A prometida muralha fiscal de Trump”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 4, Ano 9, Inverno, 2016, p. 147.

<sup>361</sup> Cf. SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011, p. 707.

<sup>362</sup> “Filosoficamente, o [NAFTA] é maravilhoso, mas realisticamente será mau para o nosso país. Essa coisa vai criar um verdadeiro sorvedouro gigante quando quisermos que haja mais empregos e não menos. Os salários dos mexicanos irão aumentar para \$7,5 por hora e os nossos [dos EUA] irão baixar para 7,5\$ por hora” – cf. ROSS PEROT, durante os debates sobre o NAFTA (North American Free Trade Agreement, Acordo de Comércio Livre na América do Norte) [interpelações nossas]. Segundo SAMUELSON NORDHAUS, este argumento não tem em consideração o princípio da vantagem comparativa – cf. SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011, p. 704.

novos adeptos<sup>363</sup>. Ao invés do recurso aos antigos e evidentes instrumentos de carácter proteccionista - essencialmente, os direitos aduaneiros -, a tendência é para a identificação das omissões e insuficiências de disciplina da OMC neste âmbito para, a partir das mesmas, serem levantados entraves ao comércio internacional. Aliás, no que concretamente concerne aos direitos *anti-dumping*, tem vindo a considerar-se que o seu uso abusivo leva a que os mesmos deixem de representar um mero instrumento de proteção excecional, para passarem a ser entendidos como efetivas barreiras ao comércio internacional, utilizadas para resguardar interesses de setores económicos com um alto grau de influência política<sup>364</sup>.

### 3. Por uma tributação aduaneira assente numa globalização sustentável

Numa outra perspetiva, a existência de tributação (em concreto, de direitos aduaneiros) no domínio das trocas comerciais internacionais de mercadorias só seria capaz de colocar em causa a prosperidade económica - enquanto objetivo essencial, associado a ideais liberalistas - se se concluísse pela existência de uma *tributação violenta, desproporcionada*.

Seguindo DANI RODRIK, a prosperidade económica e a estabilidade podem ser alcançadas por meio de diferentes combinações de arranjos institucionais em mercados de trabalho, finanças, governação corporativa, bem-estar social, e outras áreas, pelo que a tributação e o próprio Estado fiscal não podem ser, em si, considerados violentos. A violência surgiria em caso de abuso de poder, em infração de direitos políticos, pelo que o poder tributário (amplamente entendido) só poderá ser considerado violento se entrar em rota de colisão com a conceção de justiça prestigiada, num necessário juízo de ponderação que caracteriza o pensamento de RODRIK. À luz do pensamento do autor, a concretização simultânea da democracia, da autodeterminação nacional e da globalização económica não é possível. Atribuindo-se um maior poder aos Estados, será adotado o protecționismo. Atribuindo-se aos mercados maior liberdade, gerar-se-á uma economia mundial instável, com reduzido apoio social e político<sup>365</sup>. É neste sentido que RODRIK argui no sentido de “*smart globalization*” e não “*maximum globalization*”<sup>366</sup>, numa expressão que traduzimos para “globalização sustentável”, indo ao

---

<sup>363</sup> A título de exemplo, na Índia, o recurso aos direitos *anti-dumping*, ao longo dos anos, cresceu, ao ponto de competir com os Estados Unidos da América na utilização dos mesmos - cf. The Economist, “The dumping dilemma”, 2002.

<sup>364</sup> Cf., por exemplo, ROBERTO DI SENA Jr., *Comércio Internacional e Globalização - A Cláusula Social na OMC*, Curitiba, Juruá Editora, 2003, p. 89.

<sup>365</sup> FERNAND BRAUDEL distingue a economia mundial da economia-mundo. A economia mundo corresponderá à economia do mundo, no seu todo. A economia-mundo reconduzir-se-á a uma parte do mundo que forma um todo económico coerente, um sistema. É “um pedaço de planeta economicamente autónomo, capaz, no essencial, de se bastar a si mesmo, e ao qual as respetivas ligações e trocas internas conferem uma certa unidade orgânica” - cf. FERNAND BRAUDEL, *Civilisation matérielle, économie et capitalisme, XVe-XVIIIe siècle*. Volume 1, Les structures du quotidien: Le possible et l'impossible, Paris, Armand Colin, 1979, p. 12. A evolução demonstra, pois, a passagem de economias-mundo para uma economia mundializada.

<sup>366</sup> Cf. DANI RODRIK, *The globalization paradox - Why Global Markets, States, and Democracy Can't Coexist*, Oxford, Oxford University Press, 2018.

encontro daquela que é, na presente dissertação, a dimensão tida como devendo estar inerente à normação e à tributação aduaneira: o desenvolvimento sustentável. Assim, ainda que a globalização pressuponha que as mercadorias sejam internacionalmente transacionadas de uma forma tendencialmente livre, a liberdade na circulação deve ser sustentável, no sentido de não comprometer outros propósitos atingíveis por via da tributação aduaneira. Mas não só: a sustentabilidade da globalização também assenta na manutenção de estruturas essenciais, de âmbito nacional, que garantam a unidade interna<sup>367</sup>.

Trata-se de um pensamento que nos parece conectável ao de KOSTAS VERGOPOULOS, que reivindica um olhar mais crítico em relação à globalização, alertando que “está na hora de distinguir as referências à globalização como fenómeno histórico e teórico, de um lado, e, de outro, a questão das políticas aplicadas em seu nome. A globalização como fenómeno histórico merece sem dúvida ser discutida com a amplitude, a liberdade de espírito e o distanciamento académico. Já as políticas aplicadas em seu nome precisam de ser, sobretudo, contestadas, não apenas pelas suas vítimas inumeráveis, mas também pelos que se preocupam com o debate democrático atual. Não há maior infâmia do que aquela com que os poderosos procuram legitimar a sua arbitrariedade como uma «insuperável e irreversível necessidade histórica»”<sup>368</sup>.

No mesmo sentido, segundo o qual a defesa do protecionismo parece estar ainda associada às dúvidas sobre a perenidade do fenómeno da globalização, no seu ensaio *“The collapse of globalism and the rebirth of nationalism”*, já de 2004, JOHN RALSTON SAUL comentava que a globalização já não é *“an all-powerful god - a holy trinity of burgeoning markets, unsleeping technology and borderless managers”*<sup>369</sup>.

É, neste sentido, evidente que a globalização é capaz de ser entendida de maneiras distintas: “feliz”, para os liberais europeus e “necessária, mas insuficiente, do desenvolvimento económico mundial”, para os liberais americanos. Ao mesmo tempo, uma crescente corrente de pensamento considera que a globalização se revela “perigosa”<sup>370</sup>.

E especialmente no que concerne a esta última conceção, é evidente a conexão do protecionismo (tido como movimento contrário à globalização ou como capaz de a interromper<sup>371</sup>) com

---

<sup>367</sup> Cf. DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (ebook).

<sup>368</sup> Cf. KOSTAS VERGOPOULOS, *Globalização: o fim de um ciclo - ensaios sobre a instabilidade internacional* (Trad. por Estela dos Santos Abreu, Rio de Janeiro, Contraponto, 2005, p. 8).

<sup>369</sup> Cf. JOHN RALSTON SAUL, *The collapse of globalism and the rebirth of nationalism*, Harpers Magazine, 2004, p. 33.

<sup>370</sup> Cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise»*. *Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 79 e seguintes.

<sup>371</sup> Cf. DANI RODRIK, “Sense and Nonsense in the Globalization Debate”, in *Foreign Policy*, n.º 107, 1997, p. 19 e seguintes (disponível em [http://www.columbia.edu/itc/sipa/S6800/courseworks/foreign\\_rodrik.pdf](http://www.columbia.edu/itc/sipa/S6800/courseworks/foreign_rodrik.pdf) [10-01-2019]).

as finalidades extrafiscais associadas aos direitos aduaneiros. O protecionismo, quando vertido na cobrança de direitos aduaneiros, serve de veículo para a extrafiscalidade. A defesa do protecionismo terá a si associada as finalidades extrafiscais decorrentes da cobrança de direitos aduaneiros e do controlo das mercadorias. Em concreto, a defesa do protecionismo, quando particularmente motivada pelas finalidades extrafiscais decorrentes da cobrança de direitos aduaneiros, será capaz de significar um efeito que dificilmente se encontra em qualquer outro modelo de tributação: a assunção de que o aumento da carga tributária representa um efeito positivo, porque modela comportamentos.

De uma forma mais rigorosa, tal efeito é suscetível de ser identificado sobretudo no domínio da tributação indireta e, em particular, nos impostos que, tal como os direitos aduaneiros, conhecem importantes propósitos que ultrapassam a arrecadação de receita. Estamos a pensar, em concreto, e a título de exemplo, nos impostos especiais sobre o consumo<sup>372</sup>.

E é precisamente por força dos efeitos associados à cobrança de direitos aduaneiros que são concebidos mecanismos para a promoção do comércio livre mas que são, frequentemente, distorcidos, o que é comprovado através do uso de medidas protecionistas subtis, como se a implementação ou a manutenção da tributação aduaneira representasse fator de embaraço. Mas o que aqui importa salientar é que, mesmo que subtis, são implementadas medidas protecionistas, numa opção que afasta propósitos de neutralidade.

Na verdade, o propósito parece ser o oposto ao de neutralidade: o de influenciar os operadores económicos a não realizar determinadas transações, em função das imposições aduaneiras a suportar, justificadas por outra ordem de interesses que, cremos, se reconduzem a finalidades que extravasam a arrecadação de receita e que são capazes de se subsumir à proteção e promoção do desenvolvimento sustentável, nos termos já expostos.

Olhando, nomeadamente, para o texto dos acordos megaregionais recentemente celebrados, constatamos que, ainda que voltados para a liberalização do comércio de mercadorias, mediante o afastamento de direitos aduaneiros, a preocupação em garantir a promoção e a proteção do desenvolvimento sustentável é evidente. Trata-se de uma solução que permite ir ao encontro da prossecução de um interesse público supraestadual, não por via da cobrança de direitos aduaneiros

---

<sup>372</sup> Saliente-se, porém, que o aumento da carga tributária surge em relação a determinados sujeitos passivos, por vezes, apontado como uma das consequências negativas associadas à globalização, já que a tributação recai sobre sujeitos passivos que não podem, por regra, beneficiar da concorrência. Neste caso, assume-se que tal aumento é encarado como um efeito negativo.

Por outro lado, considera-se que a globalização, por via, desde logo, da diminuição de direitos aduaneiros arrecadados, tem vindo a determinar uma insuficiência de receita pública para que os Estados funcionem em todas as vertentes e para que desempenhem, devidamente, as suas funções, aumentando o endividamento público. Neste sentido *vide* JOSÉ CASALTA NABAIS e SUSANA TAVARES DA SILVA, "O Estado pós-moderno e a figura dos tributos", *in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Volume III (Paulo Otero, Fernando Araújo e João Tabor da Gama), Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 274 e 275.

(que são eliminados ou reduzidos), mas sim através de medidas concretamente direcionadas a dar proteção a tal ensejo. Não obstante, este é um efeito reconduzido aos casos em que, por um lado, existem acordos comerciais e, que por outro lado, e adicionalmente, tais acordos consagram expressamente medidas nesse sentido. Não existindo acordo, ou, existindo, não versando o mesmo sobre tais dimensões, é aos direitos aduaneiros que continua a ser possível reconduzir-se preocupações assentes no desenvolvimento sustentável, servindo fins fiscais e extrafiscais.

Assim, independente do modelo de comércio internacional adotado – se mais ou menos promotor do comércio livre ou marcadamente protecionista – são preocupações de sustentabilidade que influenciam ou que devem influenciar as soluções no âmbito aduaneiro.

Passa-se a identificar, então, aquele que seria, no nosso entender, o paradigma da tributação aduaneira, já ultrapassado: a neutralidade.

### **Subdivisão III - A relevância da neutralidade na tributação aduaneira perante o desenvolvimento sustentável**

A presente Subdivisão surge para demonstrar os termos em que, por um lado, a neutralidade releva no contexto da tributação aduaneira e, por outro lado, para expor os motivos que nos levam a considerar que a respetiva promoção se encontra ultrapassada para dar vez à proteção de outros propósitos, assentes da promoção e proteção do desenvolvimento sustentável.

O *princípio da neutralidade* encontra o respetivo substrato em dimensões que extravasam o jurídico e que se reconduzem, em larga medida, ao domínio económico, servindo de ponto de partida e, não raras vezes, de ponto de ligação e de comparação para esferas onde, tradicionalmente, imperaria o purismo jurídico, numa aceção que já por nós foi densificada nas coordenadas introdutórias da presente dissertação.

Cumpre salientar, desde já, que em causa está um princípio que é capaz de influenciar tanto impostos concretos, como a globalidade do sistema, o que leva a que a sua densificação possa assumir contornos mais restritos ou mais extensos, em função da adoção de um ou de outro ponto de vista<sup>373</sup>. Atento o objeto da presente investigação, a neutralidade será aferida, em especial, em relação à tributação aduaneira<sup>374</sup>.

#### **1. A neutralidade como superestrutura da fase da ciência normal**

A nível internacional, são vários os instrumentos jurídicos que assentam na ideia de mercado livre, tendencialmente sem fronteiras, a fim de evitar que os operadores económicos sejam influenciados pela carga aduaneira a suportar. Desde logo, especificamente na União Europeia, o próprio quadro mental dominante reconduz-se à ideia de mercado interno, enquanto espaço sem fronteiras internas, no qual a livre circulação de mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados, nos termos do artigo 26.º, n.º 2, do TFUE. Os operadores económicos europeus, no âmbito das operações concretizadas dentro do território aduaneiro da união, do ponto de vista da tributação indireta, não são, assim, influenciados (em termos

---

<sup>373</sup> É possível avançar com critérios de neutralidade conformados globalmente que, em alguns aspetos, podem até transcender o que é puramente tributário e alcançar a neutralidade em aspetos que abrangem a totalidade das políticas do Estado - cf. N. TURE, *Taxing Foreign Source Income: The Economic and Equity Issues*, Committee on Finance, United States Senate, Washington DC, 1976, p. 12.

<sup>374</sup> Assim o será, ainda que os principais contributos doutrinários existentes a este nível se reconduzam à tributação em sede de IVA, aos quais se fará aqui expressa referência por força da importância que assumem para a construção do nosso pensamento. Para além do mais, a tributação aduaneira está indubitavelmente associada à tributação em sede de IVA, particularmente no que concerne à incidência sobre as importações de bens.

que melhor se esclarecerá *infra*) pela carga tributária – no caso dos direitos aduaneiros, porque inexistente; no caso do IVA, porque repercutível nos consumidores finais. Assim encarada, a neutralidade, tendendo à liberdade de atuação, é aqui classificada como um fim, e não apenas como um meio.

O conceito-quadro de comércio livre funciona como um elemento catalizador da atividade normativa relacionada com as liberdades fundamentais e, assim, como o paradigma dentro do qual se desenrolaria a evolução científica da tributação indireta, em especial, da aduaneira. E cremos que, de facto, a ideia de comércio livre é fundamental para a compreensão da tributação aduaneira. Serve de cúpula para o enquadramento dos mais diversos domínios da intervenção internacional e europeia. É que a liberdade assente na ausência de fronteiras e de tributação aduaneira não se verifica apenas no seio da União, estendendo-se a várias relações comerciais que são travadas e que são regidas, designadamente, por acordos de comércio livre, já com cariz megarregional. Porém, da mesma forma que para a tributação direta o mercado livre se mostrou, conforme comprovou JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, como uma ideia demasiado genérica e vaga para se poder erigir em referente meta-metodológico<sup>375</sup>, também no domínio da tributação indireta o será. Mas não é apenas o carácter genérico e vago que afasta o comércio livre dessa qualidade: conforme se constatou, é o substrato axiológico refletido de forma cada vez mais evidente nos diplomas jurídico-normativos de índole aduaneira que é capaz de ser encarado como resistente às mudanças quanto aos modelos de comércio internacional adotados (mais ou menos potenciadores do comércio livre ou do protecionismo).

Neste sentido, é possível identificar uma supraestrutura, uma meta-metodologia dominante no contexto da tributação indireta - a neutralidade -, a qual terá servido como “ciência normal” subjacente à tributação nas transações internacionais de mercadorias por um período alargado de tempo, concretamente presente em períodos nos quais a tributação aduaneira surgia como alheada de considerações atinentes ao desenvolvimento sustentável. A exclusiva consideração de critérios de conteúdo marcadamente económico na conformação do sistema aduaneiro e das figuras que o compunham reflete o carácter fundamentante da neutralidade na disciplina aduaneira de então. Se a tributação aduaneira era afastada, assim o seria com o fundamento de evitar a desaceleração das trocas comerciais internacionais, obviando a que os operadores económicos concretizassem as suas escolhas em função da carga aduaneira. A evolução histórica *supra* concretizada permite, assim, constatar que a alternância entre a implementação e o afastamento de direitos aduaneiros surgia como

---

<sup>375</sup> Cf. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 563 e 564.



motivada por razões estritamente económicas, assentes no concreto crescimento dos níveis de riqueza, desalheadas, portanto, de outras considerações – desde logo, ambientais e sociais.

O GATT 47 surge-nos como um primeiro momento em que considerações que extravasam preocupações de índole economicista começam a contar com acolhimento jurídico-normativo, através da respetiva principiologia, marcadamente orientada por pretensões de coordenação e de cooperação entre Estados, mas, ainda assim, não deixa de um acolhimento tímido. É com a criação da OMC e da publicação do GATT 94 que o centro gravitacional do sistema multilateral de comércio passou a assumir expressamente o desenvolvimento sustentável que dá efetiva voz a regras e a fins que excedem propósitos puramente fiscais e arrecadatários, assumindo os motivos extrafiscais um papel de destaque na disciplina aduaneira<sup>376</sup>. Fica, assim, aqui temporal e materialmente marcada a mudança de paradigma.

Situamos a mudança de paradigma em função das alterações verificadas no domínio da normação global, por ser a partir dela que a disciplina aduaneira do comércio internacional ao nível regional e nacional sofre a maior conformação, conforme se constatará oportunamente. De qualquer forma, os tratados constitutivos da União Europeia, tal como os conhecemos hodiernamente, são posteriores ao surgimento do GATT 94 e, ainda que os progressos da juridicidade ambiental tenham começado, no ordenamento jurídico português, com a Constituição de 1976 e com a Lei de Bases do Ambiente de 1987, os termos de determinação, em concreto, das obrigações aduaneiras, resultam da normação supranacional.

Temos, portanto, que a neutralidade por via da tributação se encontra ultrapassada, não no sentido em que deixou de estar presente nas soluções adotadas, mas sim no sentido em que deixou de ocupar o mais relevante substrato da tributação indireta (em concreto, da tributação aduaneira). A existir, de qualquer, sempre deverá ser entendida não na sua conceção reconduzida à intransitividade, mas sim enquanto promotora de alterações homotéticas.

Detenhamo-nos, então, antes de se avançar, sobre as conceções de neutralidade no domínio tributário.

---

<sup>376</sup> SAINZ DE BUJANDA reflete sobre a evolução das chamadas “*ideas hacendísticas*” relativamente às teorias clássicas dos fins da tributação: “*El cambio de rumbo se produce cuando los llamados fines extrafiscales dejan de ser algo que surge inevitablemente y que trata de reducirse al mínimo, para convertirse en un objeto deseable. Dicho en otros términos: el tránsito de la concepción clásica a la llamada concepción moderna de la Hacienda pública radica, precisamente, en que para esta última el impuesto no es tan solo susceptible de producir efectos económicos, de índole extrafiscal, sino que se concibe, precisamente, como un método o instrumento poderoso para intervenir deliberadamente en la vida económica y social*” - cf. F. SAINZ DE BUJANDA, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo 1, Volumen 2.º, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1967, p. 124.

Num sentido aproximado, nas palavras de GREG BUCKMAN, “*more focus needs to be applied to the quality of trade, not its quantity, and the benefits of trade need to be more holistically assessed*” – cf. GREG BUCKMAN, *Global Trade: Past Mistakes, Future Choices*, Zen Books, 2005, p. 275.

## 2. As conações de neutralidade no domínio tributário

O princípio da neutralidade é caracterizado por um especial perfil polissémico ou “polimorfo”<sup>377</sup>, que se deve, substancialmente, ao facto de apresentar uma marcada natureza relacional<sup>378</sup>, no sentido em que o seu significado e aplicação efetiva estão dependentes do elemento concreto sobre o qual se projeta<sup>379</sup>. É neste sentido que TERRA e KAJUS dizem “*The question which arises is: neutral as regards to what? Neutrality of taxation is a relative matter. Relativity is to be understood in its literal sense; it can only be considered in relation to certain indicated phenomena, e.g. neutrality in international trade, with regard to competition, the balance of payments or, in general, economic relations. However, neutrality may also be characterized by a legal relationship, for example, through equality of taxpayers*”<sup>380</sup>.

Não obstante, seguimos MACARRO OSUNA, quando diz que é possível concretizar uma análise que se abstraia da sua influência geral na economia ou na atividade empresarial, considerando-o como um princípio de caráter comparativo entre as consequências tributárias que podem resultar das distintas opções de uma decisão económica específica. Ao fazê-lo, é possível atribuir ao princípio da neutralidade um conteúdo estritamente jurídico, de índole tributária, ainda que seja inevitável recorrer às variáveis económicas que lhe são inerentes<sup>381</sup>.

---

<sup>377</sup> MONDINI considera o princípio da neutralidade fiscal um conceito “polimorfo”: “*La nozione di neutralità è polimorfa. La medesima tecnica fiscale assicura la neutralità nelle sue diverse accezioni, pertanto la scomposizione del concetto vale solo a fini espositivi e non ha rilevanza normativa. Il polimorfismo dipende, come per la porzionalità, dal fatto di essere un concetto di relazione*” - cf. A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, Pacini Editore, 2012, p. 235.

<sup>378</sup> Cf. J. M. MACARRO OSUNA, *El principio de la neutralidad fiscal en el IVA*, Navarra, Aranzadi, 2015, p. 45.

<sup>379</sup> “*Neutrality is an evaluation tool full of nuances*” - cf. PERNILLA RENDAHL, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD, 2009, p. 89. A mesma autora distingue a neutralidade interna (quando em causa estejam operações concretizadas internamente, dentro de um mesmo país, território ou região - “*domestic market*”), a neutralidade intra-externa (quando em causa estão operações concretizadas dentro de um mercado único) e a neutralidade externa (quando em causa estão operações concretizadas entre diferentes países, territórios ou regiões que não pertencem a um mesmo mercado único). Seguindo BEN TERRA e JULIE KAJUS, num plano interno, importará distinguir entre neutralidade jurídica, neutralidade concorrencial e neutralidade económica - *in A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2014, p. 300 a 304. Sucede que a diferenciação entre as aludidas dimensões é difícil de estabelecer com clareza, motivo pelo qual ROBERT VAN BREDERODE considera que em causa estão apenas diversas perspetivas em relação ao mesmo fenómeno - *in Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*, Kluwer Law International Alphen aan den Rijn, 2009, p. 46. A OCDE chegou a definir de forma distinta os conceitos de neutralidade competitiva e de neutralidade fiscal, o que nos poderia levar a pensar na existência de diferentes significados do princípio, mas a análise das suas definições permite-nos constatar que a neutralidade competitiva é uma concretização específica da neutralidade fiscal, no que concerne ao mercado e à necessidade de articular um “*level playing field*” para os operados económicos. Vide, então, OCDE, “*State Owned Enterprises and the Principle of Competitive Neutrality*”, *Competition Committee Policy Roundtable*, 2009. A esta publicação seguiu-se o documento “*Competitive Neutrality in the Presence of State Owned Enterprises: Practices in Selected OECD Countries*”, de 2011, e que conclui com um livro no qual é possível encontrar as diferenças de definição entre ambos os conceitos. Assim, na senda da OCDE, quanto à neutralidade competitiva “*Competitive neutrality occurs where no entity operating in an economic market is subject to undue competitive advantages or disadvantages*”. Já quanto à neutralidade fiscal, “*Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation*” - cf. OCDE, *Competitive Neutrality: A compendium of OCDE recommendations, guidelines and best practices*, 2012, p. 13 e 39. Neste sentido, a OCDE, especialmente no contexto do IVA, refere-se expressamente à quantidade de dimensões sobre as quais o princípio pode ser perspetivado: “*The concept of tax neutrality in VAT has a number of dimensions including the absence of discrimination in a tax environment that is unbiased and impartial and the elimination of undue tax burdens and disproportionate or inappropriate compliance costs for businesses*” - cf. OECD, Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax policy and Administration, Working Party n.º 9, Consumption Taxes, *OECD international VAT/GST Guidelines, Guidelines on Neutrality*, Chapter 1, 2011, p. 6.

<sup>380</sup> Cf. B. TERRA e J. KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1 - *Introduction to European VAT*, Amesterdão, IBFD, 2012, p. 239. No mesmos sentido se pronuncia GREGI, que inclusivamente sustenta a dificuldade de utilizar o conceito de neutralidade como um conceito fiscal, atento o relativismo interpretativo que o caracteriza: “*Non va però dimenticato che in concetto di neutralità fin qui reso può avere scarso significato nella materia tributaria, dato il relativismo interpretativo che necessariamente contraddistingue la nazione d'imposta neutrale*” - cf. M. GREGGI, *Il Principio d'Ineranza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: Profili nazionale e comunitari*, Pisa, Pacini Editore, 2012, p. 31 e 32.

<sup>381</sup> Cf. J. M. MACARRO OSUNA, *El principio de la neutralidad fiscal en el IVA*, Navarra, Aranzadi, 2015, p. 46.

## 2.1.A neutralidade como intransitividade

Não só por corresponder a uma configuração “ilustrada” da tributação (discutível, é certo), mas essencialmente porque a partir dela se torna claro o sentido do principal ensejo de medidas tributárias neutras, igualitárias e coerentes, partimos da tradição económica fiscalista italiana, autora da “teoria da tributação como chuva de granizo”.

A *imposta grandine* assenta na constatação de que a tributação, enquanto fenómeno externo à sociedade, mas que dela emerge (no contexto de uma sociedade democrática), causa danos e diminui o valor da atividade económica. A tributação exerce, por isso, uma influência sobre a sociedade, sobre os operadores económicos e sobre os consumidores finais, surtindo um impacto (negativo) nas suas decisões e afetando todo o *mercado*<sup>382</sup>. Desta teoria surge, então, com patente clareza, a relação de causa-efeito entre a tributação e a atividade económica, numa conexão que, por força da relevância que assume no domínio das transações internacionais de mercadorias, será elevada a modeladora metodológica empregue na dissertação.

Partindo, então, da conceção jurídico-tributária da neutralidade (e numa abordagem que será, primeiramente, feita de forma abstrata), surge a mesma como prevenção ao efeito “granizo” da tributação, evitando-o, ao servir de ligação entre a tributação e a realidade social. Ou seja, a neutralidade estabelece um valor ou um fim, reconduzido à eliminação ou à diminuição legítima dos efeitos da tributação sobre a decisão dos operadores económicos, evitando distorções e consequentes ineficiências no sistema económico<sup>383</sup>. É neste sentido que se diz que a neutralidade é sinónimo de intransitividade. Diz-se que um imposto é neutro quando não interfere nas decisões dos agentes económicos.

Sucedem que, partindo da conceção tradicional de neutralidade, não se conhece um tributo que seja plenamente neutral, considerando que a neutralidade tributária existirá apenas quando um tributo não influencie a produção e o consumo. Dificilmente, na atualidade, se encontram impostos neutros, particularmente sob o ponto de vista económico, designados pela doutrina financeira como sendo “impostos não distorcedores”, nos quais o respetivo sujeito passivo, improvavelmente, consegue fazer alguma coisa para evitar ou alterar a sua incidência. A criação de um imposto novo ou o agravamento da tributação acarreta não apenas uma redução do rendimento disponível dos operadores económicos devedores de imposto, mas também pode causar efeitos distorcedores, fruto das ações que os

---

<sup>382</sup> Cf. RICHARD WAGNER, “Public Choice and the Diffusion of Classic Italian Public Finance”, in *Il pensiero economico italiano II*, 2003, p. 271.

<sup>383</sup> Cf. BERNARD SALANIÉ, *The economics of taxation*, London, MIT Press, 2003, p. 15.

mesmos desenvolvem a fim de evitar, diminuir ou atrasar o respetivo pagamento. Assim, a tributação altera a escolha dos indivíduos. Neste sentido, quase todos os impostos acabam por produzir efeitos económicos e são, nessa medida, “impostos distorcedores” ou não neutros. Dentro desta categoria, distinguem-se os “impostos intencionalmente distorcedores” - que permitem gerar receita fiscal e também melhoram a eficiência na afetação de recursos - tributação corretiva associada à fiscalidade moral<sup>384,385</sup> -, e os “impostos não intencionalmente distorcedores”, numa qualificação que abrange a maioria dos impostos, o que obriga a que muitas políticas públicas tenham de levar em conta este fator, de forma a exercer compensações minimizadoras da carga excedentária da tributação<sup>386</sup>. Assim, a ideia de que a neutralidade do imposto existirá sempre que o mesmo não influa na vida económica, está ultrapassada, considerando que a tributação, seja ela qual for, é produtora de inevitáveis alterações na economia<sup>387</sup>. Os sistemas tributários, que desde há várias décadas são criados e desenvolvidos, principalmente, ao abrigo de preocupações de atratividade e competitividade, estão definitivamente a afastar-se do sistema fiscal idealista previsto há 50 anos por Maurice Lauré, que colocou o princípio da neutralidade num pedestal. O inspetor de finanças francês considerava que num sistema legal e económico otimizado as decisões tomadas pelos agentes económicos não deveriam, de modo algum, ser influenciadas pelas regras fiscais. Ora, enquanto testemunhas da crescente intervenção do legislador fiscal na esfera do *homo economicus*, somos levados a crer que o princípio da neutralidade, pelo menos no âmbito do comércio internacional e, em particular, das importações, não assume a relevância que, outrora, se lhe pretendeu atribuir.

## **2.2.A neutralidade como potenciadora de alterações homotéticas**

Partindo do pressuposto que a influência, nos termos indicados, existirá, então, sempre ou quase sempre, em maior ou menor medida, direta ou indiretamente, há que interpretar a neutralidade no sentido em que a mesma existirá quando a tributação produza alterações homotéticas, ou seja,

---

<sup>384</sup> Na expressão que já tivemos oportunidade de densificar na presente dissertação.

<sup>385</sup> Tais impostos também podem ser designados como impostos *pigouvianos*, mais populares em matéria ambiental, onde se proclamam as vantagens do “triplo dividendo”: (i) aumento da eficiência; (ii) diminuição de impostos sobre outros fatores; e (iii) incentivo à inovação em energias limpas. Para maiores desenvolvimentos a este propósito, vide CLÁUDIA DIAS SOARES, “O imposto ecológico - contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente”, in *STVDIA IVRIDICA*, 58, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.

<sup>386</sup> PAULO TRIGO PEREIRA *et al.*, *Economia de Finanças Públicas*, 3.ª edição, Forte da Casa, Escola Editora, 2010, p. 222 a 224.

<sup>387</sup> “Toda a fiscalidade produz hoje inevitáveis modificações na economia; entende-se hoje que o imposto é ‘neutro’ quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico” - cf. PITTA E CUNHA, “A tributação do valor acrescentado”, in *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 113.

iguais para todos aqueles que se encontrem nas mesmas circunstâncias<sup>388</sup>. Identifica-se, aqui, então, a ligação entre o princípio da neutralidade, de construção eminentemente económica, e o princípio da igualdade, de construção eminentemente jurídica.

Porém, e especificamente a propósito do princípio da igualdade, importa desde já salientar que, no concreto domínio dos impostos (entre os quais se incluirão, então, e no nosso entendimento, os direitos aduaneiros), “a capacidade contributiva é a medida da igualdade *económica* que rege a tributação”<sup>389</sup>, pelo que não serão apenas considerações jurídicas que estarão subjacentes a este reconhecido pressuposto e limite da tributação, sendo também assinaláveis considerações económicas, que identificaremos.

Enfim, em causa estão princípios necessária e facilmente (pelas conexões evidentes) associáveis, ainda que aos mesmos deva ser reconhecida autonomia<sup>390</sup>, sob pena de o ensejo de neutralidade redundar em mera utopia. E, de facto, a escola austríaca, que assume a tributação como um *roubo*, considera que a neutralidade representa um valor de impossível realização numa economia de mercado em constante mutação, mas que, ainda assim, deve ser procurado<sup>391</sup>. Ora, como vimos, se o conceito de neutralidade for entendido em termos atualistas, em articulação com as exigências de igualdade, a neutralidade é alcançável. Resta, porém, a dúvida, se quando assim interpretada deixa de fazer sentido a distinção entre neutralidade e igualdade, sendo difícil identificar a fronteira entre ambas. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia nesta matéria poderá ser útil na identificação do traço diferenciador, ao considerar que a distinção residirá no seguinte: a igualdade deve ser mobilizada para a resolução de problemas onde a neutralidade não consegue chegar. Assim, enquanto que o princípio da neutralidade apenas deverá ser concebido nas relações entre operadores económicos em situação de concorrência, o princípio da igualdade deve ser aplicado nas relações entre operadores económicos que, não estando, porém, em situação de concorrência, se encontram numa situação comparável em outros aspetos<sup>392,393</sup>.

---

<sup>388</sup> Neste sentido se pronuncia PITTA E CUNHA: “[j]á há muito a ciência fiscal abandonou a antiga concepção de neutralidade do imposto, segundo a qual a tributação neutra seria aquela que não influi na vida económica. Toda a fiscalidade produz hoje inevitáveis modificações na economia; entende-se hoje que o imposto é ‘neutro’ quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico”, “A tributação do valor acrescentado”, in *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 113.

<sup>389</sup> Cf. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 199.

<sup>390</sup> A conexão entre ambos os princípios e a subsequente autonomização, com reconhecimento de valores e efeitos distintos, é reconhecida pela jurisprudência do TJUE. No contexto do IVA, a título de exemplo, vide o acórdão *Idéal Tourisme*, processo C-36/99, de 13 de julho de 2000, no qual é patente a visão redutora da igualdade, quando associada à neutralidade, com base na *Apfel-und-Birnen Theorie*. Com uma alteração de paradigma, com o reconhecimento de uma dignidade hierárquica superior do princípio da igualdade face ao princípio da neutralidade, vide, também a título de exemplo, o acórdão *Rank*, processo C- 259/10 e 260/10, de 10 de novembro de 2011. No sentido em que o princípio da igualdade “é o mais importante dos princípios materiais que encimam o sistema tributário”, vide SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 288.

<sup>391</sup> Ludwig von Mises e Friedrich A. Hayek são os autores desta concepção.

<sup>392</sup> Neste sentido, vide o acórdão do TJUE *Marks & Spencer*, processo C-309/06, de 10 de abril de 2008.

<sup>393</sup> Esta associação leva, inclusivamente, à seguinte conclusão: os sujeitos passivos não devem ser encarados, simplesmente, como operadores económicos (enquanto figura criada pelo legislador, que parece desprovida de existência material, humana, figurando, em termos genéricos, como um *ente*), mas sim

Isto dito, a neutralidade no contexto das transações internacionais de mercadorias não será, simplesmente, fruto do conhecimento do efetivo montante de tributação que recairá sobre as operações de importação e de exportação (assim decorria do *Relatório Neumark*<sup>394</sup>). Em causa terá de estar, para que seja dado cumprimento às exigências de neutralidade, uma tributação idêntica àquela que recaiu sobre uma outra operação semelhante ou comparável e entre operadores económicos que estejam numa situação de concorrência ou comparável. O que aqui se pretende sustentar com a invocação dos princípios da neutralidade e da igualdade - em manifestação da conexão entre Direito e Economia - é, pois, a necessidade de criar uma base de legitimação comum para a tributação, onde imperam soluções técnicas muitíssimo complexas, sendo cada vez mais relevante conseguir estabelecer uma visão global do sistema, juridicamente sustentada. A igualdade subjacente à tributação tem vindo a servir de expressão material de justiça, que funciona não só como um limite externo ao poder de tributar, mas também e sobretudo como fundamento material intrínseco a toda a tributação, impondo ao legislador determinadas soluções<sup>395</sup>. A invocação da igualdade não encontra, pois, fundamento, na ideia de que a lei fiscal se apresentar como uma lei odiosa ou de ingerência, sendo necessário, por isso, reclamar a igualdade na repartição dos encargos públicos, com impacto a nível internacional. Nas palavras de UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS, no contexto internacional, o princípio da equidade *“surge como un poderoso elemento para contrarrestar los dogmas de la neutralidad económica”*<sup>396</sup>.

Encarando o princípio da igualdade como trave-mestre concretizadora do ideal da *justiça* na tributação<sup>397</sup>, e sendo irredutível a sua íntima relação com o princípio da neutralidade, devem tais princípios ser perspetivados e aplicados em simultâneo, sendo a partir deles que a legitimação material

---

como autênticas pessoas. A este propósito, nos termos do artigo 5.º, n.º 5, do Código Aduaneiro da União, operador económico é, como vimos, a pessoa que, no exercício da sua atividade profissional, esteja envolvida em atividades abrangidas pela legislação aduaneira. Tais atividades, facilmente se advinha, estão relacionadas, direta ou indiretamente, com importações e exportações de mercadorias. Será possível associar este conceito, tão confortavelmente utilizado, ao de *Homo Economicus*? É possível desassociar da figura de operador económico a pessoa física, capaz de sentir emoções, de expressar sentimentos, de formular opiniões, titular de direitos e de deveres fundamentais, que em termos concretos é aquela que lhe está subjacente? A expressão *operador económico* cria a sensação de distanciamento em relação às pessoas físicas que integram todas as realidades jurídicas, em prol de uma construção aproximada de um idealizado *ente* que procura a maximização dos seus interesses, que toma decisões racionais, que é detentor de informações perfeitas e capaz de ordenar as suas preferências, as quais não devem ser afetadas pelas de outrem, sendo consideradas como exógenas. Esta idealização - que não nos parece, de todo, que constitua uma maldade jurídica, ainda assim - é fruto de uma construção económica, que fica, como é bom de ver, desligada da realidade prática. A *humanização* do operador económico é trazida pelo Direito, pelo regime jurídico erigido. De facto, o ponto de partida tem um substrato económico, mas é pela ligação ao jurídico que se reconhece que o operador económico não é uma figura teórica e que a atividade por ele desenvolvida não tem apenas relevância para a economia, devendo ser concretizada e vigiada por princípios e regras do Direito.

<sup>394</sup> Relatório do Comité Fiscal e Financeiro da Comissão - referência dos Serviços de Publicações das Comunidades Europeias: 8070/1/XII/1962/5.

<sup>395</sup> Deve-se especialmente à doutrina alemã o trabalho de densificação concretizado particularmente a respeito do princípio da igualdade. Por todos, *vide* KLAUS TIPKE, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis: Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln, 1998.

<sup>396</sup> Cf. UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS, *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional*, tese de doutoramento, Universidade Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 2016.

<sup>397</sup> A referência a um sistema tributário *justo* é feita expressamente na Constituição Espanhola, no seu artigo 31.º, n.º 1. Neste sentido, diz PEDRO HERRERA MOLINA que o legislador ordinário deverá dar concretização ao *principio de capacidad económica*, em respeito pelas exigências de justiça do sistema, no seu triplo sentido de coerência interna (entre os elementos do tributo), de coerência externa (entre os diversos tributos que integram o sistema tributário) e de coerência financeira entre o sistema de receitas e de gastos - *in Capacidad Económica y sistema fiscal*, Madrid, Oriol-Urquijo, 1998, p. 141 e 142.

da tributação é mais facilmente sustentada. Em concreto, o princípio da igualdade reconduzir-se-á à relação dos cidadãos/operadores económicos com a esfera pública, amplamente considerada, permitindo auxiliar na identificação da forma correta de contribuição que o indivíduo deve concretizar. O princípio da igualdade surgirá, pois, associado à promoção do sentido público da tributação e dos seus valores essenciais<sup>398</sup>. Por seu turno, o princípio da neutralidade estará direcionado à busca da correta correlação entre a tributação e a eficiência. Em causa está a relação dos cidadãos/operadores económicos com a esfera pública concretamente económica. Trata-se de um princípio voltado à promoção do sentido privado da tributação.

Por tudo o quanto precede - ainda que sucintamente exposto - a linha de pensamento que aqui se segue, então, assenta na particularidade de assumir a neutralidade como um fim em si mesmo, ainda que íntima e necessariamente associado à igualdade e, conseqüentemente, também dotado de um substrato jurídico. Da mesma forma, como vimos, a igualdade não deixa de estar expurgada de componentes económicas. Trata-se, em suma, do reflexo da relação de contágio entre a neutralidade e a igualdade, enquanto esferas que têm a si subjacentes dimensões jurídicas e económicas. Em certas situações, a satisfação da justiça tributária (em concreto, da igualdade) poderá implicar soluções ineficientes para o sistema económico e que, inversamente, uma solução economicamente eficiente se pode revelar injusta. Nestas situações, o que se pretende é um *equilíbrio dinâmico* entre a justiça e a neutralidade<sup>399</sup>, numa lógica de concordância prática entre ambos<sup>400</sup>, e ainda que seja possível conceber a neutralidade como um valor inerente à própria justiça<sup>401</sup>.

---

<sup>398</sup> Recorrendo ao Digesto l.l. 10, de Justiniano, a justiça consistia numa “*constants et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*”. E a interligação de uma ideia de Justiça ao Direito veio a ser reforçada sob Ulpiano, para quem os princípios fundamentais do Direito, visando a salvaguarda dos equilíbrios naturais da sociedade, eram simultaneamente regras de justiça: *honesti vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*. Não é nosso ensejo dissertar sobre o conceito de justiça, até porque “*the concept of fairness is not carved in stone*” - cf. ROBERT VAN BREDERODE, in *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*, Kluwer Law International Alphen aan den Rijn, 2009, p. 33. Não obstante, constatando-se que o bem-estar de todos, a nível universal, depende de um sistema de cooperação, de coordenação, de convergência, de coerência, capaz de garantir segurança, e sem o qual ninguém poderá viver satisfatoriamente, a divisão de benefícios e a distribuição dos ónus deve ser feita de forma a provocar a colaboração, voluntária, de todos os que integram o aludido sistema, assim se concretizando *justiça* na tributação aduaneira.

<sup>399</sup> Cf. PAULO CALIENDO, *Direito Tributário e Análise Económica do Direito, Uma visão crítica*, São Paulo, Elsevier Editora, 2009, p. 117 e 118.

<sup>400</sup> Note-se que a conclusão nestes termos não é pacífica, no sentido em que, olhando para a doutrina económica e jurídica, é possível estabelecer uma linha bem visível entre ambos os princípios da neutralidade e da justiça tributária, sendo em PAULO CALIENDO que se encontra a linha doutrinária no sentido do entendimento dos mesmos como um corpo único. Assim, PAULO CALIENDO, *Direito Tributário e Análise Económica do Direito, Uma visão crítica*, São Paulo, Elsevier Editora, 2009. No sentido da clara divisão entre princípios e no sentido da prevalência do princípio da justiça, vide SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 61. Também em reflexo da distinção entre os princípios, vide SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, Mc Graw-Hill, 2018, p. 291 e seguintes.

<sup>401</sup> Neste sentido, vide PERNILLA RENDAHL, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD, 2009, p. 102, onde se pode ler que “*fairness is usually discussed in terms of neutrality between economic operators*”.

### **3. A superação da neutralidade no domínio aduaneiro**

A neutralidade, no domínio da tributação indireta, é tida como a orientação, como o fundamento e o fim do imposto, servindo de base de pensamento para a problematização do mesmo. cremos, porém, que no concreto domínio da tributação aduaneira, não se pretende que os operadores económicos não sejam influenciados pelos direitos aduaneiros a pagar. Pretende-se o oposto, que exista essa influência, não só para dar guarida a objetivos relacionados com a arrecadação de receita mas, em primeira linha, para proteção de valores essenciais à continuidade do próprio comércio internacional, sem frustrar as exigências decorrentes de um princípio de equidade intergeracional.

Porém, se a tributação aduaneira fosse assumida, desde os seus mais remotos contornos, como influenciadora das escolhas dos operadores económicos, não existiria então fundamento para se falar numa alteração de paradigma nos termos propostos, porque nunca teria existido neutralidade no domínio da tributação aduaneira. Enquanto demonstração prática da influência que os direitos aduaneiros exercem sobre as escolhas dos operadores económicos, surge, desde logo, o elenco alargado de opções de planeamento que lhe assistem.

O aproveitamento de franquias; a possibilidade de implementação de regimes aduaneiros suspensivos; a aquisição do estatuto de operador económico autorizado; o aproveitamento dos acordos de comércio internacional celebrados, com eventuais alterações dos fluxos de bens; a identificação de mercadorias cuja exportação para determinados países é sancionada; a identificação de oportunidades para reembolso ou dispensa de pagamento de direitos aduaneiros; e a possibilidade de implementação do sistema de exportador registado, são apenas alguns exemplos de atuações que, dentro de um quadro de plena legalidade, podem consubstanciar formas de os operadores económicos planearem, ao nível tributário, a forma como podem desenvolver as suas atividades. Desde logo, e no que concretamente respeita aos acordos de comércio internacional, da respetiva concretização decorrerá a intensificação das trocas comerciais entre os Estados envolvidos, por força da influência que os acordos terão junto dos operadores económicos, em manifestação da ideia de que o pagamento de direitos aduaneiros é um efetivo fator de decisão para os atores do comércio internacional e respetivos parceiros negociais, que ficam tentados a alterar a trajetória das importações concretizadas.

No concreto domínio do Direito Aduaneiro é, assim, o princípio da autonomia privada que permite aos operadores económicos que atuem de acordo com as suas convicções de gestão, desde que as mesmas se insiram no quadro da licitude, sendo-lhes permitido que procurem e encontrem



esquemas *intra legem*, no sentido de evitar, reduzir ou diferir a carga impositiva<sup>402</sup>. Assim, os operadores económicos, porque são autónomos, não têm que escolher a opção mais onerosa do ponto de vista aduaneiro, considerando que a poupança aduaneira constitui um direito dos contribuintes e é, inclusivamente, potenciadora da obtenção da segurança jurídica. Ganha relevo, então, nesta sede, o direito ao planeamento aduaneiro. É neste sentido que o planeamento aduaneiro, imbuído de um forte espírito de autonomia, pode ser concetualizado como o conjunto de atos voluntários dos operadores económicos que, num quadro de licitude, têm por objetivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento aduaneiro<sup>403</sup>. Precisamente porque os efeitos do planeamento aduaneiro irradiam em direção a outro(s) ordenamento(s) jurídico(s), estaremos perante planeamento aduaneiro internacional, sendo neste plano que se inserem a maioria das opções tomadas pelos operadores económicos no âmbito das importações e das exportações. No planeamento aduaneiro internacional aproveitam-se as vantagens da utilização conjunta de diversos sistemas jurídicos, verificando-se uma verdadeira concorrência tributária internacional entre os vários ordenamentos jurídicos. Na verdade, o planeamento é intrínseco aos regimes de tributação, atentas, essencialmente, as normas de incidência distintas e os regimes diversos de tributação neles previstos, que permitem aos operadores económicos fazer escolhas. Consequentemente, também no domínio da tributação nas importações e nas exportações existem alternativas de atuação (em maior ou menor medida), considerando que o planeamento tanto se pode referir aos impostos diretos como aos impostos indiretos<sup>404</sup>.

Nos termos assim expostos, dizíamos, dificilmente se conseguiria conceber a neutralidade como fim associável à tributação aduaneira.

Trata-se, porém, de um raciocínio contrariável. Desde logo, a influência da tributação aduaneira, na esfera dos operadores económicos existe por via do próprio afastamento ou da redução dos direitos aduaneiros. Se os direitos aduaneiros são afastados ou consideravelmente reduzidos, os operadores económicos deixam de os encarar como entraves à sua atividade e, nesse sentido, não condicionam as suas escolhas em função da tributação aduaneira. Trata-se, de resto, do efeito normalmente decorrente dos acordos de comércio celebrados entre Estados, os quais afastam a tributação aduaneira precisamente porque se pretende incentivar ou manter as transações entre si. Ou

---

<sup>402</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, "Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 1213 e seguintes.

<sup>403</sup> Trata-se de uma adaptação da noção de planeamento fiscal apresentada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, "Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 1221.

<sup>404</sup> Por exemplo, nos Estados Unidos a entrega da mercadoria num determinado Estado pode significar uma poupança fiscal no *Sales Tax* (um imposto sobre as vendas a retalho), seja porque nesse Estado não é cobrado esse imposto (como acontece no Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire e Oregon), seja porque é cobrado a um montante inferior, o que, tendo também em conta os impostos locais, pode dar lugar a diferenças substanciais. Nestes casos, verifica-se uma situação de *Sales Tax Planning*, permitindo às empresas venderem os seus produtos a preços finais mais reduzidos e com uma redução no imposto suportado nas compras.

seja, a tributação aduaneira diz-se neutral quando a respetiva incidência é feita à taxa zero. Este raciocínio é revelador de uma alteração de conceção dentro daquela que é a esfera basilar – a neutralidade. Note-se, porém, que o afastamento dos direitos aduaneiros não é simultaneamente acompanhado pela supressão de obrigações aduaneiras de carácter acessório, especialmente tendentes ao controlo e à fiscalização das mercadorias objeto das transações, o que significa que se está na presença de um comércio livre mitigado e, conseqüentemente, de uma neutralidade que, a existir, surge também ela mitigada.

E mesmo assim, a eliminação dos direitos aduaneiros, ainda que se constate existir em larga e transversal medida (expressamente tida como um objetivo no Acordo de Marraquexe, que cria a OMC<sup>405</sup>), parece capaz de não ser vista, ainda assim, como uma medida tendencialmente duradoura em termos temporais, desde logo porque a eliminação dos direitos aduaneiros significa perda de receitas (particularmente necessárias em contextos de crise financeira) e, também, porque a concretização de finalidades extrafiscais poderá ficar prejudicada. A cobrança de direitos aduaneiros condiciona o comércio livre, é certo. Porém, retomando o pensamento de OLIVIER W. HOMES e adaptando-o, os direitos aduaneiros podem ser tidos como o preço a pagar em prol de uma sociedade civilizada ou, no contexto que mais nos interessa, em prol de uma comunidade internacional assente numa liberdade<sup>406</sup>, enquanto *priu* lógico do próprio Direito Aduaneiro, mas não numa qualquer liberdade: uma liberdade sustentável.

Neste sentido, sendo a neutralidade (mitigada) encarada como paradigma na tributação no comércio internacional – tendo sido essencialmente prosseguida por via de soluções normativas que afastam a tributação aduaneira – considera-se que, por força da manutenção e, até, do reforço das obrigações acessórias a serem cumpridas, tal neutralidade é superada pela necessidade de salvaguardar outros interesses, tidos por superiores, no comércio internacional, em prol da sustentabilidade, no sentido já densificado.

Ainda que nada garanta que os operadores económicos não irão, posteriormente, repercutir na esfera dos consumidores finais o eventual aumento das obrigações aduaneiras, fazendo subir o preços dos bens que transacionam e, dessa forma, trazendo de volta o efeito de neutralidade, trata-se essa de uma estratégia negocial, inserida na esfera da liberdade contratual de cada um, e não de uma consequência jurídica, ditada pelo próprio legislador.

---

<sup>405</sup> No respetivo preâmbulo, pode ler-se: “As Partes no presente Acordo (...) Desejosas de contribuir para a realização destes objectivos mediante a conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos tendo em vista a redução substancial dos direitos aduaneiros e de outros entraves ao comércio, bem como a eliminação do tratamento discriminatório nas relações comerciais internacionais (...) acordam no seguinte (...).

<sup>406</sup> Neste sentido, *vide* STEPHEN HOLMES, CASS R. SUNSTEIN, *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, W. W. Norton & Company, New York, London, 2000

Na definição da normação aduaneira não são, pois, considerações de neutralidade (ainda que mitigada) a levar em consideração em primeira medida, mas sim soluções orientadas para o desenvolvimento sustentável. O plano de exposição não deve estar centrado na efetiva tributação aduaneira, associada à obrigação principal de pagamento, considerando que a tributação aduaneira obedece, mais do que nunca, a outras preocupações, refletidas no cumprimento de outras obrigações (*v.g.*, sujeição a controlo das mercadorias, emissão de declarações detalhadas quanto ao local e processo de fabrico) as quais estão na base da alteração paradigmática que se sustenta ou da metamorfose a que se assiste.

Por outro lado, e na conceção que temos como mais relevante, conforme tivemos a oportunidade de constatar, as decisões atinentes à tributação aduaneira nem sempre foram enformadas por considerações não exclusivamente económicas. Era a consideração de critérios de conteúdo marcadamente económico na disciplina aduaneira que refletia o carácter fundamentante da neutralidade. Se os direitos aduaneiros eram afastados por razões de política económica, são hoje afastados por razões não só económicas, mas também sociais e ambientais. E as escolhas dos operadores económicos são capazes de surgir até como anteriores à própria determinação das obrigações aduaneiras a cumprir. Evidentemente que nem sempre assim é, estando a consciência ético-aduaneira ainda em fase de sedimentação. Porém, e desde logo, a relevância atribuída ao comércio legítimo e a divulgação pública das opções tomadas na produção das mercadorias e dos termos em que as mesmas são transacionadas, são já comportamentos sintomáticos da orientação comum, no sentido da sustentabilidade, e que surgem, por vezes, ainda antes da determinação das obrigações aduaneiras associadas.

## **§ Razão de ordem**

Nesta primeira parte da dissertação procuramos demonstrar os termos da alteração de paradigma que se assinalou no âmbito da tributação aduaneira: as mudanças quanto aos fins associados ao comércio internacional de mercadorias e, conseqüentemente, quanto aos termos da respetiva tributação, ultrapassam pretensões de neutralidade, elevando-se a segmentos axiológicos que justificam um tratamento jus-principiológico, que enforme a normação aduaneira aplicável. É precisamente ao estudo daquela que é a normação aduaneira que nos dedicamos na próxima parte II.

## Parte II – A normação aduaneira multinível

A normação aduaneira, principiologicamente orientável, é multinível.

No pensamento de RICARDO XAVIER BASALDÚA, a singular influência da globalização no Direito Aduaneiro torna-se evidente se for tido em consideração que este domínio jurídico foi e é projetado de acordo com a necessidade de disciplinar as relações comerciais externas, que implicam a circulação internacional de mercadorias e que convocam a participação de múltiplos ordenamentos jurídicos, Estados e operadores económicos, num contexto altamente volátil<sup>407</sup>. Uma mesma operação de importação implica, portanto, a aplicação de disciplina aduaneira proveniente de esferas distintas, num “pluralismo normativo” (e não hierárquico), o que revela também uma “interdependência globalitária”<sup>408</sup>.

A disciplina que merecerá, na presente parte, especial atenção reconduz-se àquela que conhece um normativismo juridicamente orientado, no sentido de em causa estarem normas criadas pelos órgãos competentes, seguindo a forma definida e de acordo com o procedimento exigível.

Em particular, os diplomas que integram o cosmos jurídico-aduaneiro do comércio internacional e que são dirigidos à tributação aduaneira, reconduzem-se (i) a acordos, tratados ou convenções internacionais; (ii) ao Direito europeu originário: aos tratados constitutivos da União Europeia; (iii) ao Direito europeu derivado: aos atos (regulamentos, diretivas e decisões) adotados pelas instituições europeias no exercício das suas competências, reconhecidas pelo Direito originário no âmbito aduaneiro; e ainda (iv) às normas aduaneiras criadas no ordenamento jurídico português. A par dos múltiplos diplomas que integram cada uma destas esferas (internacional, europeia e nacional) são ainda identificáveis a jurisprudência do TJUE e as informações vinculativas em matéria aduaneira como relevantíssimos instrumentos para efeitos de interpretação e aplicação da normação aduaneira<sup>409</sup>.

---

<sup>407</sup> Neste sentido assinala RICARDO XAVIER BASALDÚA que “*la singular influencia de la globalización en el Derecho Aduanero se hace evidente si se tiene en cuenta que esta rama del Derecho constituye un sistema jurídico concebido en función de la necesidad de regular las relaciones con el exterior, que se originan, precisamente en el tráfico internacional de mercaderías. Es que el Derecho Aduanero como disciplina presupone la existencia de una pluralidad de ámbitos espaciales constitutivos de los territorios de los Estados o de las uniones aduaneras o económicas, a través de las cuales circulan las mercaderías y cuya entrada y salida de los mismos, cruzando las respectivas fronteras, dan lugar a los fenómenos de importación y de la exportación (...). Al haberse incrementado notoriamente con el fenómeno de la globalización la cantidad de mercaderías que son objeto del tráfico internacional, así como la velocidad de este último, resulta indispensable que las legislaciones aduaneras cuenten con normas regulatorias que posibiliten un control ágil y simplificado que no cause demoras injustificadas a ese tráfico (...). Así es que las legislaciones aduaneras tienen que procurar conciliar en la mejor medida posible, las necesidades del control encomendado a los servicios aduaneros con las conveniencias del tráfico internacional de mercaderías*” - cf. RICARDO XAVIER BASALDÚA, “El Derecho Aduanero y las Aduanas frente a la globalización contemporánea”, Ponencia para el Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2004.

<sup>408</sup> Cf. ALESSANDRA SILVEIRA, “Constituição, Ordenamento e Aplicação de Normas Europeias e Nacionais”, in *Polis: Revista de Estudos Jurídico-Políticos*, n.º 17, 2008, p. 68 (disponível em <http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/polis/article/view/1643/1755> [28-07-2019]).

<sup>409</sup> Existe, de facto, um conjunto bastante alargado de diplomas com relevância para a matéria em causa. Sem prejuízo de nos referirmos com maior detalhe em relação a alguns deles, importa, pelo menos, indicar que diplomas se tratam, ainda que sem carácter exaustivo:

- Convenção relativa ao regime de Trânsito comum, celebrada entre a Áustria, a Finlândia, a Islândia, a Noruega, a Suécia, a Suíça e a, então, Comunidade Europeia, em prol da criação de um regime de trânsito simples e eficiente do ponto de vista aduaneiro;
- Convenção internacional sobre a harmonização dos controlos das mercadorias nas fronteiras;

A par das normas jurídicas, são ainda relevantes, como veremos, outros instrumentos normativos, os quais, ainda que não jurídicos, conhecem uma relevância não ignorável em sede aduaneira, no sentido que teremos a oportunidade de densificar.

Perante a pluralidade normativa, tem-se como pertinente um contributo que auxilie a compreensão sistemática da normação, pelo que a presente parte da dissertação é dedicada ao respetivo estudo. Para o efeito, assumimos a normação aduaneira como sendo capaz de ser dividida em três níveis: local, regional e global. O primeiro nível será reconduzido à disciplina de índole nacional, produzida internamente; o segundo reporta-se à disciplina de índole regional, numa abordagem essencialmente centrada na disciplina normativa proveniente da União Europeia; e o terceiro nível assenta na disciplina com origem em organizações internacionais que, para além do mais, atuam no domínio aduaneiro – em particular, a Organização Mundial do Comércio. A repartição entre níveis é determinada, assim, em função da origem das normas, sendo que o respetivo estudo seguirá esta mesma ordem: em primeiro lugar, debruçar-nos-emos sobre a normação de índole local, depois regional e, por fim, global, acompanhando a tendência globalizadora subjacente ao âmbito que nos movemos, que partiu do domínio nacional até assumir proporções internacionais em termos de disciplina aplicável.

- 
- Convenção relativa à simplificação das formalidades no comércio de mercadorias;
  - Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR (Convenção TIR);
  - Acordo relativo à importação temporária, com franquias aduaneiras, de material médico-cirúrgico e de laboratório para uso, a título de empréstimo gratuito, em hospitais e outros estabelecimentos de saúde para fins de diagnóstico ou terapêuticos;
  - Acordo Europeu relativo ao Intercâmbio de Substâncias Terapêuticas de Origem Humana;
  - Acordo Europeu relativo ao Intercâmbio de Reagentes para a Determinação de Grupos Sanguíneos;
  - Convenção aduaneira sobre importação temporária de veículos rodoviários particulares;
  - Convenção entre os Estados-partes no Tratado do Atlântico Norte relativa ao Estatuto das suas Forças (NATO);
  - Aceitação da resolução das Nações Unidas de 2 de julho de 1993 sobre a aplicabilidade das cadernetas de passagem nas alfândegas e das cadernetas CPD no que diz respeito aos veículos rodoviários para uso privado (Jornal Oficial nº L 056 de 26/02/1994 p. 0024 – 0026);
  - Convenção aduaneira sobre importação temporária de veículos rodoviários comerciais;
  - Convenção relativa ao regime aduaneiro dos contentores utilizados no transporte internacional no âmbito de um pool;
  - Acordo de Cooperação aduaneira entre a Comunidade Europeia e o Reino da Noruega;
  - Convenção fitossanitária internacional; Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça relativo à facilitação dos controlos e formalidades aquando do transporte de mercadorias e sobre medidas aduaneiras de segurança;
  - Convenção entre a Comunidade Económica Europeia, a República da Áustria, da República da Finlândia, a República da Islândia, o Reino da Noruega, o Reino da Suécia e a Confederação Suíça relativa à simplificação das formalidades no comércio de mercadorias;
  - Convenção sobre as Medidas a Adotar para Proibir a Importação, a Exportação e a Transferência Ilicita de Bens Culturais;
  - Convenção sobre o Controlo de Movimentos Transfronteiriços de Resíduos Perigosos e sua Eliminação;
  - Convenção sobre Facilidades Aduaneiras a favor do Turismo e Protocolo Adicional à Convenção sobre as Facilidades Aduaneiras a Favor do Turismo, relativo à Importação de Documentos e Matérias de Propaganda Turística;
  - Convenção Internacional sobre o Limite de Responsabilidade dos Proprietários dos Navios de Alto-Mar;
  - Convenção de Bruxelas de 1924 (Convenção sobre o Transporte Marítimo de Mercadorias em Regime de Conhecimentos de Carga);
  - Regras de Haia (Convenção de Bruxelas Sobre Certas Regras em Matéria de Conhecimento de Embarque);
  - Regras de Hamburgo de (Convenção das Nações Unidas Sobre Carregamento de Mercadorias Pelo Mar);
  - Convenção sobre a Facilitação do Tráfego Marítimo Internacional;
  - Convenção para a Unificação de certas Regras Relativas ao Transporte Aéreo Internacional;
  - Convenção de Montreal;
  - Convenção Relativa aos Transportes Internacionais Ferroviários (COTIF);
  - Convenção Postal Universal, celebrada no quadro da União Geral dos Correios (organização intergovernamental que assumiu a atual designação de União Postal Universal), que regula o serviço postal.

O estudo da normação aduaneira pressupõe a devida delimitação do Direito Aduaneiro, a qualificação jurídica dos direitos aduaneiros e a problematização da jurisdição aduaneira, considerando que o foco de análise será direcionado, no âmbito mais amplo abrangido pelo Direito Aduaneiro, às normas que versam, em concreto, sobre os direitos aduaneiros e que, conseqüentemente, mais relevam, desde logo, em contexto administrativo e jurisdicional. Assim, a normação aduaneira será especialmente reconduzida à disciplina da tributação aduaneira, numa dimensão que teremos oportunidade de melhor densificar *infra*. Até porque, e até aqui, a exposição foi feita no sentido de reconduzir a imposição aduaneira à figura dos tributos e, no âmbito destes, aos impostos e, conseqüentemente, tem havido uma aproximação ao domínio do Direito Tributário. Cumpre, pois, esclarecer os termos desta opção.

Ainda que as matérias – a da normação aduaneira e a delimitação do Direito Aduaneiro e dos direitos aduaneiros – estejam necessariamente connexionadas, em termos expositivos optou-se por dividir esta segunda parte da dissertação, de forma a que a primeira divisão seja dedicada ao esclarecimento das matérias que configuram pressupostos discursivos, e que a segunda seja, então, vocacionada ao estudo e à problematização da normação aduaneira, nos seus três níveis.

## **Divisão I – Delimitação de pressupostos teóricos e discursivos associáveis à normação aduaneira**

A primeira divisão desta parte II será, então, dedicada à densificação de dimensões basilares à matéria aduaneira, relacionados com a respetiva normação. Será, conseqüentemente, nesta divisão que concretizaremos um estudo teórico dos principais segmentos jurídico-aduaneiros – Direito Aduaneiro, direitos aduaneiros, atividade administrativo-aduaneira e jurisdição aduaneira. Poderá, à primeira vista, parecer assunto de menor relevo para uma dissertação, mas permitimo-nos a não concordar com tal qualificação: em causa estará a densificação teórica de estruturas basilares que não conhecem densificação ou desenvolvimento doutrinal adequados. Estamos perante um terreno ainda árido no pensamento jurídico e uma dissertação de doutoramento também surge como forma adequada para contribuir para afastar esse alheamento, pelo menos plantando a semente de onde se espera que surjam, no futuro, raízes profundas e árvores robustas.

Ainda que inseridos no âmbito aduaneiro, em causa não estão segmentos puramente técnicos, mas sim dimensões verdadeiramente jurídicas, justificando-se que sejam aqui concretizadas em virtude das especificidades de índole aduaneira que se sobrepõem e que se autonomizam perante outras realidades e que convocam um tratamento teórico que a elas atenda.

É que, ainda que possa parecer quase intuitiva a ligação, desde logo, entre o Direito Aduaneiro e o Direito Fiscal e entre os direitos aduaneiros e os impostos (intuição sobretudo trazida, parece-nos, pelas expressões empregues, em vários contextos, no sentido de “impostos aduaneiros” ou “impostos alfandegários” e, também, pela circunstância de a entidade pública de maior relevo neste domínio contar com a designação, em Portugal, de Autoridade Tributária e Aduaneira) é necessário aferir se tal intuição encontra uma efetiva razão jurídica. Há que determinar, desde logo, se não obstante a conexão que possa ser reconhecida a cada uma das esferas, dever-se-á reconhecer a existência de uma autonomia, que impõe um tratamento jurídico diferenciado.

A título introdutório, e a este propósito, parece-nos relevante esclarecer, desde já, que reconhecemos que o recurso a que se fará à expressão *autonomização* (do Direito Aduaneiro em relação ao Direito Tributário; dos direitos aduaneiros em relação aos impostos) faz intuir, desde logo, que antes de o eventual *desprendimento jurídico* se concretizar, terá que ter havido uma prévia absorção da esfera aduaneira pela esfera fiscal, o que poderá não corresponder, pelo menos na sua totalidade e em conformidade com o que iremos observar, à verdade. Porém, as aludidas expressões constituem aquelas que, a nosso ver, melhor expressarão a ideia que é nosso ensejo partilhar, e que se

reconduz à ligação que existiu, que existe e que, eventualmente existirá, ou não, entre o Direito Aduaneiro e o Direito Fiscal, entre os direitos aduaneiros e os impostos, entre a jurisdição aduaneira e a jurisdição fiscal.

## 1. O Direito Aduaneiro – um quadro jurídico-normativo eclético

Começemos, então, pela qualificação do Direito Aduaneiro.

O primeiro apontamento com que avançamos prende-se com a conceção segundo a qual o Direito Aduaneiro é um Direito Transnacional. Atenta a simbiose normativa proveniente de várias frentes – nacional, europeia e internacional – e resultando da aplicação da normação aduaneira efeitos que se estendem para lá da esfera nacional, afetando uma pluralidade de operadores económicos e transações comerciais distintas, entende-se que o Direito Aduaneiro é um Direito Transnacional<sup>410</sup>.

O Direito Transnacional é fruto de uma evolução na compreensão do Direito como produção normativa estadual, que radica, essencialmente, na passagem do paradigma do Direito Estadual e da dicotomia entre Direito Estadual e Direito Internacional para um modelo de *pluralismo normativo*<sup>411</sup>, no qual, nomeadamente, a União Europeia e o Direito da União Europeia assumem um lugar de destaque, face ao desenvolvimento e maturidade do modelo<sup>412</sup>.

O próprio segmento do Direito Aduaneiro criado por órgãos legiferantes nacionais conhece essa mesma amplitude transnacional <sup>413</sup>, sendo o espectro territorial da normação aduaneira verdadeiramente alargado, impactando operadores económicos e Estados com um nível de globalidade dificilmente identificável noutros domínios. Da mesma forma, da aplicação da normação aduaneira de nível internacional parece resultar a conformação de normas de Direito Aduaneiro de cariz europeu e

---

<sup>410</sup> Já na década de 50 do século passado que PHILIP JESSUP utilizava a expressão “Direito Transnacional” para designar os regimes jurídicos cujos efeitos se produziam para além das fronteiras estaduais ou que regulavam atos ou efeitos normativos que transcendiam as jurisdições nacionais, mas que, no seu entender, não deviam reconduzir-se ao conceito de Direito Internacional, por não se tratar especificamente de relações entre Estados ou sujeitos do Direito Internacional, mas sim de relações entre indivíduos, pessoas jurídicas, coletividades ou grupos e, até, entre organizações de Estados - cf. PHILIP JESSUP, *Transnational Law*, Yale University Press, 1956. Aliás, inicialmente, a expressão *Direito Transnacional* surgiu associada ao problema da aplicação, pelas jurisdições nacionais, de normas extra-estaduais, às quais se reconhecia valor normativo, deixando de ser considerados, como era usual, como meros “factos”. Ou seja, o Direito Transnacional surgia em estreita ligação com os problemas do “Direito Internacional Privado”. Não obstante, o Direito Transnacional acabou por se distinguir deste último na medida em que não se limita a um Direito da escolha do ordenamento jurídico aplicável a factos com conexões com vários ordenamentos jurídicos, mas sim correspondendo à designação atribuída a regimes jurídicos nacionais com eficácia extraterritorial, ou regimes jurídicos instituídos por entidades intergovernamentais ou supraestaduais aos quais se reconhece eficácia direta nos ordenamentos jurídicos estaduais.

<sup>411</sup> Cf. NICO KRISCH, *Beyond Constitutionalism: The Pluralist Structure of Postnational Law*, Oxford, Oxford University Press, 2010.

<sup>412</sup> Para uma maior desenvoltura de várias questões associadas ao tema, vide MIGUEL POIARES MADURO, KAARLO TUORI, SUVI SANKARI, *Transnational Law: Rethinking European Law and Legal Thinking*, Cambridge, Cambridge University Press, 2014.

<sup>413</sup> A título de exemplo, os termos em que o regime criminal e contraordenacional (de origem nacional) pune determinados comportamentos condiciona (ou, pelo menos, deve condicionar) as escolhas dos operadores económicos, que deixarão de concretizar transações comerciais em determinados cenários a fim de evitar punições. A relevância da normação nacional em esferas supranacionais é também particularmente manifestada pelos termos de atuação do órgão de resolução litígios da OMC, numa dimensão que teremos oportunidade de explorar maior detalhe.



nacional, numa infiltração da normação criada internacionalmente nos ordenamentos jurídicos internos.

Porém, “*la frontière qui sépare la matière douanière de certaines autres législations manque parfois netteté*”<sup>414</sup>. Na verdade, a construção da disciplina jurídica aduaneira é fruto de uma confluência jurídica plúrima, por contar com contributos advindos de vários ramos do Direito – do Direito Fiscal, do Direito Económico, do Direito Administrativo, do Direito Internacional, do Direito da União Europeia e, inclusivamente, do Direito Civil e do Direito Penal e Contraordenacional e, evidentemente, do próprio Direito Constitucional. É a Constituição que consagra os termos da receção da disciplina jurídica internacional e europeia na ordem jurídico-aduaneira interna, a qual define as orientações mestres para a tributação aduaneira. Por outro lado, sendo os direitos aduaneiros impostos, as disposições constitucionais dirigidas a esta figura tributária conhecem também, conseqüentemente, particular relevância, no que concerne, desde logo, às exigências de legalidade<sup>415</sup>.

Poder-se-á, assim, dizer, que a atividade aduaneira – legislativa, administrativa e, até, jurisdicional –, contando com o embasamento do Direito Constitucional e absorvendo e observando os contributos de outros ramos do Direito, caracteriza-se por refletir uma atuação específica, distinguível das demais que são prosseguidas por entes públicos, e que é enformada por uma axiologia particular, conforme se constatou na primeira parte da presente dissertação.

Por seu turno, a atividade aduaneira reflete a aludida confluência jurídica plúrima, ao ser-lhe reconhecida uma multifuncionalidade, que abarca não só a dimensão de cobrança de impostos, mas também, e a mero título de exemplo para esta fase introdutória do domínio jurídico em causa, a de proteção do ambiente e do controlo do tráfico de estupefacientes e de armas, convocando a aplicação de institutos jurídicos que pertencem a distintos domínios do Direito.

Assim, perante as especificidades que caracterizam a atividade aduaneira, e sem ser possível negar a respetiva relevância, o Direito Aduaneiro surge para dar acolhimento a um conjunto de disposições normativas que disciplinam, em concreto, as importações e as exportações de mercadorias, acolhendo normas que, versando, nomeadamente, sobre tributação, punição de comportamentos, procedimento administrativo e processo jurisdicional, termos de produção de determinadas mercadorias e, até, direitos humanos, refletem a indicada confluência plúrima. A tributação por via de direitos aduaneiros conta com uma disciplina jurídica que é fruto dessa mesma confluência, a qual conhece um nível de problematização considerável, atendendo aos termos em que

---

<sup>414</sup> Cf. J. BERR, e H. TRÉMAU, *Le Droit douanier Communautaire et national*, Paris, Economica, 1997, p. 2.

<sup>415</sup> Teremos a oportunidade de nos debruçar sobre a relevância do texto constitucional para a matéria aduaneira *infra*.

as respetivas normas surgem, enquanto resultado de intervenções que não são, desde logo, exclusivamente estaduais.

Perante a amplitude reconhecida ao Direito Aduaneiro, as dificuldades de densificação também ampliadas ficam, mas será a esse propósito que nos dedicaremos de seguida.

### **1.1. Direito Aduaneiro – dificuldades de densificação**

As dificuldades (pelo menos, quando a tentativa é feita) em definir Direito Aduaneiro são transversais a vários autores<sup>416</sup>, sendo aguçadas pela amplitude que, como vimos, a disciplina é capaz de assumir e pela própria evolução que o Direito Aduaneiro tem vindo a conhecer ao longo dos anos<sup>417,418</sup>.

Como resposta à evolução económica, o Direito Aduaneiro tem sido construído com base na elaboração de novos conceitos, traduzidos em estatutos e regimes aduaneiros, que visam, para além de outras relevantes finalidades, encontrar as melhores soluções para facilitar e melhorar o controlo dos fluxos de mercadorias na cadeia logística internacional. Na verdade, se nos anos 40 e 50 as trocas no comércio internacional se bastavam com os conceitos de *importação*, *exportação*, *importação temporária* e *exportação temporária*, e se nos anos 60 surgiram os conceitos de *aperfeiçoamento ativo e passivo* e de *destino especial*, no século XXI surgem variados novos termos, tais como *desalfandegamento centralizado*, *gestão de risco* e *operador económico autorizado*. É certo que o *quid* sobre o qual as normas aduaneiras mais recorrentemente incidem se manteve tendencialmente o mesmo: mercadorias. E dizemos *tendencialmente* porque mesmo a própria aceção do conceito de *mercadorias* tem vindo a evoluir, caminhando, conforme constataremos, no sentido de abranger realidades não palpáveis. Porém, o respetivo universo, em particular, é que tem vindo a conhecer amplitudes verdadeiramente significativas, cada vez maiores, o que dificulta o estabelecimento de limites às matérias suscetíveis de serem consideradas abrangidas pelo Direito Aduaneiro.

Numa perspetiva histórica, foi no reinado de Luís XIV, em França, que surgiu a primeira sistematização de normas aduaneiras, por meio de um diploma de 1687, tendo sido reconhecido

---

<sup>416</sup> Assim se passa, a título de exemplo, em FRANCISCO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009; EUGENE M. WYPYSKI, *Customs Law and Administration*, 3.ª edição, New York, Oceana Pubns, 1985; MICHAEL J. HORTON, *Import and Customs Law Handbook*, Westport, Praeger, 1992; e TIMOTHY LYONS, *EU Customs Law*, 3.ª edição, Oxford, Oxford University Press, 2018.

<sup>417</sup> Cf. TIMOTHY LYONS, *EC Customs Law*, 2.ª edição, Oxford EC Law Library, 2005, e ROSALDO TREVISAN, “Direito Aduaneiro e Direito Tributário: Distinção Básica”, in *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*, Brasil, 2008.

<sup>418</sup> Afastaremos a expressão “Direito Alfandegário”, por estar reconduzida essencialmente ao local de referência das atividades aduaneiras - a alfândega -, o que não deixa de ser muitíssimo redutor na efetiva extensão material daquelas. É particularmente na doutrina brasileira onde a referência ao termo Direito Alfandegário parece ser mais recorrente. A título de exemplo, ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, considera que “Aduana” e “Alfândega” são sinónimos, também o sendo, consequentemente, “Direito Aduaneiro” e “Direito Alfandegário” – cf. ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, *A aduana e o Comércio Exterior*, Edições Aduaneiras, São Paulo, 2000, p. 43.

como o primeiro código aduaneiro francês. Este corpo normativo tinha uma relação evidente com o desenvolvimento do mercantilismo, o que obrigava à determinação de regras e de princípios, tanto de caráter administrativo, como tributário e penal<sup>419</sup>. Existia a necessidade de encarar a alfândega como uma instituição ao serviço da economia, surgindo o aludido diploma, então, como a primeira aparição de um Direito Aduaneiro, enquanto instrumento metódico a favor de uma política protecionista, de acordo com as concepções mercantilistas da época, e marcando o início de um sistema destinado a utilizar os direitos de importação como um obstáculo aos produtos estrangeiros, com o fim de promover e de facilitar a produção de bens nacionais. É neste sentido que JEAN-BAPTISTE COLBERT, *contrôleur Général des Finances* no reinado de Luís XIV, é considerado como o “pai da alfândega moderna”, a quem se ficou a dever em França aquela concepção quanto aos termos em que devem ser concretizadas as trocas comerciais<sup>420</sup>. A aludida compilação acabou por influenciar as demais normas aduaneiras continentais e, de alguma forma, começou a definir, a precisar e a modelar os institutos aduaneiros, tal como os conhecemos na atualidade <sup>421</sup>, ainda que evidentemente adaptados às realidades contemporâneas e a circunstâncias que, na altura, não eram previsíveis, trazidas pela globalização.

No que concerne, então, à densificação de Direito Aduaneiro, comecemos por atentar à proposta apresentada por ANDRÉS ROHDE PONCE, que avança com uma definição que temos como *abrangente* de Direito Aduaneiro, ao entender que “*el Derecho aduanero es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción de las normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado*”<sup>422</sup>. Trata-se de uma definição mais detalhada do que aquela que, normalmente, é veiculada, que reconduz o Direito Aduaneiro ao conjunto de normas de Direito Público que regulam a entrada e a saída de mercadorias e de pessoas do território de um país ou de um grupo de países. A própria expressão empregue na definição apresentada de “atividade aduaneira”, ainda que possa ser tida como demasiado ampla, é capaz de abranger, por via dessa mesma amplitude, todo o tipo de

---

<sup>419</sup> Cf. CLAUDE J. BERR, e HENRI TREMEAU, *Le droit douanier*, Paris, Nouvelle Edition Economica, 1988, p. 2 e 3. Para um desenvolvimento detalhado da história aduaneira francesa, vide *Histoire de la douane française*, 2016, disponível em <http://www.douane.gouv.fr/articles/a11085-histoire-de-la-douane-francaise> [30-07-2019]).

<sup>420</sup> Cf. CLAUDE J. BERR, e HENRI TREMEAU, *Le droit douanier*, Paris, Nouvelle Edition Economica, 1988, p. 2 e 3. Para um desenvolvimento detalhado da história aduaneira francesa, vide *Histoire de la douane française*, 2016 (disponível em <http://www.douane.gouv.fr/articles/a11085-histoire-de-la-douane-francaise> [30-07-2019]).

<sup>421</sup> Sobre a concreta realidade portuguesa debruçar-nos-emos aquando do estudo da normação de índole nacional.

<sup>422</sup> Cf. ANDRÉS ROHDE PONCE, *Derecho Aduanero Mexicano*, I, México, 2002, p. 55.

atividades concretizáveis no domínio aduaneiro, o que vai ao encontro da extensão que, em termos práticos, lhe é reconhecida. Todavia, não será a definição mais rigorosa, desde logo porque emprega o próprio termo que está em definição como forma de densificação (*o Direito Aduaneiro regula a atividade aduaneira*). Não é que esteja errado, mas não cumpre o propósito esclarecedor que se procura nas definições. Por outro lado, refere-se às “relações entre o Estado e os particulares”, sendo certo que, para além de poderem estar envolvidos mais do que um único Estado, em bom rigor as relações aduaneiras são estabelecidas mais concretamente entre as Autoridades aduaneiras e os importadores/exportadores<sup>423</sup>.

Encontramos, ainda, na doutrina, outros contributos para a densificação de Direito Aduaneiro, que ultrapassam a conceção mais evidente (segundo a qual o Direito Aduaneiro tem como objeto a circulação internacional de mercadorias e as normas jurídicas que a regulam), não obstante as dificuldades de densificação assinaladas. Na construção de MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS, são quatro as características que, comumente, constam das definições de Direito Aduaneiro avançadas pela doutrina, sendo elas: (i) conjunto de normas jurídicas, (ii) relativas ao comércio internacional de mercadorias, (iii) pelo movimento de entrada e saída das mesmas no território de um país (iv) e aplicável também às pessoas que intervêm em tais atividades ou que violem as disposições jurídicas<sup>424</sup>.

Neste sentido, e a título de exemplo, na conceção de SUSANA GALERA RODRIGO, o Direito Aduaneiro constitui um ramo do Direito que disciplina os direitos aduaneiros e, atendendo às finalidades públicas de controlo e limitação das transações internacionais de mercadorias subjacentes às regras aduaneiras, qualifica-o como sendo composto por um conjunto de normas de Direito Público, cujo cumprimento é exigível sempre que se verifique uma operação de comércio internacional de mercadorias, e por aquelas outras normas imprescindíveis para a sua aplicação<sup>425</sup>.

De resto, o Direito Aduaneiro é inserível no domínio do Direito Público, atendendo aos critérios da natureza dos interesses, da posição dos sujeitos na respetiva relação jurídica e da qualidade dos sujeitos. Desde logo, estão em causa normas que disciplinam relações estabelecidas entre Estados e entre Estado(s) e particulares e que têm por finalidade a satisfação de necessidades coletivas dos

---

<sup>423</sup> No rigor da terminologia seria, aliás, a referência a importadores e exportadores como a melhor forma de designação dos entes que concretizam importações e exportações de mercadorias. Desde logo porque o Direito Aduaneiro não vincula apenas “particulares”. Não obstante, e não só por motivos de conforto expositivo, atendendo à noção de operador económico trazida pelo CAU (no artigo 5.º, n.º 5, do CAU – as pessoas que, no exercício da sua atividade profissional, estejam envolvidas em atividades abrangidas pela legislação aduaneira) a ela recorreremos ao longo do presente estudo.

<sup>424</sup> Cf. MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS, *Derecho Aduanero*, 15.ª edição, México, Editorial Porrúa, 2009, p. 20.

<sup>425</sup> Cf. SUSANA GALERA RODRIGO, numa noção que acrescenta que tais normas assumem uma função protetora. Trata-se de uma posição que vai ditar a posição da autora no sentido de não reconhecer o Direito Aduaneiro como Direito Fiscal - SUSANA GALERA RODRIGO, *Derecho Aduanero Español y Comunitario, La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Madrid, S. L. Civitas Ediciones, 1995, p. 100.

Estados de uma União Aduaneira, apresentando-se estes munidos de *ius imperii*<sup>426</sup>. É por via do Direito Aduaneiro que se permite, com finalidades de interesse público, a promoção, a limitação e o controlo das transações internacionais de mercadorias, em função das necessidades a satisfazer.

A fim de se contribuir para a densificação de Direito Aduaneiro, procuremos conhecer melhor os termos em que o mesmo é capaz de ser percecionado, colocando-se de lado – sem os negligenciar, evidentemente – os receios que advêm da construção de definições no mundo jurídico. Ainda que a delimitação de termos possa limitar (indevidamente) os conceitos, traz como preciosa vantagem a possibilidade de construção de pontos de partida<sup>427</sup>. E é precisamente essa vantagem que aqui aproveitamos.

## 1.2.0 Direito Aduaneiro: normas fiscais, normas técnicas e normas sancionatórias

A concretização de *Direito Aduaneiro* pressupõe que seja ensaiada uma resposta à seguinte questão: será o Direito Aduaneiro, Direito Fiscal?<sup>428</sup> A resposta pressupõe, evidentemente, que se defina

---

<sup>426</sup> CF. FREDERICO VELASCO AMARAL, “A Articulação entre o Direito Aduaneiro Europeu e as Normas da OMA”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, Almedina, 2014, 364.

<sup>427</sup> No sentido em que a falta de definição (ou o excesso de definições conflitantes) para o Direito é um dos grandes desafios da Ciência Jurídica, vide ROSALDO TRESIVAN, *A internacionalização da disciplina de importação: contornos para uma regulação internacional de incidência*, tese de doutoramento, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016, p. 24 e seguintes, disponível em <http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/44050/R%20T%20-%20ROSALDO%20TRESIVAN.pdf?sequence=3&isAllowed=y> [13-01-2018].

<sup>428</sup> Não nos debruçaremos, em particular, sobre a conexão entre Direito Aduaneiro e Direito Administrativo, a qual é enfatizada essencialmente pela doutrina brasileira, nomeadamente por ANDRÉ PARMO FOLLONI, *Tributação sobre o comércio exterior*, São Paulo, Dialética, 2005, p. 56: “uma vez que são normas disciplinadoras da função administrativa em um campo específico, as normas de direito aduaneiro são normas espécie do gênero normas de direito administrativo”. No mesmo sentido se pronuncia REGINA HELENA COSTA, “... o Direito Aduaneiro traduz-se numa especialização do Direito Administrativo, sendo sua essência a atividade administrativa, realizada pelo Estado, consistente na gestão dos serviços aduaneiros” - “Notas sobre a existência de um direito aduaneiro”, in *Importação e exportação no Direito brasileiro*, RT, São Paulo, 2004, p. 280. Trata-se, a nosso ver, de uma interligação motivada não pela qualificação jurídica dos direitos aduaneiros cobrados mas pelas entidades que os cobram e perante as quais decorre o procedimento associado, o que, a ser atendível, levaria a que o próprio Direito Fiscal pudesse ser qualificado como Direito Administrativo, numa perceção já ultrapassada. Aquele mesmo autor, porém, reconhece o Direito Aduaneiro enquanto “conjunto de proposições explicativas”, no sentido em que, sendo possível, não obstante, o estudo das normas de Direito Aduaneiro em separado das do Direito Administrativo, então o respetivo objeto conhece uma autonomia didática. Neste sentido, seria possível a emissão de proposições descritivas atinentes às proposições prescritivas válidas que disciplinam a atividade de regulação e fiscalização de entrada e de saída de bens de um território e de lançamento e de arrecadação dos tributos incidentes sobre tais atividades. “Significa que é possível sobrepor à linguagem objeto uma metalinguagem explicativa, linguagem que fala sobre outra linguagem, linguagem científica que fala sobre uma linguagem prescritiva, linguagem portanto de sobrenível. (...) Sobrepondo uma camada linguística explicativa sobre a camada linguística prescritiva relativa à atividade aduaneira se faz Dogmática Jurídica específica, tendo em vista parcela do direito positivo abstratamente separada para fins de estudo (...). Tece-se uma linguagem de sobrenível que tem a linguagem jurídico-positiva como objeto de explicação. Faz-se, portanto, Ciência do Direito Aduaneiro, Dogmática Jurídica Aduaneira” - ANDRÉ PARMO FOLLONI, *Tributação sobre o comércio exterior*, São Paulo, Dialética, 2005, p. 59. A este propósito, considera-se que o ato tributário-aduaneiro é um ato administrativo. A própria atividade desencadeada pelas Autoridades aduaneiras, é uma atividade administrativa. Também em sede de organização judiciária, os litígios aduaneiros são resolvidos no seio da jurisdição administrativa e fiscal. Mas também FRANCISO PELECHÁ ZOZAYA considera que o Direito Aduaneiro poderá ser entendido como um ramo do Direito Público e, mais concretamente, como Direito Administrativo. Reconhece, porém, que o Direito Aduaneiro terá adquirido uma identidade própria, em princípio como uma parte do Direito Tributário, considerando que a maior parte das atividades das administrações aduaneiras se centram na gestão dos tributos que incidem sobre o comércio exterior, o que explica que na grande maioria dos países a Administração Aduaneira esteja organicamente enquadrada no ministério das finanças, sendo que, em vários países, é até à mesma Administração a quem cabe a gestão dos tributos internos e dos tributos sobre o comércio exterior - cf. FRANCISO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 15.

Por outro lado, e conforme já se referiu, o Direito Aduaneiro mantém relação com outros ramos do Direito, nomeadamente, com (i) o Direito Constitucional, desde logo, por assegurar as garantias, nas várias dimensões, dos particulares nas suas relações com as entidades públicas e por se basear em orientações fundamentais com dignidade constitucional; com (ii) o Direito Procedimental e Processual, por recorrer a figuras e a institutos jurídicos para fins especificamente aduaneiros (como é o caso da representação, da notificação, da prova, entre outras); com (iii) o Direito Comercial, também por recorrer a conceitos pertencentes a este ramo (atividade comercial, parceiros comerciais, mercadorias) e com (iv) o Direito Civil, por utilizar conceitos de

o que é o Direito Fiscal: o Direito Fiscal constitui um ramo do Direito que tem como objeto o imposto e as normas jurídicas que o regulam<sup>429</sup>.

Ora, se os direitos aduaneiros são impostos, e se o Direito Aduaneiro não deixa de ter como objeto os direitos aduaneiros e as normas jurídicas que os disciplinam, então não se poderia falar de uma autonomização do Direito Aduaneiro perante o Direito Fiscal.

Sucedem que o Direito Aduaneiro apresenta um conjunto de especificidades não ignoráveis, justificadas, evidentemente, pela concreta realidade que visa disciplinar: as trocas internacionais de mercadorias, que são suscetíveis de causar impactos em várias esferas da vida em sociedade. O Direito Aduaneiro, no domínio das importações e das exportações, assume, então, como objeto, não só os direitos aduaneiros propriamente ditos, mas também a circulação internacional de mercadorias sempre que as mesmas atravessem as fronteiras do território aduaneiro da União Aduaneira, considerando que a disciplina aduaneira também sobre elas se debruça diretamente. Ou seja, a disciplina jurídica versa sobre as trocas de *mercadorias*, exorbitando do seu âmbito de aplicação as prestações de serviços e a circulação de pessoas e de capitais<sup>430</sup>, mas o seu âmbito de relevância é particularmente extenso.

O Direito Aduaneiro comporta, desde logo, soluções jurídicas tendo em vista importantes funções de proteção e de controlo de fronteiras, que vão para além dos aspetos económicos e tributários, assumindo finalidades de proibição de introdução de mercadorias perigosas, bens contrafeitos, armas, entre outras<sup>431</sup> e restringindo transações cujo objeto assente em mercadorias cujo processo de produção implicou opções insustentáveis, a vários níveis. Assim, no Direito Aduaneiro, para além de encontrarmos previsões normativas que versam sobre a cobrança e o pagamento das

---

indole tradicionalmente civilista (como é o caso de propriedade, património, capacidade, criação e transmissão de obrigações). É neste sentido que se diz que “la correcta aplicación del Derecho aduanero en ocasiones habrá que recurrir a la interpretación de normas de Derecho privado (sobre todo mercantiles) que, a pesar de ello, no forman parte (...) del Derecho aduanero” - cf. FRANCISO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 16.

A questão também poderia ser levantada no sentido de se determinar se o Direito Aduaneiro é Direito Económico ou não, por força das evidentes conexões entre as matérias do Direito Aduaneiro com a economia. No sentido em que o Direito Aduaneiro, pela sua amplitude, deveria ser reconduzido ao Direito Económico, vide BERR E TRUMEAU, *apud* Cf. VICTOR UCKMAR, GIUSEPPE CORASANITI, PAOLO DE'CAPITANI DI VIMERCATE, CATERINA CORRADO OLIVA, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Milani, CEDAM, 2012, p. 132. Trata-se esta última de uma conceção que cairia por terra se, tal como JACQUEMIN e SCHRANS, se considerasse que o Direito Económico não é uma nova matéria jurídica, mas sim uma nova ótica perante as matérias tradicionais – cf. A. JACQUEMIN e G. SCHRANS, “Éléments Structurels d'une magistrature économique”, in *Revue Trimestrielle de Droit Commerciale*, 1977, p. 61, e 96 a 98, *apud* MARIA EDUARDA AZEVEDO, *Temas de Direito da Economia*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 41.

Tais conexões, ainda assim, não conhecem força suficiente para classificar nestes termos o Direito Aduaneiro.

Sobre a autonomia do Direito Aduaneiro face a outros ramos do Direito, vide ANDRÉS ROHDE PONCE, *Derecho aduanero mexicano: Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*, Volume 1, Ediciones Fiscales ISEF, 2002, p. 58 e seguintes.

<sup>429</sup> Neste sentido, a título de exemplo, vide ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019; GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, 2018; RAUL RODRIGUEZ LOBATO, *Derecho Fiscal*, 3.ª edição, Oxford, 2013; GIANII DE LUCA, *Manuale di diritto tributario*, 22.ª edição, Gruppo Editoriale Simone, 2015.

<sup>430</sup> Assim salienta HANS-MICHAEL WOLFFGANG, que refere, ainda que reportado ao CAC, mas com aplicabilidade total ao CAU, que o escopo objetivo do CAC apenas abrange o comércio internacional de *mercadorias* – cf. HANS-MICHAEL WOLFFGANG, “Emerging issues in European customs law”, in *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007, p. 7.

<sup>431</sup> No mesmo sentido, vide VICTOR UCKMAR, GIUSEPPE CORASANITI, PAOLO DE'CAPITANI DI VIMERCATE, CATERINA CORRADO OLIVA, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Milani, CEDAM, 2012, p. 124 e 125.

respetivas imposições, encontramos ainda, e num número bastante alargado, preceitos normativos que versam sobre realidades que são estranhas a qualquer outro ramo do Direito<sup>432</sup>. É o que acontece, em particular, com as normas relativas ao tipo de controlo das mercadorias a concretizar e com as normas que preveem termos de controlo distinto em função do tipo de operador económico envolvido (como é o caso das normas referentes ao estatuto de operador económico autorizado<sup>433</sup>). Porém, a nosso ver, o Direito Aduaneiro não se diferencia, na sua totalidade ou, pelo menos, de uma forma completamente estanque, do Direito Fiscal<sup>434</sup>. Assim o entendemos porque, e em conformidade com o que teremos oportunidade de desenvolver no ponto seguinte, o Direito Aduaneiro, tal como o Direito Fiscal, disciplina, para além do mais, a arrecadação de tributos ou, mais concretamente, de um tributo: os direitos aduaneiros (e, ainda, por vezes indiretamente, a arrecadação de outros impostos relacionados com as importações e exportações de bens - como é o caso do imposto sobre o valor acrescentado<sup>435</sup> e dos impostos especiais sobre o consumo)<sup>436</sup>. Ou seja, parte do Direito Aduaneiro poderá ser entendido como Direito Fiscal. Mas sendo-o, a ele não se reconduz exclusivamente.

---

<sup>432</sup> Nas palavras de TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “[o] Direito aduaneiro estende-se hoje muito para além da mera vertente coletora dos direitos devidos pela importação e exportação num determinado território, assumindo ainda por objeto a proteção da fronteira externa, a promoção da segurança e da saúde públicas, a proteção da fauna, da flora e do património cultural, a repressão da pirataria e das mais diversas formas de comércio ilegítimo, a melhoria dos termos de troca e o reforço da segurança da cadeia logística internacional” – cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Aduaneiro Europeu – Vertente tributária*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2020, p. 8 e 9.

<sup>433</sup> Quando ao operador económico autorizado valem, no CAU, os artigos 38.º e seguintes (sendo os respetivos requisitos regulamentados nos artigos 23.º a 25.º do AD-CAU e nos artigos 24.º a 33.º do AE-CAU). O estatuto do operador económico autorizado foi desenvolvido no âmbito do *SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade* (disponível em <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en>).

<sup>434</sup> Em 1985, EDUARDO RAPOSO MEDEIROS, enquadrando o Direito aduaneiro no âmbito alargado da economia internacional, como um dos seus “ramos especializados”, entendia que “o Direito aduaneiro não tem nada a ver com o Direito fiscal”, quer pelo seu próprio contorno conceitual, quer pela especificidade da ação em função dos regimes mais diversos, devido a espaços económicos, aos tipos de acordos internacionais, a procedimentos normalizados ou simplificados do comércio externo, a suportes documentais de declaração das mercadorias, etc. Por outras palavras, o Direito aduaneiro tem particularidades técnicas e económicas suscetíveis de considerar os mecanismos jurídicos de intervenção no comércio internacional, como um conjunto à parte, com uma técnica e originalidade própria” – cf. EDUARDO RAPOSO MEDEIROS, *O Direito Aduaneiro Sua Vertente Internacional*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1985, p. 13 e 14.

<sup>435</sup> Até 31 de dezembro de 1992, para efeitos de IVA, as importações reconduziam-se à entrada de bens no território nacional, independentemente de serem provenientes de Estados Membros da União ou de países terceiros. As exportações, por seu turno, e *a contrario*, traduziam-se na saída de bens do território nacional com destino a outros Estados Membros ou a países terceiros. Consequentemente, não era dispensado um tratamento diferenciado às operações internacionais, em função da intervenção de países terceiros ou de Estados Membros da União. Estando em causa operações que ultrapassassem fronteiras, seriam as mesmas consideradas importações ou exportações.

Porém, a 1 de janeiro de 1993 foi instituído o RITI, que veio estabelecer um regime específico para as transações intracomunitárias de bens, tendo o conceito de importação sofrido uma delimitação, sendo no artigo 5.º do CIVA que encontramos a definição de importação. De acordo com o aludido preceito, considera-se *importação* a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira e de bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática. Assim, o conceito de importação reconduz-se, apenas, à entrada de bens em território nacional provenientes de países estranhos à União Europeia, numa solução que, evidentemente, vai ao encontro do disposto no artigo 30.º da Diretiva do IVA e do artigo 24.º do TFUE.

Todavia, a importação só se verificará quando os bens forem efetivamente introduzidos no consumo. Assim, o imposto não incidirá sobre as mercadorias que, tendo entrado no território nacional, são colocadas num regime aduaneiro suspensivo, verificando-se simultaneidade entre a declaração para livre prática (efeitos aduaneiros) e a entrada no consumo (efeitos fiscais). Por conseguinte, para se poder considerar uma entrada de bens em território nacional como uma importação para efeitos de IVA, torna-se necessária a observância de dois requisitos: (i) o primeiro, atinente à origem – os bens têm de ser provenientes de países ou territórios terceiros, (ii), o segundo, reportado ao regime aduaneiro – os bens devem ser declarados para a introdução em livre prática, com o cumprimento dos formalismos aduaneiros no momento da sua entrada na UE. Sinteticamente, só será devido IVA nas importações (ou admissões) para consumo. As mercadorias em livre prática não são tributáveis enquanto não forem declaradas para consumo.

No sentido em que, no quadro do Direito da União Europeia, os conceitos de importação e exportação ficam reservados às operações com Estados terceiros, sobre as quais incidem direitos aduaneiros, *vide* os acórdãos do TJ de 30 de abril de 1974, processo 155/73, e de 27 de outubro de 1993, processos C-46/90 e C-93/91.

<sup>436</sup> Ao contrário da opção legislativa vertida no CIVA, no CIEC português não se encontra delimitado o conceito de importação relevante para efeitos destes impostos, na ausência do qual se remete integralmente para o Direito Aduaneiro aplicável. A este propósito, cumpre referir que no respeito à harmonização dos IEC se seguiu uma lógica vincadamente aduaneira, independentemente da operação económica em causa. O artigo 7.º, n.º 2, do CIEC, prevê que

O Direito Aduaneiro não é apenas uma parte do Direito Fiscal, sendo capaz de representar uma dimensão mais complexa, ao constituir um ramo do Direito no qual se mesclam ou coexistem normas de caráter fiscal e normas desprovidas do mesmo (tal como acontece no seio do próprio Direito Fiscal)<sup>437</sup>.

O Direito Aduaneiro configura-se como um conjunto de normas que tem vindo a adquirir uma identidade própria. Algumas das normas nada têm que ver com a fiscalidade ou com a tributação, mas outras assumem, claramente, um caráter fiscal ou tributário e, neste caso, *Direito Aduaneiro* e *Direito Fiscal* estão em interseção. Num sentido aproximado, MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE e ROSALDO TREVISAN qualificam o Direito Aduaneiro como um ramo didaticamente autónomo do Direito, integrado por um conjunto de proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Autoridade aduaneira e os intervenientes nas operações de comércio internacional, estabelecendo os direitos e as obrigações de cada um, inclusivamente no que concerne a restrições e a incentivos tributários e não tributários nas importações e nas exportações. Consideram os autores que a relação entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário é de interseção. Nesta área de interseção encontram-se os tributos incidentes sobre o comércio internacional, expressão que abarca tanto os chamados “tributos aduaneiros” (impostos de importação e impostos de exportação), estudados por um “Direito Aduaneiro Tributário” (aduanero, mas reflexamente tributário, estabelecendo tributariamente a diferenciação

---

quando os produtos forem sujeitos a um procedimento ou a um regime aduaneiro suspensivo, só é aplicável o regime específico dos impostos especiais de consumo no momento em que o produto deixe de estar abrangido pelo mesmo, entendendo-se como regime específico dos IEC o regime de suspensão do imposto previsto no artigo 21.º, n.º 2, do CIEC. À luz deste preceito, o regime de suspensão do imposto corresponde ao regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que é suspensa a cobrança dos referidos impostos. Assim sendo, enquanto a incidência de IVA sobre as mercadorias importadas parece pressupor a prévia introdução das mercadorias em livre prática, com a consequente aquisição do estatuto de mercadoria UE, os IEC parecem incidir sobre mercadorias ainda não introduzidas em livre prática. Neste sentido, a aplicação de um regime suspensivo parece importar uma verdadeira e própria suspensão do facto gerador do IVA, e não uma mera suspensão da cobrança do imposto. Neste sentido, *vide* TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Arbitrabilidade do IVA na Importação”, in *Cadernos IVA 2015*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 466.

Os direitos aduaneiros e os IEC têm em comum alguns aspetos, que os aproximam um do outro: (i) ambos assumem um caráter supranacional (por força, desde logo, da harmonização existente ao nível da União Europeia); (ii) ambos incidem sobre bens precisos e determinados, classificados de forma comum, através dos Códigos da Nomenclatura Combinada; (iii) ambos desempenham funções fiscais (de obtenção de receita) e extrafiscais (nomeadamente, de proteção das economias nacionais, do meio ambiente, da saúde pública, para assegurar que existe um suficiente abastecimento de produtos essenciais ao mercado interno – finalidade esta reconduzida aos direitos de exportação); (iv) ambos são cobrados a operadores económicos a montante no circuito económico; (v) ambos surtem um impacto direto no preço dos bens sobre os quais incidem; e (vi) ambos são geralmente administrados em Portugal pela ATA.

<sup>437</sup> Percorramos algumas das posições doutrinárias construídas a propósito desta (des)autonomização: em Espanha, FERNANDO MUÑOZ GARCÍA sustenta a autonomia do Direito Aduaneiro perante o Direito Financeiro e o Direito Tributário – cf. FERNANDO MUÑOZ GARCÍA, “Los sujetos en el derecho aduanero”, in *Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras* (Ildefonso Sánchez, coord.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 63.; em Itália, MARIO DI LORENZO considera o Direito Aduaneiro como uma disciplina autónoma – cf. MARIO LORENZO, *Corso di diritto doganale*, Milano: Giuffrè, 1947, p. 9; e, em França, CLAUDE BERR e HENRI TREMEAU assinalam que o Direito Aduaneiro é caracterizado por uma autonomia notória perante outros ramos do Direito, apesar de reconhecerem que a fronteira que separa a matéria aduaneira de outros assuntos com relevância jurídica não é clara. No Uruguai, ARIOSTO D. GONZÁLEZ considera que o Direito Aduaneiro conhece uma especificidade dogmática e orgânica, que o situa num plano de Direito autónomo, regido por princípios e por regras próprias – cf. ARIOSTO GONZÁLEZ, *Tratado de derecho aduanero uruguayo*, T. 1, Montevideo, 1983, p. 41. Pelo contrário, no Chile, GUTIÉRREZ CARRASCO sustenta que o Direito Aduaneiro carece de autonomia, já que não dispõe de princípios próprios, extraindo aqueles que o regem de outros ramos – cf. GUTIÉRREZ CARRASCO, *Naciones de derecho aduanero chileno*, p. 31. HUGO OPAZO RAMOS, no Brasil, considera que o Direito Aduaneiro é um ramo do Direito Tributário e que, este último, é um ramo do Direito Financeiro – cf. HUGO OPAZO RAMOS, *Legislación aduanera*, Rio de Janeiro, Escuela Interamericana de Administración Pública, 1965, p. 16. – *apud* MARCO ANTONIO HUMÁN SIALER e HADA CONSUELO SIFUENTES MINAYA, “Autonomía del Derecho Aduanero”, in *LEX*, n.º 2, ano XVII, 2019, p. 241 e seguintes – para cuja obra remetemos para a reunião de posições doutrinárias relacionadas com a autonomia do Direito Aduaneiro, particularmente no contexto da América Latina. Também ALFA OUMAR DIALLO considera que o Direito Aduaneiro não deverá ser entendido como um ramo do Direito Fiscal, sendo deste independente e com ele não de confundindo – cf. AFLA OUMAR DIALLO, *Tributação do Comércio Brasileiro e Internacional*, Editora Método, 2001, p. 23.



entre produtos nacionais e estrangeiros), quanto os “tributos niveladores”, vinculados a operações de comércio internacional, estudados por um Direito Tributário Aduaneiro (direito tributário interno, estendido às operações de importação apenas para igualar a tributação da mercadoria estrangeira com a nacional, em observância à livre concorrência ou simplesmente às disposições sobre tratamento nacional do GATT)<sup>438</sup>.

A verdade, então, é que o Direito Aduaneiro não conhece, ainda, uma verdadeira autonomia perante o Direito Fiscal, no sentido de ser identificado como um ramo autónomo do Direito. Apesar de contar com um regime jurídico-normativo específico, existe entre eles uma acentuada partilha de aspetos fundamentais que os fazem interceder, o que, de resto, não constitui nenhuma novidade no universo jurídico, atentos os variados casos em que um ramo do Direito aproveita conceitos, princípios e metodologias de um outro ramo, invocando, inclusivamente, a plena aplicabilidade de preceitos normativos deste último, tal como acontece com o próprio Direito Fiscal.

A *simbiose* entre Direito Aduaneiro e Direito Fiscal<sup>439</sup> é, de resto, detetável por várias vias – em ambos os domínios estão em causa impostos, existe um propósito de arrecadação de receita subjacente à respetiva cobrança e é comum o corpo judiciário competente para conhecer os litígios<sup>440</sup> que entre os operadores económicos e as Autoridades aduaneiras surgem. Inclusivamente, o Direito Aduaneiro acaba, muitas das vezes, por ser tratado em manuais de Direito Fiscal, que reservam algumas páginas – muito poucas, na maior parte dos casos – para abordar os aspetos básicos do respetivo regime jurídico. São residuais as obras dedicadas única e exclusivamente ao Direito Aduaneiro.

Esta circunstância, a nosso ver, poderá ser justificada, essencialmente, por um de dois motivos (ou, até mesmo, por ambos). Por um lado, porque se considera (erradamente, dizemos nós) que o Direito Aduaneiro será um *parente pobre* do Direito Fiscal, de cariz tecnicista, burocrático, formalista, do qual apenas os representantes aduaneiros (os despachantes) devem perceber. Por outro lado, porque se reconhece (e bem, dizemos nós) que o Direito Aduaneiro representa uma realidade jurídica

---

<sup>438</sup> Cf. MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE e ROSALDO TREVISAN, “A “Babel” na tributação do comércio exterior: por um glossário aduaneiro”, in *Novos Estudos Jurídicos* (disponível em <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/download/13411/7620> [08-08-2019]).

<sup>439</sup> Neste sentido, aquando da reforma fiscal em Portugal para o século XXI, dizia-se que “a ordem jurídico-fiscal é uma só, o direito fiscal é um só corpo integrado de instrumentos e conceitos, a defesa dos direitos dos contribuintes e uma racional administração impõem a integração de estratégias e de comandos, a máxima aproximação de conceitos e instrumentos; em suma, uma orientação global e as harmonizações possíveis entre regras, instituições e organizações aduaneiras e não aduaneiras” - cf. Ministério das Finanças, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido - Textos fundamentais da reforma fiscal para o século XXI*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 125.

<sup>440</sup> O termo “litígios” empregue, por diversas vezes, na presente dissertação, reconduz-se ao conflito de pretensões entre duas ou mais partes que apresentam uma visão antagónica sobre uma mesma questão jurídica. Usamos aqui a conceção de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, in *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 40.

verdadeiramente complexa, dotada de inúmeras especificidades, erguida sobre uma linguagem própria<sup>441</sup>, servindo o Direito Aduaneiro de lar para as assim qualificadas *normas técnicas*.

Da mesma forma, o próprio ensino universitário coloca em segundo plano o Direito Aduaneiro. E isto apesar de, cada vez mais, se falar da importância que reveste uma formação tributária integrada, a qual, para além de ter que abarcar, necessariamente, a formação jurídica, económica, gestonária e contábil, deverá abranger também a formação aduaneira.

De resto, não podem ser, de facto, negados os pontos de contacto existentes entre o Direito Aduaneiro e o Direito Fiscal (para além dos já identificados). Passamos a elencar os que nos parecem mais relevantes: ambos são ramos do Direito Público; ambos integram os mesmos vários tipos de normas (de incidência, de procedimento e processo...); ambos estabelecem uma forte relação com outros ramos do Direito (designadamente, com o Direito Internacional, com o Direito da União Europeia e com o Direito Comercial); ambos implicam um ato de ingerência do Estado no património dos particulares, sendo, por isso, direitos de intromissão (*Eingriffsrecht*)<sup>442</sup>.

Mas é, em particular, a conexão, a dependência, a prejudicialidade entre as normas fiscais e as normas técnicas que, por força do especial âmbito em que se inserem – o comércio internacional de mercadorias – permite diferenciar ou autonomizar o Direito Aduaneiro do Direito Fiscal. É certo que também no Direito Fiscal se conhecem normas técnicas. Porém, o seu conteúdo não se assemelha às do Direito Aduaneiro, as quais são reconduzidas a uma área distante dos assuntos fiscais classicamente estudados. Até mesmo em relação ao IVA: o IVA incide, também, sobre as importações de mercadorias, mas a respetiva legislação remete para o quadro normativo aduaneiro, atentas as especificidades que dali brotam. E mesmo que também ao Direito Aduaneiro sejam reportadas normas de índole fiscal, a respetiva dependência – em particular – das normas técnicas é de tal ordem evidente que não podem os dois segmentos normativos serem encarados autonomamente, o que leva a que conheçam as mesmas assento normativo no mesmo diploma legal (em concreto, no CAU, mas o mesmo já não se passando, é certo, com o caso das normas do domínio penal, as quais contam com

---

<sup>441</sup> Apenas no sentido exemplificador da escassez de desenvolvimento doutrinário, pronuncia-se PAULO DE BARROS CARVALHO, dizendo que “... são meramente técnicas, com pouca ou nenhuma tendência para a justificação teórica. Como armar essa terminologia, montando institutos e complexos normativos que se harmonizem no quadro de uma visão sistémica mais abrangente e pretensiosa, foi empenho para o qual não se dispuseram os estudiosos, a despeito de tudo o que possa representar a operacionalização dos tributos sobre o comércio exterior, em termos de magnitude económica-financeira” - in Prefácio de *Regimes aduaneiros especiais*, (Liziane Angelotti Meira), IOB, São Paulo, 2002, p. 7. No mesmo sentido, vide VLADIMIR PASSOS DE FREITAS, segundo o qual “...dei-me conta das dificuldades que todos os profissionais do Direito, juizes incluídos, tinham para tratar as questões de Direito Aduaneiro. Legislação esparsa, centenas de atos administrativos de grande relevância prática, jurisprudência hesitante e doutrina quase inexistente... passam os anos... mas na área do Direito Aduaneiro as dificuldades permanecem as mesmas. Enormes.” – cf. VLADIMIR PASSOS DE FREITAS, *Importação e exportação no Direito brasileiro*, RT, São Paulo, 2004, p. 5. Ambas as afirmações, volvidos vários anos, mantêm-se atuais.

<sup>442</sup> Neste sentido, vide SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 65 e seguintes. A propósito da caracterização do Direito Fiscal, o aludido autor avança ainda com a respetiva qualificação de “direito de repartição” (*Lastenverteilungsrecht*), considerando que o ato de ingerência está direcionado à repartição justa dos encargos da comunidade pelos seus membros. Porém, no caso do Direito Aduaneiro, consideramos que o objetivo de repartição não é tão evidente.

consagração em diplomas distintos, ao serem criadas internamente, tal como se constatará, oportunamente).

Assim, há toda uma dimensão própria do Direito Aduaneiro, que possui um domínio suficientemente vasto, que conta com conceitos gerais distintos de outros ramos do Direito, incluindo dos do Direito Fiscal, o que justifica uma problematização autónoma, em benefício, cremos, da evolução do pensamento jurídico e, assim, da atuação dos agentes do comércio internacional, que não se reconduzem, apenas, a operadores económicos, mas também a juristas, particularmente em contextos de tomada de decisão.

Em suma, perguntando-nos se o Direito Aduaneiro é ou não Direito Fiscal, respondemos com PELECHÁ ZOZAYA: “*no todo el Derecho aduanero es Derecho fiscal o tributario, pero sí que parte del Derecho aduanero es Derecho fiscal o tributario*”<sup>443</sup>.

Mas para além das normas fiscais, na legislação aduaneira encontram-se, dizíamos, disposições atinentes, nomeadamente, ao controlo das transações de mercadorias proibidas, da contrafação e da pirataria, do tráfico de produtos de duplo uso, do comércio ilegal de armas e do comércio ilegal de produtos e resíduos perigosos para a saúde pública e para o ambiente<sup>444</sup>. Tais normas jurídicas conhecem a sua génese, essencialmente, nos costumes do comércio internacional, os quais, vertidos em “normas técnicas”, foram, então, positivados, formando a normação técnica aduaneira. Assim, e especificamente no que concerne às normas desprovidas de carácter fiscal mas que se prendem com os termos atuação perante concretas mercadorias, parece-nos ser possível reconduzir a respetiva génese ao conceito de normas técnicas.

---

<sup>443</sup> Cf. FRANCISCO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidade sobre el Comercio Exterior: Derecho Aduanero Tributario*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales, Sa, 2009, p. 17. Já JOSÉ CASALTA NABAIS, apesar de contraditoriamente apelar os direitos aduaneiros de “impostos aduaneiros” e baseando-se nas características que os impostos aduaneiros assumem no contexto de economias abertas ou de forte integração económica regional, considera que os impostos aduaneiros têm uma natureza «marcadamente extrafiscal», sendo concretizados “em medidas de política económica protetoras e inseridas na política comercial externa”. Assim sendo, os impostos aduaneiros já não integrariam o Direito Fiscal, mas sim o Direito Económico (Fiscal). Por outro lado, atenta a relevância que assumem no domínio da política comercial externa, os impostos aduaneiros não poderiam ficar subordinados à constituição fiscal - cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019. Parece-nos, pois, que a posição seguida pelo citado autor assenta, essencialmente, no elemento finalístico dos direitos aduaneiros. E é precisamente sobre a finalidade subjacente aos impostos que sustentaremos a ideia de que os direitos aduaneiros são, efetivamente, impostos. No mesmo sentido de JOSÉ CASALTA NABAIS, vide SUSANA GALERA RODRIGO, *Derecho Aduanero Español y Comunitario. La intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Madrid, 1995.

<sup>444</sup> A título de exemplo, e na sequência dos atentados do 11 de setembro de 2001, em Nova Iorque, o Direito Aduaneiro passou a integrar um conjunto de normas que visam reforçar a segurança da cadeia logística internacional. Mais recentemente, a 13 de julho de 2017 a Comissão Europeia apresentou uma proposta com novas regras para reprimir a importação e o tráfico ilegal de bens culturais providos fora da União Europeia, muitas vezes ligados ao financiamento do terrorismo e de outras atividades criminosas. As novas regras preveem várias ações que devem garantir que a importação de bens culturais ilícitos seja muito mais difícil. Desde logo, a nova definição comum da União Europeia para “bens culturais” na importação abrange uma ampla gama de objetos, incluindo achados arqueológicos, pergaminhos antigos, restos de monumentos históricos, obras de arte, coleções e antiguidades. Foi introduzido um novo sistema de licenças de importação para a importação de bens culturais com um nível de risco mais elevado, como objetos arqueológicos, partes de monumentos e manuscritos e livros antigos. Para outras categorias de bens culturais, os importadores terão de apresentar uma declaração assinada ou com um juramento como prova de que as mercadorias foram exportadas legalmente do país terceiro. As Autoridades aduaneiras também terão o poder de apreender e reter bens quando não se puder demonstrar que os bens culturais em questão foram legalmente exportados. O comunicado de imprensa respetivo está disponível em [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-1932\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1932_en.htm) [17-07-2017].

As normas concretamente relacionadas com o controlo das mercadorias são fruto do que, em termos práticos, se veio a constatar, como procedimentalmente necessário, atendendo às características dos bens em circulação, à respetiva origem e ao seu destino, tendo tal *praxis* sido vertida em norma jurídica. Com o passar dos tempos e de acordo com a importância crescente atribuída ao comércio internacional de mercadorias, aqueles *standards* de atuação, meramente fácticos, foram juridificados e recebidos pelo ordenamento normativo, através de procedimentos qualificados (*v. g.*, legais) que, por esta via, os transformaram em *standards* jurídicos e os incorporaram num agregado normativo. Este processo de publicização/normativização dá origem a um sentido restrito mais apropriado de norma técnica, ou seja, aquela que, ultrapassando o substrato empírico, é revestida de um invólucro de juridicidade e normatividade, mediante a receção pela normal estadual (lei ou regulamento).

No caso do Direito Aduaneiro, os instrumentos normativos acolhedores das normas técnicas são abundantes, desde logo por via da interiorização dos critérios de eficácia e eficiência e do reconhecimento de que, por via da tributação aduaneira e do controlo de mercadorias, são concretizáveis importantes finalidades extrafiscais. Conhecem base internacional, europeia e nacional, assentando em diferentes tipos de diplomas legais, criados por diferentes órgãos com competência legislativa, de acordo com procedimentos legislativos distintos<sup>445,446</sup>.

---

<sup>445</sup> Tais normas técnicas não são necessariamente reconduzíveis às normas consagradas de regras técnicas. No sentido em que as normas sobre regras técnicas servem de obstáculo à livre circulação de mercadorias, particularmente quando determinam a desarmonização do regime jurídico, *vide* MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 535, 536 e 537. Voltaremos a este assunto *infra*.

<sup>446</sup> Tais normas técnicas também não se confundem com aquelas outras que, desenvolvidas por entes privados, conhecem a mesma designação, mas que são especialmente reportadas à *produção* de determinadas mercadorias e que não conhecem qualidade jurídica. Em causa estão regimes regulatórios privados que são endossados por organizações internacionais e que se tornam vinculativos, pelo menos dentro das jurisdições dessas mesmas organizações. A título de exemplo, os padrões técnicos privados produzidos pela ISO (*International Organization for Standardization*) podem ser endossados pela OMC, em cumprimento do acordo SPS (*Sanitary and Phytosanitary Measures*). Assim, e para mais desenvolvimentos, *vide* FABRIZIO CAFAGGI, "New Foundations of Transnational Private Regulation", in *EUI Working Paper RSCAS 2010/53*, European University Institute, Florence, 2010, p. 16.

Uma norma técnica, neste sentido, corresponde a uma especificação técnica ou outro documento, acessível ao público, estabelecido com a cooperação e com o consenso ou aprovação geral de todas as partes interessadas, baseado nos resultados conjuntos da ciência, da tecnologia e da experiência, beneficiando a comunidade, e que tenha sido aprovada por um organismo qualificado a nível nacional, regional ou internacional cf. HÉCTOR SANTAELLA QUINTERO, *Normas técnicas y derecho en Colombia, Desafíos e implicaciones para el derecho en un entorno de riesgo*, Bogotá, Universidad externado de Colombia, 2008 (disponível em <https://books.openedition.org/uec/171#ftn60> [06-05-2019]).

As normas técnicas, quando provenientes da autorregulação ou de entes normalizadores que atuam no exercício da autonomia da vontade, não representam uma fonte normadora expressamente autorizada pelo ordenamento. Por outras palavras, as normas técnicas não são normas jurídicas, valendo, quando muito, como Direito costumeiro, ou então é-lhes reconhecível um mera eficácia *inter partes*. Apenas quando posteriormente acolhidas juridicamente é que conhecem a qualidade de fonte normadora. Até lá, porém, a sua relevância para a construção da norma jurídica é difícil de contornar, servindo como parâmetro para o desenvolvimento de uma determinada atividade e, embora o respetivo cumprimento não seja obrigatório, a utilização de normas técnicas serve de prova de que as mercadorias em causa satisfazem um determinado nível de qualidade, de segurança e de fiabilidade. Na verdade, as normas técnicas não representam uma novidade: em 1794, no Código Geral Prussiano, era expressamente reconhecida a sua existência, remetendo, em alguns pontos, para as disposições técnicas. Também a indústria militar beneficiava da sua existência, sobretudo no que tocava à construção de canhões com o mesmo diâmetro, a fim de facilitar o respetivo aprovisionamento, e também à reparação de armas e produção em série das suas munições – cf. HÉCTOR SANTAELLA QUINTERO, *Normas técnicas y derecho en Colombia, Desafíos e implicaciones para el derecho en un entorno de riesgo*, Bogotá, Universidad externado de Colombia, 2008 (disponível em <https://books.openedition.org/uec/171#ftn60> [06-05-2019]).

Concretamente no âmbito europeu, e nos termos do Regulamento (UE) n.º 1025/2012, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro de 2012, relativo à normalização europeia, determina-se que a respetiva organização é feita pelos e para os interessados, com base na representação nacional [o Comité Europeu de Normalização (CEN) e o Comité Europeu de Normalização Eletrotécnica (Cenelec)] e na participação direta [o Instituto Europeu de Normalização das Telecomunicações (ETSI)], e assenta nos princípios reconhecidos pela Organização Mundial do Comércio no domínio da normalização, a saber: coerência, transparência, abertura, consenso, aplicação voluntária, independência em relação a interesses especiais e eficiência

Mas a par das normas fiscais e técnicas, são ainda identificáveis normas destinadas a sancionar comportamentos violadores das normas fiscais e técnicas, os quais podem consubstanciar a prática de crime aduaneiro ou de contraordenação aduaneira, em função da gravidade da atuação (valendo, no ordenamento jurídico português, o disposto no RGITA, sobre o qual nos debruçaremos oportunamente, aquando do estudo da normação aduaneira de índole nacional).

Isto dito, poder-se-á concluir que dentro do Direito Aduaneiro existirá um conjunto de normas fiscais – direcionadas às obrigações aduaneiras (principal e acessórias); um conjunto de normas técnicas – direcionadas aos procedimentos especialmente relacionados com as trocas internacionais de mercadorias (por exemplo, a serem encetados pelas Autoridades aduaneiras); e um conjunto de normas penais – direcionadas à punição de comportamentos violadores da legislação aduaneira. O Direito Aduaneiro é, então, um Direito eclético.

São essencialmente estas categorias normativas (normas fiscais, normas técnicas e normas sancionatórias) que compõe o Direito Aduaneiro. Assim, quando nos reportamos a *Direito Aduaneiro* estamos a falar de todo o complexo normativo que o compõe, incluindo os preceitos relativos aos direitos aduaneiros e aqueles que não o são. No entanto, a verdade é que as possibilidades de designação são bastante variadas quando o objetivo é o de delimitar a *tipologia* de preceitos, tudo dependendo da originalidade de cada um (desde que, bem ou mal, essa originalidade não extravase aquilo a que o universo *jurídico-concetual* admite). A título de exemplo, se nos quiséssemos reportar ao Direito Aduaneiro na sua feição mais abrangente e que abarca normas de cariz fiscal e normas sem esse cariz, poderíamos referir-nos a um Direito Aduaneiro em sentido amplo ou, simplesmente, a Direito Aduaneiro. Inversamente, quando a referência fosse feita apenas às normas aduaneiras de cariz fiscal, poder-nos-íamos referir ao Direito Aduaneiro em sentido estrito. Porém, o recurso às expressões *lato sensu* e *stricto sensu* causa-nos alguma estranheza ao serem utilizadas na designação de um ramo do Direito. Estamos em crer que tais expressões só devam ser empregues quando o ramo já se encontra devidamente designado e, dentro dele, seja necessário estabelecer delimitações. Por isso, e em suma, optamos por nos referir sempre e “apenas” a Direito Aduaneiro, quer quando, em *sentido*

---

(“os princípios basilares”). Ainda nos termos do preâmbulo do aludido Regulamento, a normalização desempenha um papel cada vez mais importante no âmbito do comércio internacional e da abertura dos mercados, devendo ser promovidas abordagens bilaterais com Estados terceiros a fim de coordenar os esforços de normalização e de promover as normas europeias, por exemplo aquando da negociação de acordos ou mediante o destacamento de especialistas em normalização para Estados terceiros. Além disso, a União deverá incentivar os contactos entre as organizações europeias de normalização e os fóruns e consórcios privados, sem contudo deixar de manter o primado da normalização europeia.

*amplo*, pretendemos referir-nos a todo o universo normativo que o integra, quer quando, em *sentido estrito*, pretendemos reportar-nos apenas às normas que versam sobre os direitos aduaneiros.

Por tudo o quanto precede, estamos em condições para avançar com uma proposta de definição de Direito Aduaneiro, que pretendemos que seja completa, sem, todavia, conhecer uma complexidade contrária ao propósito de definir um ramo do Direito e que é capaz de ser aferida nos termos que se expuseram. Assim:

*O Direito Aduaneiro assenta no conjunto de normas jurídicas fiscais, técnicas e sancionatórias, que tem como objeto os direitos aduaneiros e as transações internacionais de mercadorias.*

### **1.3.A (des)conexão do Direito do Ambiente**

Ainda no segmento dedicado à densificação do Direito Aduaneiro, importará traçar a linha que separa a respetiva disciplina da que compõe o Direito do Ambiente<sup>447</sup>, a qual poderia ficar esbatida por força dos efeitos extrafiscais de cariz ambiental que são associados aos direitos aduaneiros e que ficam reforçados atendendo à circunstância de que uma das dimensões do desenvolvimento sustentável, enquanto núcleo fundamental da base principiológica do Direito Aduaneiro assenta, precisamente, no ambiente. Mas a relevância da proteção do ambiente no domínio da tributação aduaneira é patente não só nas finalidades associadas à cobrança de direitos aduaneiros, mas também nas competências das Autoridades aduaneiras; e em concretas medidas implementadas no CAU.

Em todos estes domínios é patente a conexão entre o Direito Aduaneiro e o Direito do Ambiente, conexão que, no âmbito do Direito Fiscal foi já amplamente debatida. Aliás, se durante o século XX os temas dominantes da extrafiscalidade foram os do fomento económico e da redistribuição da riqueza, a serem concretizados, essencialmente, por via da cobrança de impostos sobre o rendimento, já no século XXI a extrafiscalidade estava e está particularmente (mas não só) voltada ao tema da proteção do ambiente. O ponto de ligação mais evidente entre o Direito Fiscal e o Direito do Ambiente reside no princípio do poluidor-pagador e no entendimento de que não só é possível, como também desejável, empregar instrumentos económicos para interiorizar as exterioridades ambientais, obrigando os indivíduos a suportar o custo que as suas escolhas pessoais trazem para a sociedade.

---

<sup>447</sup> Em conformidade com o que já se teve oportunidade de expor, o Direito Aduaneiro mantém conexões com diversos ramos do Direito, pelo que a respetiva delimitação também poderia aqui ser feita com esses outros ramos. Optamos, porém, por a reconduzir ao Direito do Ambiente, por força das expressas associações que o legislador, especialmente no CAU e nos acordos de comércio internacional, concretiza. Trata-se, a nosso ver, da (des)conexão com o Direito Aduaneiro mais relevante.

Por via da tributação e das regras procedimentais e processuais a ela associadas, procura-se moldar o comportamento dos consumidores/operadores económicos, fazendo-os rever as suas escolhas e a consumir mais *environmental goods* e menos *environmental bads*, seguindo o pensamento de que o pagamento de impostos representa uma realidade a evitar ou que, pelo menos, as opções de consumo são influenciadas pela carga tributária a suportar<sup>448</sup>.

Em causa está uma matéria fortemente disciplinada pelo Direito da União Europeia - face, aliás, à uniformização do Direito Aduaneiro - mas que não deixa de ter uma base constitucional e infralegal.

Concretamente no domínio nacional, na redação de 1976, a CRP impunha ao sistema fiscal a preocupação com “a redistribuição justa dos rendimentos e da riqueza”, e foi apenas com a revisão concretizada em 1997 que passou também a exigir, no artigo 66.º, alínea h), que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida<sup>449</sup>. Porém, apenas recentemente é que se assistiu ao lançamento das bases da tributação ambiental em Portugal. E mesmo assim, a base normativa não cumpre ainda com a necessidade de reconhecimento, aos tributos, de fins ambientais. Desde logo, no artigo 5.º da LGT - que tem como epígrafe “fins da tributação - não se encontra qualquer referência à proteção ambiental, reconduzindo-se ali os aludidos fins à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e à promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e às necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (denunciando um texto redigido, especialmente, tendo em

---

<sup>448</sup> Relembrando o caminho metodológico inicialmente partilhado e em manifestação do mesmo, estamos perante uma matéria em que a conexão da Economia ao Direito Tributário é evidente. Na verdade, o princípio do poluidor-pagador tem as suas raízes ideológicas na Economia. A sua afirmação técnica e política nos anos 60 e 70 esteve sobretudo ligada à Economia do Bem-Estar, à noção de falhas do mercado e ao tema da alocação de recursos. Trata-se de um princípio construído pela Economia do Ambiente como um critério de eficiência económica, o qual, no contexto do Direito Fiscal, surge como um imperativo de igualdade tributária, reconduzido ao princípio da equivalência. Ou seja, certos tributos devem corresponder ao custo que o contribuinte provoca à comunidade ou ao benefício que a comunidade lhe faculta. De resto, os tributos ambientais são classificados como fazendo parte do elenco de estratégias de índole económica para proteger o ambiente, a par de outras estratégias de cariz normativo, informativo e físico - neste sentido e para maiores desenvolvimentos, *vide* OLE KRISTIAN FAUCHALD, *Environmental Taxes and Trade Discrimination*, Kluwer Law International, 1998, p. 24 e seguintes.

<sup>449</sup> Na CRP, o direito ao ambiente é um direito constitucional fundamental - é um direito negativo, no sentido de o Estado e terceiros se deverem abster de condutas nocivas -, e é um direito positivo, no sentido de o Estado dever defender o ambiente e controlar as ações de degradação ambiental. Especificamente na alínea h), é então consagrado um “direito fiscal do ambiente”, cujo recorte deve tomar em conta a seletividade ambiental de instrumentos formais (impostos, taxas, benefícios fiscais) que sejam “amigos do ambiente” e que contribuam para o desenvolvimento do país (modernização económico-ecológica), e também a operacionalidade dos mesmos instrumentos (como por exemplo, benefícios fiscais) no sentido de captarem a colaboração de entidades privadas que utilizem tecnologias “amigas do ambiente” (por exemplo, a utilização de energias renováveis) ou que contribuam com donativos possibilitadores da utilização destas tecnologias (*sponsors* ambientais) - cf. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa, anotada*, Volume I, 4.ª edição revista (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 852. Na Lei n.º 19/2014, de 14 de abril, está consagrado, precisamente, o direito ao ambiente, no artigo 5.º, o qual determina que todos têm direito ao ambiente e à qualidade de vida, nos termos constitucional e internacionalmente estabelecidos, consistindo o direito ao ambiente no direito de defesa contra qualquer agressão à esfera constitucional e internacionalmente protegida de cada cidadão, bem como o poder de exigir de entidades públicas e privadas o cumprimento dos deveres e das obrigações, em matéria ambiental, a que se encontram vinculadas nos termos da lei e do direito. Por outro lado, nos termos do artigo 17.º, a política de ambiente deve recorrer a instrumentos económicos e financeiros, concebidos de forma equilibrada e sustentável, com vista à promoção de soluções que estimulem o cumprimento dos objetivos ambientais, a utilização racional dos recursos naturais e a internalização das externalidades ambientais. De acordo com a alínea e), do n.º 2, do mesmo preceito, são instrumentos económicos e financeiros da política de ambiente, para além do mais, a fiscalidade ambiental, que visa desonerar as boas práticas ambientais e, em compensação, incidir sobre as atividades mais poluentes, numa ótica de fiscalidade globalmente neutra e equitativa, podendo contribuir para direcionar comportamentos.

mente os impostos sobre o rendimento). Só no n.º 3, do artigo 7.º, é que se determina que a tributação não discrimina qualquer profissão ou atividade nem prejudica a prática de atos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras. Ou seja, a questão ambiental surge, aqui, como fundamento legítimo para um tratamento diferenciador entre contribuintes.

## **2. Os direitos aduaneiros – imposições tributárias ecléticas**

Tendo-se concluído que o Direito Aduaneiro é um Direito eclético, os direitos aduaneiros são também caracterizados por alguns cruzamentos no que toca às respetivas finalidades, as quais se podem dar como verdadeiramente ecléticas.

Passamos a apresentar os motivos que nos levam a assim qualificar os direitos aduaneiros, procurando, previa e sumariamente, esclarecer a respetiva dimensão histórica.

### **2.1. Tributação aduaneira: da *eisphora* aos direitos aduaneiros**

Os direitos aduaneiros constituem uma das imposições mais antigas, tanto a nível nacional, como internacionalmente, que recaem sobre mercadorias, tendo a respetiva atividade aduaneira estado sempre ligada ao desenvolvimento económico, desde os alvares da civilização, tanto no Médio Oriente, como na Europa e, portanto, foi sendo influenciada pelas correntes económicas de cada época e conheceu, evidentemente, de acordo com o grau de sofisticação técnica avançada, contornos distintos. As necessidades de recursos e o intercâmbio que desenvolveu cada sociedade organizada levaram à criação de controlos da atividade aduaneira, de acordo com a evolução própria de cada estágio de desenvolvimento da humanidade. Porém, se é verdade que “[/]imposizione di tributi in correlazione con il passaggio delle frontiere è fenomeno antichissimo”, também é verdade que “*al tempo stesso molto moderno*”<sup>450</sup>, considerando que, não obstante a tendência ser de afastamento da tributação aduaneira, a incidência de direitos aduaneiros continua a existir e até os próprios termos do seu afastamento conhecem relevância jurídica<sup>451</sup>.

---

<sup>450</sup> Cf. VICTOR UCKMAR, GIUSEPPE CORASANITI, PAOLO DE'CAPITANI DI VIMERCATE, CATERINA CORRADO OLIVA, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Milani, CEDAM, 2012, p. 123.

<sup>451</sup> Nas palavras de ADAM SMITH, “[t]he duties of custos are much more ancient than those of excise. They seem to hve been called custos as denoting customary payments wich had benn in use from time imemorial. They appear to have been originally considered as taxes upon the profits of merchants. During the barborous times of feudal anarchy, merchants, like all the other inhabitants of burghs, were considered as little better than emancipated bondmen, whose persons were despised, and whose gains were envied” – cf. ADAM SMITH, *The Wealth of Nations*, 1776, USA, p. 466 (disponível em <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmais/adam-smith/weath-nations.pdf> [20-04-2017]).



No concerne, então, às remotas origens dos direitos aduaneiros, foram encontradas evidências da existência de práticas compatíveis com modelos relativamente próximos da cobrança de direitos aduaneiros, tal como hodiernamente são considerados, na Mesopotâmia, nos anos 332, a. C., no Egito, por volta de 600 a. C., e na Grécia, no ano 413, a.C.<sup>452</sup>. Precisamente na Grécia Antiga eram aplicados sob a designação de *eisphora*, que incidia sobre a compra de armas e serviam para suportar os custos de manutenção e de operação com o exército. No final do período de guerra, os cidadãos deixaram de pagar a *eisphora* e receberam os bens capturados durante a guerra. No período do Império Romano, os romanos faziam incidir sobre as mercadorias em todos os países conquistados uma imposição, designada por “*portorium*” ou “*portoria*”<sup>453</sup> e que na linguagem corrente assumia a designação de “*doan*”, destinada a fazer face às múltiplas despesas públicas, designadamente com a expansão e com a defesa do Império Romano. Há autores que consideram que a expressão advém do francês *douana* ou *devana*, que significa “direito”, sem prejuízo de haver quem afirme que provem do italiano *duzana*, que se refere aos direitos do Dux, considerando que em Veneza se pagava um direito que pertencia ao Dux, pela movimentação das mercadorias<sup>454</sup>. Já na Idade Média, nos séculos XIV e XV, particularmente na Alemanha, os barões germânicos exigiam o pagamento de direitos aduaneiros, mantendo castelos fortificados e soldados nas margens do rio Reno para controlar todo o tráfego fluvial, e quem viajava ou transportava bens no Reno tinha de suportar o pagamento de imposições para passar pelos postos aduaneiros. Os direitos aduaneiros já corresponderiam, então, às quantias em dinheiro devidas ao Estado pelo transporte, aquém ou além da fronteira, de mercadorias destinadas ao consumo no interior ou exterior do território<sup>455</sup>. Tais imposições eram frequentemente pagas em serviços ou em géneros, sendo que cobrança em numerário só se tornou obrigatória em Portugal em 1833, de acordo com o artigo 4.º do Decreto de 27 de dezembro<sup>456</sup>.

Conforme já se teve a oportunidade de constatar, os direitos aduaneiros já representaram uma das principais fontes de receita dos Estados e já desempenharam um importante papel enquanto instrumentos de proteção das indústrias nacionais, face à concorrência dos produtos importados. Esta é, de resto, uma função que ainda atualmente pode ser atribuída aos direitos aduaneiros, não obstante

---

<sup>452</sup> Cf. HIRONORI ASAKURA, *World history of the customs and tariffs*, World Customs Organization, 2003, p. 19 e seguintes.

<sup>453</sup> *Portoria* vem da palavra latina que significa “porta”. Seguindo MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS, “*el impuesto aduanal romano portorium tenía un triple aspecto: por un lado se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; también de peaje o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y de alcabala o derecho exigido por una ciudad sobre las mercaderías que se introducían a ella*” - cf. MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS, *Derecho Aduanero*, 5.ª edição, Editorial Porrúa SA, México, 1995, p. 50 e 51.

<sup>454</sup> Para maiores desenvolvimentos, vide HORACIO FÉLIX ALAIS, *Los principios del derecho aduanero, Teoría general y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta*, Tesis Doctoral (presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires, 2006, p. 33 e seguintes.

<sup>455</sup> Cf. ACHILLE DI CUTRERA, *Principii di diritto e politica doganale*, Milão, Hoepli, 1927, p. 1. Utilizando a mesma expressão, vide TIMOTHY LYONS, *EC Customs Law*, 2.ª edição, Oxford EC Law Library, 2008, p. 72.

<sup>456</sup> Data, porém, de 1179 o primeiro regulamento aduaneiro em Portugal, tendo surgido aquando da fixação das fronteiras territoriais portuguesas, com os portos portugueses a desempenhar um papel importante, a nível político e económico.

ser suscetível de ser contrariada. Aliás, o carácter protecionista tende a acentuar-se em períodos de crise económica e/ou política e os direitos aduaneiros assumem particular relevância também nas economias pouco desenvolvidas ou fechadas, nas quais as receitas arrecadadas por via da cobrança dos direitos aduaneiros assumem um importante significado.

É certo que o protecionismo, potenciado pela cobrança de direitos aduaneiros, acabou por se esbater, no caso da União Europeia, com a criação da EFTA (*European Free Trade Association*) e, concretamente no caso de Portugal, com a adesão à então Comunidade Económica Europeia. Na verdade, antes da Revolução de abril de 1974, Portugal conhecia uma economia fechada e só com a adesão à Comunidade Europeia, em 1986, é que o país começou a modernizar-se e a abrir as suas fronteiras à Europa e a Estados terceiros. Para a abertura da economia também contribuiu a progressiva integração económica das economias, iniciada nos anos 50 do século XX, e a liberalização e globalização da economia internacional<sup>457</sup>. Em concreto, “a política de integração tem como objetivo a aproximação das economias - não dos Estados - através do desarmamento das barreiras ao comércio”, sendo os direitos aduaneiros normalmente tidos, como vimos, como partes integrantes de tais barreiras.

## **2.2.A classificação jurídico-tributária dos direitos aduaneiros**

Mas discutir-se a relevância dos direitos aduaneiros pressupõe que a respetiva classificação jurídica seja feita, no sentido de deverem ser considerados ou não verdadeiros tributos (enquanto prestações pecuniárias, coativas, exigidas a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas, a detentores de capacidade contributiva ou a beneficiários de específicos serviços públicos, para realização dessas mesmas funções ou tarefas públicas, não tendo carácter sancionatório<sup>458</sup>) e, dentro da divisão (recorrentemente aceite) entre impostos, taxas, contribuições especiais e contribuições financeiras a favor de entidades públicas, se deverão ser considerados ou não impostos.

A relevância da recondução dos direitos aduaneiros à figura do imposto prende-se, desde logo, com a necessidade de relevância interna de se aferir o respeito pelas exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal, determinando-se a admissibilidade dos termos da respetiva criação, quando a mesma acontece num contexto *supranacional*. O facto de, no contexto da União Aduaneira

---

<sup>457</sup> Alguns autores referem-se à economia internacional como um recurso global – cf. DAVID J. BEDERMAN, *International Law Frameworks*, Nova Iorque, Foundation Pr, 2001, p. 141 e seguintes.

<sup>458</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS e SUZANA TAVARES DA SILVA, “O Estado pós-moderno e a figura dos tributos”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches* (Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), volume III, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 282 e 283.

da União Europeia, estar em causa uma imposição criada e disciplinada pelo Direito da União Europeia não implica a perda de importância para a problematização ao nível interno, a qual poderá ser relevante, designadamente, enquanto contributo para a melhor compreensão do regime jurídico já existente e em prol do aperfeiçoamento do mesmo, de acordo com as mutações que se vierem a verificar, até porque a aplicação prática de tal disciplina decorrerá internamente (ainda que com repercussões supranacionais). Em caso de litígio entre os operadores económicos e as Autoridades aduaneiras resultante da aplicação da legislação aduaneira, considera-se que a solução mais adequada dependerá, evidentemente, de um enquadramento teórico e jurídico o mais completo possível, para que a subsunção do caso à norma seja feita adequadamente. A União Europeia dispõe de competência exclusiva no domínio da União Aduaneira, ao contrário do que resulta dos artigos 4.º e 6.º (e 3.º, *a contrario*), nos termos dos quais a matéria fiscal constitui, no plano europeu de repartição de competências, uma matéria reservada aos Estados Membros<sup>459</sup>. Porém, no plano interno, do princípio da legalidade fiscal podem decorrer efeitos com grande relevância para a disciplina jurídica aduaneira. Com efeito, o artigo 103.º, n.º 3, da CRP, reconhece, além do mais, o direito de não pagamento de impostos cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas na lei, assim consagrando uma espécie de direito de resistência à imposição de execuções fiscais inconstitucionais ou ilegais, das quais podem ser objeto, precisamente, direitos aduaneiros, numa aceção que parte do pressuposto de que não são impostos. Em sede de lei ordinária, o princípio da legalidade surge-nos, além do mais, como norteador de toda a atividade da Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme também decorre, aliás, do artigo 55.º, da LGT.

Ora, em concreto, de que forma é que são fixados os direitos aduaneiros devidos pela transação de uma mercadoria, no domínio da União Europeia da União Europeia (sabendo-se que o instrumento em causa será o que estará em vigor, internamente, em cada Estado)? Existindo um acordo celebrado entre a União Europeia e os seus Estados Membros, por um lado, e um Estado terceiro, por outro, os direitos aduaneiros são determinados pelo próprio acordo internacional<sup>460</sup>. No caso de não existir acordo, vale o disposto no Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de

---

<sup>459</sup> É neste sentido que se afirma que a competência da União Europeia tem que ver com o “princípio da especialidade”, isto é, com “competências de atribuição”, em conformidade com o disposto no artigo 5.º do TUE. Assim, o constitucionalismo da União Europeia é maioritariamente “funcional” ou de “baixa intensidade” – cf. CORMAC MAC AMHLAICH, *The European Union’s Constitutional Mosaic: Big ‘C’ ou Small?, Is that the Question?*, apud CRISTINA QUEIROZ, *Novos Estudos de Direito Público Comparado, Filosofia do Direito e Relações Internacionais*, Petrony Editora, 2018, p. 26. O aludido artigo 5.º consagra o princípio da atribuição, de acordo com o qual a União só pode agir no quadro das atribuições ou, na terminologia do TUE, das competências que para ela forem definidas pelos Estados Membros no respetivo tratado constitutivo, e, fora desse quadro, apenas podem atuar os Estados Membros, no exercício das suas tradicionais prerrogativas de soberania – cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 18.

<sup>460</sup> A título de exemplo, estando em causa produtos importados da América Central, vale o disposto no Acordo que estabelece uma Associação entre a União Europeia e os seus Estados Membros, por um lado, e a América Central, por outro (de dezembro de 2012), no âmbito do qual, o artigo 38.º prevê a eliminação dos direitos aduaneiros.

julho de 1987 (já por diversas vezes alterado), relativo à nomenclatura pautal e à pauta aduaneira comum. Através deste diploma são fixadas, para além do mais, as taxas dos direitos autónomos e convencionais da pauta aduaneira comum e outras imposições aplicáveis (artigo 1.º, n.º 3). O estabelecimento das taxas dos direitos aduaneiros compete à Comissão (artigo 2.º, alínea b)). Constatamos, então, que as taxas dos direitos aduaneiros são fixadas não pelo Parlamento Europeu, enquanto órgão legislativo da União Europeia, diretamente eleito pelos cidadãos europeus, mas sim pela Comissão Europeia, órgão executivo. No âmbito nacional, sabendo-se que as taxas são matéria essencial dos impostos, e que em relação à respetiva criação são definidas especiais exigências – reserva de lei formal e reserva de intensidade máxima – por força da representatividade que deve estar subjacente aos impostos, as taxas assim criadas parecem não garantir esse mesmo nível de representatividade representatividade.

Por outro lado, é importante qualificar jurídico-tributariamente os direitos aduaneiros, atribuindo-lhes um *nomen iuris* e uma densificação próprios, enquanto exercício prévio que influenciará todo o universo jurídico-normativo a eles associados (*v. g.*, atos a praticar, exigências de fundamentação, prazo de caducidade<sup>461</sup>, termos da cobrança e extinção da dívida<sup>462</sup>). Ou seja, é importante para aferir da suscetibilidade de aplicação de soluções legais e de instrumentos jurídicos especialmente pensados para os impostos. É certo que os direitos aduaneiros poderiam ser tributariamente qualificados, simplesmente, como “formas especiais de ingressos tributários”<sup>463</sup>, se se considerar, como nós, que em causa estão tributos públicos<sup>464</sup>. Trata-se de uma qualificação que decorre da própria Lei Geral Tributária portuguesa, que no seu artigo 3.º, n.º 2, aplica o prefixo “impostos” às imposições aduaneiras. À luz deste preceito, “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros”<sup>465, 466</sup>. Também o CPPT assim o faz, no artigo 148.º, n.º 1, alínea a), ao

---

<sup>461</sup> Estando em causa direitos aduaneiros, o prazo de caducidade, por regra, é de 3 anos, nos termos do artigo 103.º, do CAU.

<sup>462</sup> Estando em causa direitos aduaneiros, a dívida extingue-se nos casos expressamente previstos no artigo 124.º do CAU.

<sup>463</sup> A designação é da autoria de SOUSA FRANCO, para dar expressão à ideia de que os conceitos de taxa, contribuição e imposto não são conceitos classificatórios, mas apenas tipológicos – cf. SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, reimpressão da 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 79.

<sup>464</sup> CÉSAR GARCÍA NOVOA (ainda que reportado ao ordenamento jurídico espanhol mas com clara validade no ordenamento jurídico português) alerta para a circunstância de que apesar de o modelo de Estado de Direito ter constitucionalizado o poder tributário, a Constituição não define *tributo*, limitando-se a proclamar o dever de contribuir e a exigir a *interpositio legislatoris* – cf. CÉSAR GARCÍA NOVOA, *El concepto de tributo*, Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 327. No que à noção de *tributo* diz respeito, a figura reconduz-se a qualquer prestação coativa com natureza tributária. Em concreto, trata-se de uma prestação *ex lege*, quer quanto à origem, quer quanto ao conteúdo (o qual deverá ser dotado de suficiência e exaustividade), que visa a satisfação de necessidades coletivas e públicas. A este propósito, neste sentido e para maior detalhe, *vide* JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “Um novo paradigma de imposto”, *in* *Fiscalidade*, n.º 43, julho-setembro, 2010, p. 5 e seguintes.

<sup>465</sup> Note-se, porém, que é recorrente a distinção terminológica, em Portugal, entre *impostos* e *direitos aduaneiros*. A título de exemplo, no Decreto-Lei n.º 118/2011, no seu artigo 2.º, n.º 1, diz-se que “a AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos”. Parece-nos, porém, que a distinção se prende com o facto de o legislador ter pretendido manter a designação que advém da legislação aduaneira europeia e internacional. Aliás, a opção pela designação de “direitos aduaneiros” é suscetível de gerar maiores dúvidas a propósito da qualificação jurídica destas imposições do que quando se recorre às expressões “impostos aduaneiros” ou “impostos alfandegários”. O recurso a estas designações existe com maior recorrência no Brasil – *vide*, por todos, ALFA OUMAR DIALLO, *Tributação do Comércio Brasileiro e Internacional*, Editora

determinar que o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de “tributos, incluindo impostos aduaneiros”. E, ainda, da Decisão do Conselho de 26 de maio de 2014, relativa ao sistema de recursos próprios da União Europeia (2014/335/UE, Euratom), também decorre a qualificação dos direitos aduaneiros como impostos: no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), identificam-se os direitos aduaneiros como recursos próprios da União Europeia e, no n.º 2 do mesmo preceito, diz-se que constituem ainda recursos próprios inscritos no orçamento da União as receitas provenientes de “outros impostos ou taxas” que venham a ser instituídos no âmbito de uma política comum. Se se diz “outros” é porque os primeiros (os direitos aduaneiros) também o são.

No sentido da recondução dos direitos aduaneiros à figura dos impostos e, mais concretamente, à figura dos direitos aduaneiros, surge ainda o artigo 2.º, alínea c) da Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de abril, nos termos do qual ficam excluídas da apreciação pelo CAAD as pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação<sup>467</sup>. O emprego da expressão “demais impostos indiretos” faz incluir no âmbito dos mesmos os direitos aduaneiros, enunciados em primeiro lugar.

Recorrentemente os direitos aduaneiros são tidos como imposições financeiras constantes da pauta aduaneira de um Estado, exigíveis aquando da realização de operações de importação ou exportação de mercadorias. São também qualificados – de uma forma que nos parece menos comprometedor com a figura do imposto ou com qualquer outra – como “imposições pecuniárias que incidem sobre os produtos importados no momento da declaração apresentada pelo importador com a intenção de colocar os produtos em livre prática ou da sua comercialização noutro Estado Membro”<sup>468</sup>.

Quanto a nós, e nos termos que melhor se densificarão, os direitos aduaneiros são reconduzidos a impostos, pelo que não há que evitar a correspondente designação de “impostos

---

Método, 2001, p. 23 - se bem que, em bom rigor, ali também se fala num “imposto de importação” ou em “imposto sobre importações” - cf. RUY DE MELO, e RAUL REIS, *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1970, e MIGUEL HILÚ NETO, *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*, São Paulo, Quartier Latin, 2003. Na União Europeia utiliza-se a expressão “direitos de importação” (ou de exportação), à luz da terminologia constante no Código Aduaneiro da União e respetivos Regulamentos. Estas últimas designações, quando utilizadas, indiciam, desde logo, a natureza jurídica que a estas figuras se pretende atribuir, a qual não resulta, de forma direta e evidente, de “direitos aduaneiros”.

<sup>466</sup> VICTOR UCKMAR, et al., estabelecem a distinção entre direitos de fronteira e direitos aduaneiros. Os primeiros (*diritti di confine*) constituem, de acordo com aquela aceção, uma subcategoria dos segundos. Os direitos de fronteira correspondem, em concreto, aos direitos aduaneiros e a todas as demais obrigações associadas às importações e exportações de mercadorias, incluindo o IVA, impostos especiais sobre o consumo, entre outros. Trata-se de uma aceção com correspondência na legislação italiana, no artigo 34.º, 2, do Testo Unico della Legge Doganale. - cf. VICTOR UCKMAR, GIUSEPPE CORASANITI, PAOLO DECAPITANI DI VIMERCATE, CATERINA CORRADO OLIVA, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Milani, CEDAM, 2012, p. 32 e 133.

<sup>467</sup> A título de exemplo, também SOARES MARTINEZ e MARIA GLÓRIA TEIXEIRA se referem a “impostos aduaneiros” - cf., respetivamente, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 603 e seguintes e GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 177 e seguintes.

Num outro sentido de qualificação dos direitos aduaneiros, SERVAAS VAN THIEL qualifica-os como restrições à saída diretas – cf. SERVAAS VAN THIEL, “Removal of Income Tax Barriers to Market Integration in the European Union”, in *EC Tax Review*, volume 12, n.º1, 2003, p. 9, e *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court In Search of Principles*, Amesterdão, Doctoral Thesis, volume 3, 2002, p. 238.

<sup>468</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 525.

aduaneiros”. E assim concluímos não apenas por força das aproximações terminológicas normativas que *supra* identificamos<sup>469</sup>, mas por via das condições doutrinal e jurisprudencialmente estabelecidas para qualificação de uma determinada imposição como imposto.

*Infra* dedicar-nos-emos à exposição detalhada dos termos que nos levam a qualificar os direitos aduaneiros como impostos, mas para efeitos de uma melhor compreensão sistemática começamos, desde já, por avançar com as noções (diríamos, mais unanimemente aceites) de direitos aduaneiros e de impostos, a fim de compreender se a linha que separa as terminologias é ténue o suficiente para concluir no sentido em que estamos perante a mesma realidade ou perante realidades muito próximas, ou se, pelo contrário, tal linha é nítida, levando a que se conclua estarmos perante outra realidade (por exemplo, mediante medidas de política comercial).

Pois bem, os impostos são uma “prestação patrimonial, estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento”<sup>470</sup>. Trata-se esta de uma formulação aproximada à de JÉZE, que definiu, já nos anos trinta, o imposto como “uma prestação de valor pecuniário, exigida aos indivíduos de acordo com regras legalmente fixadas, no intuito de cobrir as despesas de interesse geral e unicamente em razão de os indivíduos obrigados ao seu pagamento serem membros de uma comunidade política organizada”<sup>471</sup>.

Os direitos aduaneiros correspondem às imposições que recaem sobre as mercadorias pela circunstância de terem atravessado uma linha ou a fronteira aduaneira. No contexto da União Aduaneira da União Europeia, e de uma forma simplista, não serão devidos direitos aduaneiros pelo facto de as mercadorias passarem de Estado para o outro da União. Porém, com mais rigor, dir-se-á que no contexto da União Aduaneira da União Europeia, não serão devidos direitos aduaneiros pelo facto de as mercadorias passarem de um ponto outro ponto do território aduaneiro da União, considerando que existem certos pontos geográficos de alguns Estados Membros que permanecem fora do território aduaneiro.

---

<sup>469</sup> Na verdade, tais aproximações terminológicas não representam o “argumento de peso” para qualificação dos direitos aduaneiros como impostos, até porque assim não será tão líquido na terminologia usada por outros Estados Membros da União Aduaneira da União Europeia. A título de exemplo, na *Ley General Tributaria* espanhola, o legislador utiliza as expressões “*deuda aduanera y fiscal*” e “*deudas tributarias aduaneras y fiscales*” – significa, então, que as dívidas aduaneiras não são dívidas fiscais (?)

<sup>470</sup> Cf., por todos, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 37, ou, na expressão de TEIXEIRA RIBEIRO, os impostos correspondem a prestações pecuniárias, coativas e unilaterais, sem o caráter de sanção, exigidas por uma entidade pública a detentores de capacidade contributiva, com o escopo de angariar receita - JOSÉ TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição Refundida e Atualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 258.

<sup>471</sup> Cf. JÉZE, 1936, *apud* SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal - Teoria geral*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p. 24.

Tal atravessamento pode representar uma importação ou uma exportação. Utilizamos aqui o termo “imposições” propositadamente, por não ser uma expressão comprometedoras quanto à qualificação jurídica a atribuir, capaz de ser usada mesmo por quem não concorde com a qualificação dos direitos aduaneiros como impostos.

À obrigação de uma pessoa pagar o montante dos direitos de importação que se aplicam a determinadas mercadorias ao abrigo da legislação aduaneira em vigor atribui-se a designação de “dívida aduaneira” (artigo 5.º, n.º 18, do CAU). Nas palavras de SARA ARMELLA, “[a] customs debt is incurred when liability for customs duties arises upon the release of goods for free circulation, which must result from a corresponding declaration presented to customs. Upon acceptance of the customs declaration and payment of the customs duties (or provision of suitable guarantee), the goods are released and left at the disposal of operator”<sup>472</sup>.

Dizem-se “direitos de importação” os direitos aduaneiros devidos aquando da importação de mercadorias (artigo 5.º, n.º 20, do CAU), e diz-se “direitos de exportação” os direitos aduaneiros devidos aquando da exportação de mercadorias (artigo 5.º, n.º 21, do CAU). Debrucemo-nos, por isso, e antes de avançar, sobre as conceções de importação e de exportação de mercadorias para efeitos aduaneiros, partindo, em conformidade com a delimitação anunciada, da realidade europeia.

### **2.2.1. A importação de mercadorias**

A entrada de mercadorias provenientes de um Estado terceiro no território aduaneiro da União Europeia corresponde a uma importação.

A importação encontra-se sujeita ao cumprimento de complexas formalidades aduaneiras.

Desde logo, e sinteticamente, as mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União devem ser acompanhadas por uma declaração sumária de entrada, a qual, nos termos do artigo 5.º, n.º 9, do CAU, corresponde ao ato pelo qual uma pessoa informa as Autoridades aduaneiras, na forma e segundo as modalidades prescritas, e dentro de um prazo específico, da introdução das mercadorias no território aduaneiro da União. Esta declaração permite, assim, a realização de uma análise de risco apropriada, principalmente para fins de segurança e proteção, antes da entrada efetiva no território aduaneiro<sup>473</sup>. A par da declaração sumária de entrada, a importação de mercadorias é objeto de uma

---

<sup>472</sup> Cf. SARA ARMELLA, *EU Customs Code*, Milão, Bocconi University Press, 2017, p. 121.

<sup>473</sup> Nos termos do artigo 135.º, n.º 4, do CAU, são equiparadas às mercadorias introduzidas no TAU as mercadorias que, embora encontrando-se ainda fora do TAU, possam ser submetidas a controlos aduaneiros pelas Autoridades aduaneiras de um Estado Membro em consequência de um acordo celebrado com o país ou território em causa, situado fora do TAU.

declaração aduaneira que, segundo o n.º 12, do artigo 5.º, do CAU, corresponde ao ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria um determinado regime aduaneiro, indicando, se for caso disso, os procedimentos específicos a aplicar, e que é formalizada no documento administrativo único<sup>474</sup>.

Por outro lado, nos termos dos artigos 133.º e seguintes do CAU, as mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União ficam, desde a sua entrada, sujeitas à fiscalização aduaneira e podem ser submetidas a controlos aduaneiros<sup>475</sup>. Se for caso disso, estão igualmente sujeitas às proibições e restrições justificadas, nomeadamente, por razões de moral pública, ordem pública e segurança pública<sup>476</sup>, proteção da saúde e da vida das pessoas, dos animais e das plantas, proteção do ambiente, proteção do património nacional de valor artístico, histórico ou arqueológico e proteção da propriedade industrial e comercial, incluindo os controlos de precursores de drogas, de mercadorias que violem certos direitos de propriedade intelectual e de dinheiro líquido, bem como à execução de medidas de conservação e de gestão dos recursos da pesca e de medidas de política comercial. As mercadorias permanecem sob essa fiscalização durante o tempo necessário para determinar o seu estatuto aduaneiro e não podem ser subtraídas a essa fiscalização sem a autorização das autoridades aduaneiras. A pessoa que introduz as mercadorias no território aduaneiro da União deve encaminhá-las, sem demora<sup>477</sup>, seguindo o itinerário determinado pelas autoridades aduaneiras e as eventuais instruções destas últimas, para a estância aduaneira designada pelas Autoridades aduaneiras, para qualquer outro local por elas designado ou aprovado ou para uma zona franca.

Na expressão aduaneira, importa ainda fazer referência, a propósito da importação, do regime especial de utilização específica, na sua modalidade de importação temporária.

Assim, nos termos do artigo 250.º do CAU, ao abrigo do regime de importação temporária, as mercadorias não-UE destinadas à reexportação podem ser sujeitas a uma utilização específica no território aduaneiro da União, com franquias total ou parcial dos direitos de importação e sem que

---

<sup>474</sup> Cujas regras de preenchimento constam no anexo B-01 do AD-CAU.

<sup>475</sup> Nos termos do artigo 52.º, n.º 1, do CAU, as Autoridades aduaneiras não devem cobrar taxas pela execução dos controlos aduaneiros, nem pela execução de qualquer outra medida prevista na legislação aduaneira durante o horário oficial de funcionamento das respetivas estâncias aduaneiras competentes. O n.º 2, do mesmo preceito, admite, porém, que sejam cobradas taxas ou reembolsadas as despesas incorridas no caso da prestação de serviços específicos (os quais podem ser reconduzidos, nomeadamente, ao atendimento, mediante pedido, pelo pessoal aduaneiro fora do horário oficial de funcionamento ou em instalações que não sejam as aduaneiras; a realização de análises e relatórios de peritos sobre mercadorias e taxas postais para devolução de mercadorias; a realização de exame ou de extração de amostras de mercadorias para fins de verificação, ou inutilização de mercadorias, caso impliquem outras despesas para além das que resultam do recurso ao pessoal aduaneiro; e a aplicação de medidas excecionais de controlo, caso a natureza das mercadorias ou os riscos potenciais as exijam).

<sup>476</sup> Em causa estão conceitos não legislativamente densificados.

<sup>477</sup> No mesmo sentido, e esclarecendo a expressão “sem demora” utilizada pelo legislador no artigo 135.º, n.º 1, do CAU, estabelece o artigo 139.º, n.º 1, do mesmo diploma, que as mercadorias introduzidas no TAU devem ser apresentadas à alfândega, *imediatamente após a sua chegada*, à estância aduaneira designada, a qualquer outro local designado ou aprovado pelas Autoridades aduaneiras ou à zona franca, por uma das pessoas ali designadas.



sejam submetidas a outras imposições previstas noutras disposições ou a medidas de política comercial (na medida em que estas não proibam a entrada ou a saída das mercadorias no território aduaneiro da União). Trata-se de um regime que apenas pode ser utilizado desde que (i) as mercadorias não sofram qualquer alteração para além da depreciação normal resultante da utilização que lhes seja dada; (ii) seja possível assegurar a identificação das mercadorias sujeitas ao regime, exceto nos casos previstos; (iii) o titular do regime esteja estabelecido fora do território aduaneiro da União, salvo disposição em contrário; (iv) sejam observados os requisitos estabelecidos na legislação aduaneira da União para a franquia total ou parcial de direitos.

Cabe às Autoridades aduaneiras determinar o período durante o qual as mercadorias sujeitas ao regime de importação temporária devem ser reexportadas ou sujeitas a um regime aduaneiro subsequente, devendo o mesmo ser suficiente para que seja atingido o objetivo da utilização autorizada e não ser superior a 24 meses (ainda que, nos casos previstos, possa ser prorrogado, não devendo exceder os 10 anos, salvo acontecimento imprevisível).

O montante do direito de importação aplicável às mercadorias sujeitas ao regime de importação temporária com franquia parcial de direitos de importação é fixado em 3 % do montante do direito de importação que seria devido por essas mercadorias se tivessem sido introduzidas em livre prática na data em que foram sujeitas ao regime de importação temporária, não devendo ser superior ao que seria devido no caso de introdução em livre prática das mercadorias em causa na data em que foram sujeitas ao regime de importação temporária.

### **2.2.2. A exportação de mercadorias**

Já no que toca à exportação, o CAU estabelece o respetivo regime jurídico, ainda que na prática a exportação apenas implique deveres formais, sem a si estar associada uma obrigação material de pagamento, com exceção de alguns casos<sup>478</sup>.

A exportação não está sujeita a controlos tão rigorosos como aqueles que estão definidos para as importações, desde logo porque raramente se aplicam direitos de exportação (atenta a afirmação do princípio internacional geral de tributação no país de destino), com exceção das imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas.

---

<sup>478</sup> Para mais desenvolvimentos sobre o regime aduaneiro da exportação de mercadorias, ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA e SÉRGIO BRIGAS AFONSO, "A exportação e a Importação de Mercadorias", in *Temas de Direito Aduaneiro* (Tânia Carvalhais Pereira, Coord.), Coimbra, Almedina, 2014, p. 108 e seguintes.

De qualquer forma, no que às exportações diz respeito, importa salientar que o respetivo significado é distinto para efeitos de direitos aduaneiros e de IVA (tal como avançado pela DIVA). De facto, na expressão aduaneira, a exportação corresponde a um dos regimes aduaneiros enunciados no CAU, que permite a saída de mercadorias-UE do território aduaneiro da União, aplicando as formalidades previstas, incluindo medidas de política comercial. Assim, de acordo com o sentido aduaneiro atribuído à operação de exportação, a sua aplicação encontra-se condicionada por dois requisitos. Por um lado, em causa têm de estar mercadorias-UE, que correspondem (i) às mercadorias inteiramente obtidas no território aduaneiro da União, sem incorporação de mercadorias importadas de países ou territórios que não façam parte daquele território; (ii) às mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União a partir de países ou territórios que não façam parte desse território e introduzidas em livre prática; e (iii) às mercadorias obtidas ou produzidas no território aduaneiro da União, quer exclusivamente a partir das mercadorias a que se refere o ponto (ii), quer a partir das mercadorias a que se referem os pontos (i) e (ii). Por outro lado, as mercadorias têm que abandonar o território aduaneiro da União, com destino a país ou território terceiro. A partir deste requisito, ganha relevo a inexistência de coincidência entre o território aduaneiro da União e o território fiscal para efeitos de IVA<sup>479</sup>.

À semelhança do que sucede na importação, também a exportação deve ser acompanhada de uma declaração sumária de saída, que, nos termos do artigo 5.º, n.º 10, do CAU, corresponde o ato pelo qual uma pessoa informa as Autoridades aduaneiras, na forma e segundo as modalidades prescritas, e dentro de um prazo específico, da retirada das mercadorias do território aduaneiro da União.

A par da exportação, encontramos a reexportação de mercadorias, na qual as mercadorias não-UE (com exceção das que se encontrem sujeitas a regime de zona franca ou em depósito temporário) são retiradas do território aduaneiro da União.

---

<sup>479</sup> No que concerne à delimitação do território aduaneiro da União, vale o artigo 4.º do CAU e, no que toca ao território fiscal para efeitos de IVA vale o artigo 6.º da Diretiva n.º 112/2006, e o artigo 1.º, n.º 2, alíneas b, c e d) do CIVA. No território aduaneiro da União estão integrados territórios que fazem parte do território de um dos Estados Membros e do território geopolítico da União, sendo o inverso também verdadeiro. Desde logo, na Alemanha, as Ilhas Helgoland e o território do Busigen integram o território geopolítico da União, mas já não o território aduaneiro da União, o mesmo se passando com Ceuta e Melilha (em Espanha), com os países e territórios Ultramarinos aos quais se aplicam as disposições da Parte IV do TFUE (em França), e com Livigno, Campione de Itália e Águas italianas do Lago Lugano. Já as Filhas Faroé e a Gronelândia (Dinamarca) não integram nem o território da União, nem o território aduaneiro da União. Nenhum destes territórios integra, de resto, o território para fiscal para efeitos de IVA. Já o Monte Athos (Grécia), integra o território da União (geopolítico) e o território aduaneiro da União, mas não o território para efeitos de IVA. Andorra e Vaticano não fazem parte do território aduaneiro da União nem do território para efeitos de IVA. Mónaco integra o território aduaneiro e o território para efeitos de IVA. Já São Marino integra o primeiro, mas já não o segundo.

### **2.2.3. objeto das importações e das exportações**

As importações e as exportações têm como objeto *mercadorias*. Passamos, pois, a densificar o conceito de mercadorias para efeitos de tributação aduaneira.

#### **2.2.3.1. A ausência de definição de *mercadoria*: uma omissão legislativa estratégica?**

“Como todo o imposto, o Direito Aduaneiro implica, portanto, uma obrigação de pagar: - obrigação que, apresentando analogias com a obrigação em direito civil, dela difere, contudo, substancialmente, quer pela posição jurídica do sujeito ativo, - o Estado, quer pela ausência dum dos elementos característicos da obrigação civil, - a autonomia da vontade”<sup>480</sup>. Mas esta obrigação de pagar surge pelo facto de existir um *quid*, uma coisa, ou um bem a que se referem os direitos e as obrigações que a integram, os quais, no domínio aduaneiro, se reconduzem às mercadorias, numa expressão que, apesar de ser reiteradamente referenciada na legislação aduaneira, ali não se consagra uma definição adequada, apenas se distinguindo “mercadorias-UE” de “mercadorias não-UE”. É que, seguindo KARL MARX, “[à] primeira vista, a mercadoria parece uma coisa trivial, evidente. Analisando-a, vê-se que ela é uma coisa muito complicada, cheia de subtileza metafísica e manhas teológicas. Como valor de uso, não há nada misterioso nela, quer eu a observe sob o ponto de vista de que satisfaz necessidades humanas pelas suas propriedades, ou que ela apenas recebe essas propriedades como produto do trabalho humano. É evidente que o homem por meio da sua actividade modifica as formas das matérias naturais de um modo que lhe é útil”<sup>481</sup>.

Nestes termos, cumpre delimitar, para os devidos efeitos, o conceito de “mercadorias”, para cuja densificação foram avançados contributos de frentes distintas.

---

<sup>480</sup> Cf. FRANCISCO DA SILVA SANTOS, “A obrigação fiscal no Direito Aduaneiro”, Ordem dos Advogados, p. 201, disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7B64b54918-68b5-479c-bce9-3a24608f01bb%7D.pdf>.

<sup>481</sup> Cf. KARL MARX, *O Capital - Crítica da Economia Política, Livro I – O processo de produção do capital* (Rubens Enderle, trad.), São Paulo, Boitempo Editorial, 2013, p. 204.

### **2.2.3.1.1. O específico recorte jurídico-aduaneiro do conceito de mercadoria e o atributo de comercialidade**

Em conformidade com o artigo 28.º do TFUE, a União Aduaneira e o mercado interno abrangem a totalidade do comércio de mercadorias. Por em causa estar uma União Aduaneira, caracterizada, por deter essa mesma qualificação, pela existência de um regime jurídico uniforme relativamente ao exterior, assente numa pauta aduaneira comum e na abolição de restrições internas à livre circulação, fica a mesma aberta aos produtos originários dos respetivos Estados Membros e aos produtos originários de Estados terceiros, e que se encontrem em livre prática, nos termos do artigo 29.º do TFUE. Porém, o TFUE não densifica o conceito de *mercadoria*, ainda que dele resultem algumas indicações. Com efeito, o artigo 38.º do mesmo diploma determina que o mercado interno abrange os produtos naturais da agricultura. Tais produtos passam, assim, a poder ser reconduzidos ao conceito de mercadoria, a par dos produtos industriais, os quais estão, pela sua própria natureza, integrados no conceito. Por outro lado, se se fala em quatro liberdades distintas – pessoas, mercadorias, serviços e capitais, então poder-se-á reconduzir ao conceito de mercadoria tudo o que não for reconduzível a alguma das outras categorias. Pacificamente se aceitará que as pessoas não são mercadorias. Os serviços assentam na concretização de prestações. Os capitais são meios de pagamentos e as moedas com curso legal, que contam até com um tratamento autónomo<sup>482</sup>.

À luz do Direito Comercial, serão “mercadorias” todas as coisas que possam ser objeto de comércio. Trata-se de uma densificação concetual pouco precisa, mas da qual se retira que a noção de mercadoria é, normalmente, associada à ideia de uma coisa móvel, corpórea, de valor intrínseco, que possa ser objeto de uma transação comercial. Não obstante, é neste preciso sentido a que se refere o parágrafo 2.º do anexo XVII do GATT 47, ao determinar que a palavra “mercadoria” só se aplica a produtos no sentido atribuído a essa palavra na prática comercial, não devendo ser interpretada como aplicável à compra ou à prestação de serviços.

Por seu turno, nos termos do § 1.º, do artigo 87.º, da Reforma Aduaneira, são “mercadorias” as mercadorias propriamente ditas, as bagagens, os espólios e quaisquer géneros, objetos ou valores. Trata-se, evidentemente, de uma definição muitíssimo ampla e que serve, segundo o legislador, para efeitos de despacho e pagamento de direitos. Porém, dela decorre a intenção de distinguir as

---

<sup>482</sup> É neste sentido que MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES diz que o conceito de mercadoria é delimitado de forma inclusiva e de exclusão – cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 521.

“mercadorias” das “mercadorias propriamente ditas”, abrangendo as segundas as primeiras, numa dispensável circularidade definitiva.

Da comparação entre as definições avançadas, constata-se que é possível identificar duas possíveis assunções quanto ao termo “mercadoria”: uma que o reconduz a produtos que sejam suscetíveis de serem transacionados e outra que não o restringe nesses termos, ao incluir no conceito bens que não sejam destinados ao comércio. Porém, a verdade é que da primeira das noções não decorre a obrigatoriedade da transação comercial para que o bem em causa possa ser considerado uma mercadoria. Na verdade, dela decorre apenas a *suscetibilidade*, a *possibilidade*, de o bem ser transacionado. Por conseguinte, mesmo os bens pessoais, não destinados ao comércio, mas sim ao uso individual, serão considerados mercadorias (em conformidade com o Regulamento (CE) n.º 1186/2009 do Conselho, de 16 de novembro de 2009, relativo ao estabelecimento do regime comunitário das franquias aduaneiras) visto que mesmo que os bens não se destinem a ser comercializados, tal não significa que não o possam vir a ser. Por isso, a questão da comercialização só parece ser relevante para determinar se os bens cuja transação comercial é proibida são considerados mercadorias para efeitos aduaneiros ou não. Isto porque, teórica e tendencialmente, a todas as coisas físicas/corpóreas é possível atribuir um valor, sendo, por isso, suscetíveis de serem transacionadas. Consequentemente, e se por “coisa” se entende tudo aquilo que pode ser objeto de relações jurídicas, ficando, porém, fora do comércio todas as coisas que não podem ser objeto de direitos privados, tais como as que se encontram no domínio público e as que são, por sua natureza, insuscetíveis de apropriação individual<sup>483</sup>, não serão mercadorias, os bens insuscetíveis, por proibição legal, de serem transacionados. Trata-se este do entendimento seguido na jurisprudência do TJUE. Em concreto, de acordo com a jurisprudência inicialmente proferida a este propósito pelo TJUE, por “mercadoria” entendem-se os produtos avaliáveis economicamente (“produtos apreciáveis em dinheiro”) e que sejam suscetíveis, enquanto tais, de serem objeto de transações comerciais. Em concreto, não podem ser consideradas mercadorias coisas cuja natureza obste à sua colocação no circuito económico, antes impondo a sua apreensão pelas autoridades competentes (por exemplo, armas, munições, explosivos e estupefacientes)<sup>484</sup>. Em jurisprudência posterior foi reafirmada a indiferença essencial perante a natureza do produto em causa (agrícola, industrial, artesanal, literário

---

<sup>483</sup> Cf. artigo 202.º do Código Civil.

<sup>484</sup> Neste sentido, *vide*, por exemplo, o acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de dezembro de 1968, Comissão das Comunidades Europeias contra República Italiana, processo 7/68.

ou artístico), perante o seu modo de utilização ou utilidade e perante as suas qualidades particulares<sup>485</sup>. Também os meios de pagamento, desde que não tenham curso legal<sup>486</sup>, a eletricidade e bens sem valor comercial intrínseco, mas que podem ser objeto de transações comerciais (por exemplo, resíduos<sup>487</sup>) são considerados mercadorias. Porém, apenas ficarão sujeitos a tributação aduaneira os produtos que possam ser objeto de utilização autorizada<sup>488</sup>. Os direitos aduaneiros não serão, pois, aplicáveis, a bens cuja natureza obste à sua colocação no circuito económico (como por exemplo, estupefacientes), impondo antes a sua apreensão pelas autoridades competentes.

Assim sendo, o termo “mercadorias”, não se abstrai do caráter comercial da operação de importação ou de exportação, considerando que só as coisas suscetíveis de serem transacionadas (venha essa transação a ocorrer ou não) é que poderão, no nosso entender, ser consideradas mercadorias (e isto independentemente do valor, do destino e da titularidade do bem importado)<sup>489</sup>. De resto, é o próprio princípio da igualdade pressupõe uma interpretação ampla do conceito de mercadoria, precisamente nestes termos.

### **2.2.3.1.2. O atributo da originalidade e as denominadas “regras de origem”**

Não obstante, a qualificação de uma determinada *coisa* como mercadoria carece de ser completada para que possa beneficiar da livre circulação na União Aduaneira da União Europeia. Em concreto, em causa terá de estar um “produto originário”. Numa primeira aproximação, dir-se-á que os produtos originários serão todos aqueles que sejam totalmente produzidos, fabricados ou colhidos em Estados Membros<sup>490</sup>. Mas também os produtos não originários poderão beneficiar da livre circulação, desde que se encontrem em livre prática, tal como decorre do n.º 2 do artigo 28.º do TFUE. Assim,

---

<sup>485</sup> No acórdão de 21 de outubro de 1999, processo C-97/98, o TJ afirmou que o direito de pescar à cana e as autorizações de pesca de que do mesmo decorrem constituem “mercadorias” na aceção do referido acórdão, na medida em que o seu valor é avaliável em dinheiro e podem ser cedidos a outras pessoas.

<sup>486</sup> O TJUE ressalva, no entanto, certas situações e admite a proibição de exportação de moedas que, não tendo já curso legal, a respetiva fundição ou destruição são proibidas, em conformidade com o disposto no artigo 36.º do TFUE. Do conceito ficam, então, também excluídos os capitais e os meios de pagamento – moedas com curso legal num Estado Membro ou que, provenientes de Estados terceiros, circulam livremente na União, nos termos do disposto nas regras sobre a livre circulação de capitais.

<sup>487</sup> Cf. acórdãos do Tribunal de Justiça de 10 de dezembro de 1968, Comissão vs Itália, processo 7/68; de 23 de novembro de 1978, A Rainha/Thompson, Johnston e Woodiwiss, processo 7/78; e de 9 de julho de 1992, Comissão vs Bélgica, processo C-2/90.

<sup>488</sup> Cf. acórdão do TJ de 5 de fevereiro de 1981, Jozsef Horvath vs Hauptzollamt Hamburg-Jonas, processo n.º 50/80.

<sup>489</sup> Sinteticamente, “[p]ela própria natureza das coisas, as mercadorias que atravessam a *linha aduaneira* hão-de ser bens móveis e não se confundem com *serviços prestados*” – cf. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 612.

<sup>490</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 522.

para que uma mercadoria circule livremente no espaço aduaneiro, deverá ser um produto originário de algum dos Estados Membros ou, não sendo daqui originário, deverá estar em livre prática.

No que especificamente concerne à origem, é certo que a todos os bens em circulação é necessário atribuir uma *nacionalidade económica*, que se reconduz ao local de onde são originários, surgindo a informação vinculativa em matéria de origem como o instrumento mais útil neste âmbito<sup>491</sup>.

A determinação da origem representa uma tarefa exigente, que implica um conhecimento alargado da própria produção das mercadorias em causa, e que reveste extrema importância, na medida em que os direitos aduaneiros devidos pelas transações comerciais dependem da mesma. A origem é, desde logo, um tema que tem ganho importância face à globalização da atividade económica e à sofisticação dos meios utilizados pelos produtores/exportadores de Estados terceiros que promovem o *dumping*<sup>492</sup>.

A este propósito, a legislação aduaneira define um conjunto de regras para a determinação da origem dos bens. A criação destas regras justifica-se por vários fatores. Nas palavras de Luís Pedro Cunha, “as regras de origem, muito importantes nos domínios das preferências alfandegárias e das zonas de comércio livre (ZCL), são também relevantes de um ponto de vista estatístico, técnico-produtivo, económico, e ainda em várias outras áreas do comércio internacional (na verdade em todas aquelas em que a *discriminação* impõe a aferição da origem)”<sup>493</sup>. De resto, a liquidação e a cobrança dos direitos aduaneiros, bem como a aplicação de medidas de política comercial, está dependente não só da classificação das mercadorias mas também da determinação da respetiva origem (artigo 59.º do CAU).

Assim, de acordo com o n.º 1, do artigo 60.º, do CAU, consideram-se originárias de um único país ou território as mercadorias inteiramente obtidas nesse país ou território. São exemplos destas mercadorias os produtos minerais extraídos num determinado país, os produtos vegetais aí colhidos e os animais vivos aí nascidos e criados (artigo 31.º do AD-CAU). No caso de estar em causa um processo produtivo no qual dois ou mais países ou territórios intervêm, vale o disposto no n.º 2, do artigo 60.º, do CAU, nos termos do qual a mercadoria em que na sua produção intervêm dois ou mais países ou territórios é originária do país ou território onde se realizou o último processamento ou operação de complemento de fabrico substancial, economicamente justificado, efetuado numa

---

<sup>491</sup> A origem dos bens para efeitos aduaneiros não deve ser confundida com o local de expedição dos mesmos (num Estado terceiro) com destino à União. *Proveniência* distingue-se, então, de *origem*. A proveniência prende-se com o local onde se iniciou o último transporte da mercadoria para o país de importação, e tem relevância sobretudo para a aplicação de medidas sanitárias ou fitossanitárias.

<sup>492</sup> Conforme já assinalado anteriormente, um produto é objeto de *dumping* se o seu preço de exportação para a União for inferior ao preço comparável de um produto similar, no decurso de operações comerciais normais, estabelecido para o país de exportação.

<sup>493</sup> Cf. LUÍS PEDRO CUNHA, “Observações sobre a importância das regras de origem no comércio internacional”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LV, separata, 2012, p. 209.

empresa equipada para esse efeito, que resulte na obtenção de um produto novo ou que represente uma fase importante do fabrico, conforme disposto no n.º 2 do artigo 60.º do CAU.

Por fim, de acordo com o n.º 1, do artigo 61.º do CAU, caso seja indicada numa declaração aduaneira uma origem ao abrigo da legislação aduaneira, as Autoridades aduaneiras podem exigir ao declarante que apresente prova da origem das mercadorias (comummente realizada por via da apresentação de certificados de origem – artigo 57.º, n.º 1, do AE-CAU), podendo em caso de dúvidas exigir também elementos de prova complementares que sejam necessários para assegurar que a indicação da origem cumpre efetivamente com as regras estabelecidas na legislação aplicável<sup>494</sup>.

As taxas de direitos aduaneiros aplicáveis variam de acordo com a origem preferencial (artigos 64.º a 66.º do CAU, 37.º a 70.º do AD-CAU), ou não preferencial (artigos 59.º a 63.º do CAU, e 31.º a 36.º, 57.º a 69.º, do AD-CAU) das mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União.

As regras de origem preferencial estão plasmadas em 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, o qual fica dependente da efetiva comprovação da respetiva origem. A União também pode adotar, unilateralmente, pedidos pautais preferenciais em função da origem das mercadorias, tendo em vista a prossecução de objetivos político-económicos ou humanitários, como será o caso do SPG.

O CAU não avança com a densificação de *origem não preferencial*, mas seguindo JOSÉ RIJO, a origem não preferencial tem em vista as trocas comerciais efetuadas entre os Estados Membros da União e todos os demais territórios relativamente aos quais a União confere qualquer tratamento preferencial, seja por via da celebração de acordos comerciais, seja por aplicação unilateral de medidas preferenciais. Contudo, nada obstará a que as regras de origem não preferencial possam igualmente ser aplicadas nas relações comerciais com países ou territórios relativamente aos quais a União concede tratamento preferencial, seja no âmbito de um acordo comercial ou de associação, seja no quadro de medidas autónomas. Ainda que, em princípio, a determinação do carácter originário a considerar em tais relações comerciais seja aferido pela origem preferencial, poderão configurar-se situações nas quais esses critérios (normalmente mais rigorosos do que os que vigoram no domínio da origem não preferencial) não se logram alcançar<sup>495</sup>.

---

<sup>494</sup> No sentido em que a prova da origem deve ser feita por quem introduziu a mercadoria no território aduaneiro da União, *vide* o acórdão do TCAS de 3 de dezembro de 2015, processo n.º 07970/14.

<sup>495</sup> Cf. JOSÉ RIJO, “O critério da transformação substancial nos processos aquisitivos da origem não preferencial”, *in Temas de Direito Aduaneiro* (Tânia Carvalhais Pereira, coord.), Coimbra, Almedina, 2014, p. 144.



As regras de origem não preferencial serão também aplicáveis nas trocas com os países em relação aos quais exista um acordo preferencial, na eventualidade de as mercadorias em causa não preencherem as condições legais para beneficiarem de um regime preferencial.

### **2.2.3.2. As problematizações inerentes à intangibilidade ou imaterialidade dos bens, em especial, as impressões 3D**

De qualquer forma, a ausência de uma definição jurídico-normativa de *mercadoria* é capaz de ser entendida como uma omissão legislativa estratégica, sabendo-se que os termos em que as mercadorias são concebidas e se apresentam são mutáveis. Pretende-se evitar a cristalização de uma definição legal, tendo em conta a dinâmica do comércio internacional e a evolução técnica, sendo o objetivo o de tributar todas as mercadorias que sejam introduzidas no mercado europeu, com carácter de permanência.

A conceção de mercadorias até aqui apresentada é, ainda, de cariz “tradicional”, sujeita à evolução ditada, desde logo, pela tecnologia, capaz de tornar os bens intangíveis ou imateriais. A intangibilidade ou a imaterialidade das componentes que levam à criação propriamente dita do bem poderá justificar a adaptação da conceção de mercadorias<sup>496</sup>.

Neste âmbito, surgem as impressões 3D, cujo tratamento aduaneiro é questionável. Referimo-nos, aqui, em particular, às impressões 3D por em causa estar uma realidade em que a materialidade do objeto surge num momento posterior à transação dos respetivos modelos, numa realidade que não encontra paralelo quando em causa estão transações cujo objeto não vai conhecer um carácter material – no sentido de vir a ganhar uma dimensão corpórea, apreensível, desde logo, pelo tato.

Sem pretensões de aprimorado rigor técnico, a impressão 3D (ou prototipagem rápida) é uma forma de tecnologia de fabricação aditiva, através da qual um modelo tridimensional (ou seja, com altura, profundidade e largura) é criado por sucessivas camadas de material<sup>497</sup>.

Isto dito, facilmente se pode concluir que no caso dos modelos para impressão 3D não existe – ou seja, quanto às componentes que serão usadas para a impressão – a materialidade a que nos

---

<sup>496</sup> Não é nova a busca pelo TJ de delimitação da fronteira entre os conceitos de bens tangíveis e de bens intangíveis, e de transmissão de bens e de prestação de serviços, cujos limites, em termos práticos, nem sempre são de fácil determinação. A este propósito, *vide* o acórdão de 14 de dezembro de 2014, processo C-309/02.

<sup>497</sup> Pensemos na produção de um rato para computador. A produção tradicional deste bem implica que, num primeiro momento, sejam produzidas, separadamente, as respetivas componentes e que, posteriormente, sejam as mesmas montadas, dando origem ao rato. Diferentemente, através da impressão 3D, o rato para o computador será impresso como um todo, camada por camada - tornando o processo de montagem obsoleto – e com a possibilidade de o produto ser personalizado, de acordo com o modelo que tiver sido desenvolvido e que consta no arquivo de impressão.

Para a compreensão, do ponto de vista tecnológico, da impressão 3D, *vide*, por exemplo, *3D Printing Technical Guide*, ERASMUS3D+, For the immersion in 3D printing of VET centres, 2017 (disponível em <https://www.e3dplusvet.eu/wp-content/docs/O1A1-EN.pdf> [10-10-2019]).

referimos, pelo que, então, não se estará perante uma mercadoria, que só assumirá essa qualidade quando efetivamente for impressa. Ou seja, o modelo para impressão 3D, objeto de uma transação internacional, não será, salvo melhor opinião, considerado “mercadoria” para efeitos aduaneiros. Consequentemente, e sabendo que os direitos aduaneiros constituem imposições que recaem sobre as mercadorias pela circunstância de terem atravessado uma linha aduaneira, pela transmissão do modelo a ser impresso (que será concretizada eletronicamente) não poderão ser cobrados direitos aduaneiros.

A propósito da impressão 3D, o debate em torno dos termos da respetiva tributação é ainda recente. Porém, a este propósito, permitimo-nos tecer algumas considerações. Assim sendo, face às dificuldades inerentes à matéria, e em sede de *iure constituendo*, parece-nos que a respetiva qualificação jurídico-aduaneira através de figuras cujos contornos são familiares e maleáveis o suficiente poderá ser um importante primeiro passo para esclarecer os termos em que a tributação, eventualmente, poderá ser feita.

Nestes termos, *a transmissão de um modelo e subsequente impressão 3D corresponde a uma transmissão de bens ou a uma prestação de serviços?* Note-se que esta questão não perde sentido concluindo-se que o modelo para impressão em 3D não é uma mercadoria. O sentido da questão é sustentado pelo facto de se estar a olhar para todo o procedimento associado à impressão 3D, que vai desde a criação e desenvolvimento do modelo, passando pelo respetivo envio e chegando à sua impressão. Pretende-se, pois, qualificar jurídico-aduaneira o processo de transição da incorporeidade para a corporeidade.

Pois bem, no nosso entender, a transmissão de um modelo e subsequente impressão corresponde a uma transmissão de bens e não a uma prestação de serviços. Trata-se de um entendimento baseado na ideia de que o desenvolvimento do modelo e a impressão 3D propriamente dita constituem operações indissociáveis. O modelo é criado com o objetivo de ser impresso e dessa impressão surge um bem, uma mercadoria. Neste sentido já se pronunciou o Tribunal de Justiça da União Europeia, no acórdão de 11 de fevereiro de 2010, *Graphic Procédé*, C-88/09, nos termos do qual “quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única e, por outro, se neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços”. Em concreto, “cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e de, por outro, a operação constituída por uma única prestação

no plano económico não dever ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, que está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial”. Por fim, com o objetivo de se determinar se a operação única complexa deve ser considerada uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, “cumpre identificar os seus elementos dominantes”. Pois bem, no caso da impressão 3D, há pelo menos duas operações a considerar: a de criação do modelo a imprimir e a impressão propriamente dita. Porém, parece-nos que as duas operações estão necessária e estreitamente ligadas entre si, não podendo ser consideradas operações distintas. O fim em si mesmo é a disponibilização em 3D de um produto previamente pensado e criado de acordo com as características pretendidas e definidas previamente (materiais, cores, tamanho...), sendo que todos estes elementos e atos por meios dos quais se personaliza o produto são anteriores à respetiva impressão e constituem apenas um meio de o criador do modelo o fornecer nas melhores condições<sup>498</sup>. Poder-se-á, pois, encarar o procedimento associado à impressão 3D como um todo - que vai desde a criação e desenvolvimento do modelo, passando pelo respetivo envio e chegando à sua impressão -, levando a que se possa concluir, não obstante existirem operações distintas, no sentido em que existe uma transmissão de bens, por força de tais operações serem indissociáveis.

Assim sendo, a impressão 3D assenta, na nossa opinião, numa transmissão de bens, indo ao encontro do disposto no artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, nos termos do qual a entrega de bens assenta na transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário. Neste sentido, a venda de um modelo para ser impresso e a respetiva impressão representam uma transmissão de um bem, que deverá ser tributada no local em que a impressão ocorreu, por ser o local onde a operação, na sua globalidade, se concretiza efetivamente. Um entendimento com estes contornos, leva a que, para efeitos aduaneiros, se deva passar a incluir, no conceito de “mercadorias”, bens incorpóreos destinados à respetiva conversão em bens corpóreos<sup>499</sup>.

Note-se que ao assim se concluir – no sentido de que a criação, transmissão e impressão de um modelo 3D constitui uma transmissão de bens - não fica prejudicada a consideração acima tecida

---

<sup>498</sup> No mesmo sentido, ainda que a propósito da impressão de fotografias, *vide* a ficha doutrinária da Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa com o número de processo 13432, por despacho de 7 de maio de 2018, nos termos da qual, estando em causa prestações complexas (no caso, atividades fotográficas, que implicavam a criação on-line de álbuns de fotografias e posterior impressão), devem as mesmas ser tipificadas como transmissões de bens.

<sup>499</sup> Alternativamente, poderá ser equacionada a substituição da receita perdida por aquela que decorrerá, eventualmente, do fluxo do serviço digital ou intangível, criando, assim, novas regras de incidência, especialmente direcionadas para a impressão 3D, e colocando os operadores económicos que participam em operações que envolvam a impressão 3D sob maior escrutínio.

no sentido em que não poderão ser cobrados direitos aduaneiros. Com efeito, ainda que se considere que existe uma transmissão de um bem, a verdade é que, como se viu, no envio do modelo não há um fluxo físico da mercadoria. Por outro lado, mesmo que se equacionasse que a operação relevante para efeitos de tributação seria apenas a da impressão propriamente dita do modelo previamente criado e enviado, as dificuldades práticas associadas à exigência de direitos aduaneiros pela importação colocariam em causa as vantagens que dela poderiam decorrer. Em concreto, e por exemplo, de que forma é que seria feito o controlo dos bens impressos em 3D, sobretudo nos casos em que a impressão é concretizada por particulares, nas suas próprias habitações? O estabelecimento de uma obrigação de declaração das impressões concretizadas poderia ser uma solução, mas cuja viabilidade e expectativa de cumprimento se anteveem reduzidas, entrando em rota de colisão com um importante princípio orientador das soluções jurídicas: o princípio da praticabilidade.

Não obstante, ainda que a tributação aduaneira não possa ter aplicação, não significa que a tributação deixe, de todo em todo, de existir quando em causa não estão mercadorias, tal como acontece na impressão 3D. E assim nos parece porque as preocupações subjacentes à cobrança dos direitos aduaneiros não deixam de existir simplesmente porque a forma de produção é alterada, devendo continuar a ser salvaguardadas. De facto, com o fenómeno da globalização, os direitos aduaneiros passaram a ser acusados de constituírem um fator de restrição ao comércio internacional, tendo sido, por esse motivo, e como já vimos, objeto de tendencial “eliminação”. Porém, os direitos aduaneiros continuam a ser cobrados, até porque, para além de não ser possível negar o peso que têm na arrecadação de receita, são-lhes atribuídas relevantes finalidades extrafiscais. Com efeito, de acordo com o relatório do Tribunal de Contas Europeu de dezembro de 2017, os direitos aduaneiros representaram, em 2016, 14% do orçamento da União Europeia, ou seja, cerca de 20 mil milhões de euros. Sem a existência de receitas, deixa, por exemplo, de ser possível (ou, pelo menos, será mais difícil) equacionar a atribuição de incentivos fiscais à importação de determinados bens como forma de reanimar indústrias que se apresentem em declínio. Por outro lado, a cobrança dos direitos aduaneiros permite, a título de exemplo, proteger indústrias nacionais face à concorrência dos produtos importados. Aliás, o carácter protecionista tende a acentuar-se em períodos de crise económica e os direitos aduaneiros assumem particular relevância nas economias pouco desenvolvidas ou fechadas, nas quais as receitas arrecadadas por via da cobrança dos direitos aduaneiros assumem um importante significado. Assim, enquanto forem necessárias as barreiras ao comércio, a tributação continuará a estar jurídica e economicamente justificada.

Saliente-se, por fim, que aqui se sustenta a manutenção de uma imposição tributária e não de uma outra qualquer figura jurídica distinta por se considerar que a cobrança de uma quantia, neste âmbito, sempre se reconduzirá à figura do tributo, que consistirá, seguindo BERLIRI, num ingresso de Direito Público, assente numa prestação pecuniária e coativa, que se formaliza numa obrigação jurídica entre o ente público credor e o sujeito obrigado ao pagamento<sup>500</sup>. Em qualquer caso, e concluindo-se pela admissibilidade e necessidade de tributação, considera-se que a receita arrecadada deverá continuar a ser considerada como um recurso próprio da União Europeia<sup>501</sup>.

#### **2.2.4. A qualificação dos direitos aduaneiros como impostos**

O exercício de recondução dos direitos aduaneiros aos impostos não é novidade. Em Portugal, SOUSA PEREIRA (numa construção que conta com mais de cem anos) arguiu que os direitos aduaneiros podem ser qualificados como proibitivos, protetores, compensadores e fiscais. Os primeiros destinaram-se a impedir importações; os segundos visariam auxiliar e proteger a indústria nacional nascente ou em apuros; os terceiros destinaram-se a defender a produção nacional da concorrência estrangeira sempre que esta, à sombra das suas próprias vantagens comparativas, produzisse a baixo preço e, por fim, os quartos corresponderiam aos direitos aduaneiros que tivessem por fim angariar receita para sustentar as necessidades correntes do Estado<sup>502,503</sup>. Trata-se, assim, de uma qualificação desenhada de acordo com as finalidades atribuíveis aos direitos aduaneiros.

---

<sup>500</sup> Cf. A. BERLIRI, *Principios de Derecho tributario*, vol. I, trad. De Vicente-Arche Domingi, Madrid, Edersa, 1964, p. 69.

<sup>501</sup> Os ordenamentos jurídicos começam a adaptar-se a esta realidade. Desde fevereiro de 2018 que, na Indonésia, se prevê a tributação aduaneira de produtos intangíveis, incluindo *software* e outros bens digitais, transmitidos eletronicamente, não relacionados a máquinas ou outros dispositivos destinados à importação. Atualmente, as taxas de tais produtos são de 0%, mas existe a possibilidade de aumento. Em janeiro de 2019, a Argentina impôs, através da Ley 27467, de 2018, e em alteração ao respetivo Código Aduaneiro, direitos aduaneiros sobre as exportações de serviços, a uma taxa de 12%, numa medida que entrará em vigor até 31 de dezembro de 2020.

A propósito do comércio eletrónico, já foi equacionada a hipótese de implementar o "*Bit Tax*", que seria um imposto sobre as transações eletrónicas remuneradas, calculado por aplicação de uma determinada taxa sobre a quantidade de *bits* transmitidos. Porém, esta hipótese foi rejeitada porque assentava essencialmente no tratamento indiferenciado dos bens *online*, não acautelando uma correspondência entre o valor real dos bens transmitidos eletronicamente e a quantidade de *bits* que o compõem. Entretanto, em 2016, na Índia, foi já implementado o "*equalisation tax*". Trata-se de um imposto direto, destinado a tributar as transações digitais, em específico, a receita gerada pelas empresas estrangeiras de comércio eletrónico da Índia (B2B). Porém, este novo imposto está também a ser equacionado por outras jurisdições, inclusivamente na União Europeia. Na Alemanha, em França e na Itália a discussão já foi introduzida.

<sup>502</sup> Cf. JOSÉ PAULINO DE SOUSA PEREIRA, *As Alfandegas*, Lisboa, 1906, *apud* SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018. *Vide*, também, FREDERICO VELASCO AMARAL, "Direito aduaneiro europeu: natureza e objeto", *in III Congresso de Direito Fiscal*, (Glória Teixeira, org.), Porto, Vida Económica, 2013, p. 137 e seguintes.

<sup>503</sup> A distinção entre direitos aduaneiros proibitivos e direitos aduaneiros não proibitivos é comum, especialmente entre economistas. Seguindo SAMUELSON NORDHAUS, os direitos aduaneiros proibitivos correspondem a impostos que, de tão elevados que são, desincentivam o comércio internacional. Os impostos alfandegários proibitivos tendem a aumentar o preço, a diminuir os montantes consumidos e importados e a aumentar a produção interna. Já os direitos aduaneiros não proibitivos, apesar de prejudiciais, não impediriam o comércio, por serem mais moderados. Por seu turno, as quotas de importação são os limites sobre a quantidade de importações. As quotas de importação têm o mesmo efeito qualitativo dos impostos alfandegários. Assim, uma quota de importação proibitiva (que impeça todas as importações) é equivalente a um imposto proibitivo. Porém, e ainda que não exista uma diferença substancial entre direitos aduaneiros e quotas de importação, detetam-se entre eles algumas diferenças assinaláveis. Desde logo, um imposto propicia receitas para os cofres do Estado, o que permite a redução de outros impostos e compensa, desse modo, algum prejuízo infligido aos consumidores do país importador. Por outro lado, uma quota de importação canaliza o lucro da diferença de preço a favor dos importadores ou dos exportadores. Neste sentido, *vide* SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011, p. 699 e seguintes.

Partindo de uma qualificação nestes termos, apenas os direitos aduaneiros qualificados como “fiscais” poderiam ser reconduzidos à figura do imposto, dificilmente o podendo ser os direitos aduaneiros “proibitivos”. A atribuição da qualificação de impostos aos direitos aduaneiros “protetores” e “compensadores” não nos parece, porém, ser de afastar, considerando que, neste caso, a finalidade de arrecadação de receita (e as demais características subjacentes aos impostos) não deixa de estar presente, indo ao encontro de uma das características essenciais dos impostos.

Também no sentido de recusar que todos os direitos aduaneiros sejam impostos, surge VICTOR UCKMAR *et al.*, que considera que direitos aduaneiros são todos os direitos que as alfândegas são obrigadas a recolher ao abrigo de uma lei, em relação às operações aduaneiras, numa noção reconhecida como sendo muito ampla e que inclui não só os direitos aduaneiros enquanto impostos, mas também outras imposições, determinadas pela legislação aduaneira, às quais já não é possível reconhecer a qualidade de impostos. O denominador comum entre direitos aduaneiros como impostos e direitos aduaneiros como não impostos assentaria, exclusivamente, na sua disposição em relação a uma operação aduaneira. Diz o autor, que *“all'interno della categoria dei diritti doganali, è possibile inquadrare sia prestazioni imposte per il fatto dell'importazione, e quindi prestazioni di natura più specificamente tributaria (dazi doganali, ma anche Iva e accise operate all'importazione)”*<sup>504</sup>.

#### **2.2.4.1. A aproximação da figura ao conceito de imposto**

Chegou, então, o momento de o exercício de recondução dos direitos aduaneiros à esfera dos impostos ser por nós concretizado, tarefa que será desempenhada seguindo a lógica “tradicional”. Para o efeito, analisaremos, isoladamente, cada um dos elementos que compõe a noção de imposto (já enunciada *supra*). Sendo tais elementos cumulativamente vislumbráveis na figura dos direitos aduaneiros, concluir-se-á no sentido de que estamos perante impostos. Tais elementos serão distribuídos em três segmentos: objetivo, subjetivo e finalístico.

A opção por esta via de raciocínio é justificada pela respetiva aptidão em aferir a existência dos fundamentos necessários e suficientes para recondução de apenas certos tipos de direitos aduaneiros à figura dos impostos.

---

<sup>504</sup> “Per diritti doganali si intendono tutti quei diritti che la Dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge in relazione alle operazioni doganali. La nozione di diritto doganale così formulata - e adottata anche nel diritto italiano è molto ampia, e comprende una vasta gamma di fattispecie, non soltanto tributarie. Invero, il denominatore comune per poter inquadrare una prestazione pecuniaria all'interno dell'ampia categoria dei «diritti doganali» è esclusivamente la sua previsione normativa in correlazione con una operazione doganale” - cf. VICTOR UCKMAR, GIUSEPPE CORASANITI, PAOLO DE'CAPITANI DI VIMERCATE, CATERINA CORRADO OLIVA, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Milani, CEDAM, 2012, p. 132.

### 2.2.4.1.1. O elemento objetivo

Assim, dentro do segmento objetivo, os direitos aduaneiros são (i) *prestações*, em concreto, são prestações obrigacionais de *dare*, sendo objeto de uma relação jurídica de natureza obrigacional; são (ii) *prestações pecuniárias*, por em causa estarem prestações suscetíveis de avaliação pecuniária, em numerário ou através de qualquer outro meio com poder liberatório equivalente, nomeadamente mediante compensação, nos termos da legislação nacional – artigo 109.º, n.º 1, do CAU –, não podendo ser pagas através de entrega em espécie nem de um qualquer comportamento de *facere* por parte do operador económico<sup>505</sup>; são (iii) *prestações unilaterais*, considerando que o pressuposto legal que nos direitos aduaneiros dá origem à obrigação tributária é constituído por um comportamento do operador económico (em concreto, a importação ou exportação de mercadorias) e não por uma atividade das Autoridades aduaneiras – é, por isso, o consumo de bens e angariação de rendimentos que são reveladores da riqueza do operador económico, não tendo as Autoridades qualquer intervenção na formação da obrigação tributária; de resto, a receita conseguida pela cobrança dos direitos aduaneiros está destinada a assegurar o financiamento do orçamento geral da União Europeia e servirá para ser usada indistintamente como forma de financiamento das despesas inscritas no orçamento geral da União Europeia, daqui também resultando a inexistência de bilateralidade<sup>506</sup>; são (iv) *prestações definitivas*, visto que os direitos aduaneiros não são reembolsáveis – tendo sido devidamente pagos, em conformidade com a exigência legal, não há lugar a restituição, retribuição ou indemnização a cargo do credor tributário<sup>507</sup>; e são (v) *prestações coativas*, já que a obrigação de pagamento de direitos aduaneiros é gerada pela simples concretização de um pressuposto legal e não pelo encontro da vontade das partes. Trata-se, pois, de uma obrigação *ex lege* e não uma obrigação *ex voluntate*.

---

<sup>505</sup> Neste âmbito, salientamos a diferença de regime em relação aos termos de cumprimento da obrigação fiscal principal previstos na legislação nacional, ao consagrar-se, nos artigos 40.º, n.º 2 da LGT, 87.º, 201.º e 202.º do CPPT, a dação em cumprimento.

<sup>506</sup> A este propósito, note-se que a diferença entre tributos unilaterais e tributos bilaterais não passa apenas pelo seu pressuposto legal, mas também pela sua finalidade. Quanto a este aspeto em particular, a legislação brasileira é clara, ao dispor, no artigo 16.º do Código Tributário Nacional, que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer actividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. É com base na noção apresentada que a doutrina brasileira concebe o imposto como um tributo não vinculado a prestações públicas, por contraposição às taxas e às contribuições, que são tributos vinculados. A este propósito, *vide* HUGO DE BRITO MACHADO, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Volume I, 3.ª edição, São Paulo, Atlas, 2015, p. 251 e 252.

<sup>507</sup> A definitividade não é prejudicada pelo reembolso de direitos aduaneiros que, como se verá, poderá vir a ter lugar com base em fundamentos distintos. Porém, nestes casos de reembolso, os direitos aduaneiros não deveriam, sequer, ter sido pagos e cobrados, porque, à luz da legislação aplicável, não eram devidos.

### 2.2.4.1.2. O elemento subjetivo

O comércio internacional de mercadorias implica a participação de um conjunto alargado de “atores”, de índole estadual e não estadual. Alguns deles assumem os papéis principais de pagamento e de cobrança/arrecadação de direitos aduaneiros ou de cumprimento e de exigibilidade de obrigações acessórias, e a outros cumpre uma atuação meramente secundária, à semelhança do que acontece na relação jurídica tributária. A outros cabe a exigibilidade do cumprimento de tais obrigações e/ou o recebimento das receitas arrecadadas por via da cobrança de direitos aduaneiros. Surge, por isso, identificável no contexto do comércio internacional e da tributação aduaneira, a relação jurídica aduaneira<sup>508,509</sup>. Esta designação é propositada: recorremos a “relação jurídica” - enquanto relação da vida real com relevância para o Direito -, precisamente porque é a relação jurídica o esquema concetual que melhor revela a repercussão prática da base principiológica construída e de qual é que é a interação que efetivamente existe entre os interesses relevantes, os Estados e os operadores económicos no cumprimento das regras normativas relativas ao funcionamento dos tributos aduaneiros. Por outro lado, a qualificação da relação jurídica como “aduaneira” prende-se, evidentemente, com a referência expressa ao domínio em que nos movemos<sup>510</sup>.

No que especificamente concerne ao momento de constituição da relação jurídica aduaneira, são duas as possibilidades que se levantam para determinar temporalmente esse momento. Por um lado, a relação jurídica aduaneira poder-se-á constituir aquando do nascimento do facto gerador da obrigação principal de pagamento, o qual pressupõe a reunião de dois elementos: o elemento subjetivo – por regra, a aceitação da declaração de introdução em livre prática pelas Autoridades aduaneiras<sup>511</sup>; e

---

<sup>508</sup> As designações, em português, doutrinariamente empregues assentam na “relação jurídica aduaneira”, usada por SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 610 e seguintes, e “relação jurídico-aduaneira”, utilizada por ANTÓNIO DA CRUZ BARRETO, *Da Relação Jurídico-Aduaneira*, Luanda, 1945. J. COSTA SANTOS refere-se à “relação jurídica de imposto aduaneiro” - cf. J. COSTA SANTOS, *Subsídios para o Estudo da Relação Jurídica de Imposto Aduaneiro*, Lisboa, Cadernos de CTF, 1989. Numa noção aproximada, TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA refere-se à “relação jurídica dos direitos aduaneiros” e também à “relação jurídica aduaneira” - cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Articulação entre o Código dos IEC e o “novo” Código Aduaneiro Europeu”, in *Tributação Indireta (IVA e IEC)*, Jurisdição Administrativa e Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, maio de 2019 (disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TributacaoIndireta.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TributacaoIndireta.pdf) [23-06-2019]).

<sup>509</sup> Também no sentido de que o Direito Aduaneiro conhece uma relação jurídica em particular, *vide* MANUEL GONZÁLEZ CARRIZALES que, considerando que cada ramo do Direito se ocupa de uma especial relação jurídica, sustenta que o Direito Aduaneiro se encontra ligada à relação aduaneira. Direito Aduaneiro e relação aduaneira mantêm, no entender do autor, uma ligação de dependência: sem relação aduaneira não haverá Direito Aduaneiro – cf. MANUEL GONZÁLEZ CARRIZALES, *Compendio de las legislaciones financieras y aduaneras venezolanas*, 1ª reimp., Caracas, Maga Editores S.R.L., 1990 – *apud* MARCO ANTONIO HUMÁN SIALER e HADA CONSUELO SIFUENTES MINAYA, “Autonomía del Derecho Aduanero”, in *LEX*, n.º 2, ano XVII, 2019, p. 242.

<sup>510</sup> Equacionamos a inclusão da expressão “tributária” ou “fiscal”, como forma de fazer expressa referência ao “ambiente natural” ou “primário”, de índole tributária. Sendo, porém, o Direito Aduaneiro, pelo menos em parte, Direito fiscal, e sendo os direitos aduaneiros impostos, a expressão “relação jurídica tributário-aduaneira” poderia assentar numa redundância, ainda que os segmentos que a compõem conheçam fronteiras capazes de serem bem definidas.

<sup>511</sup> Relativamente à introdução em livre prática, determina o artigo 29.º do TFUE que se consideram em livre prática num Estado-Membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado Membro, e que não tenham beneficiado de draubaque total ou parcial desses direitos ou encargos. À luz do aludido preceito são identificáveis, então, três elementos para efeitos de introdução de uma mercadoria em livre prática: em causa terão de estar mercadorias (i) provenientes de um país terceiro; (ii) que cumprem com as exigências aduaneiras da pauta aduaneira comum e (iii) que foram regularmente importadas.



o elemento objetivo – a entrada ou a saída das mercadorias do território aduaneiro da União. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA situa o nascimento da relação jurídica aduaneira da seguinte forma: “a constituição da relação jurídica dos direitos aduaneiros não se basta com a simples entrada das mercadorias no território aduaneiro da União, sendo igualmente necessária a aceitação da declaração aduaneira de introdução das mercadorias em livre prática pela autoridade aduaneira”<sup>512</sup>.

Por outro lado, poder-se-á entender que a relação jurídica aduaneira surgirá assim que as mercadorias entram ou saem no ou do território aduaneiro. Especialmente reportado à “relação aduaneira”, e seguindo HENSEL, SOARES MARTINEZ considera que a relação se forma “com o facto da passagem da mercadoria pela linha alfandegária; embora da declaração ou apresentação, dependa a determinação dos elementos tributários”<sup>513</sup>. Neste caso, bastará a presença do elemento objetivo para o efeito. Concordamos com SOARES MARTINEZ, considerando que se for atribuída relevância ao elemento subjetivo, no sentido de o tornar condição *sine qua non* para o surgimento da relação, então nos casos em que não fosse apresentada qualquer declaração (porventura, para obviar ao pagamento das imposições tributárias devidas), não seria estabelecida uma relação jurídica aduaneira. A relação jurídica aduaneira pode padecer de patologias, as quais não deverão servir de fundamento para retirar a qualidade de relação jurídica aduaneira, ou até, poderá não pressupor o pagamento de direitos aduaneiros e, também neste caso, não se deixará de estar perante uma relação jurídica aduaneira. Parece-nos, assim, que a relação jurídica aduaneira nasce no momento em que uma mercadoria passa por uma fronteira aduaneira.

Mas centremo-nos, por agora, no elemento subjetivo da relação jurídica aduaneira, considerando que no concreto contexto das trocas internacionais de mercadorias, o conjunto de entidades que, potencialmente, poderão assumir as aludidas funções, é alargado, atenta a diversidade de pessoas e de entidades que participam no comércio internacional de mercadorias. Na verdade, o CAU define como “pessoas”, para efeitos aduaneiros, no seu artigo 5.º, n.º 4, as pessoas singulares, as pessoas coletivas ou qualquer associação de pessoas a que seja reconhecida, ao abrigo do Direito da União ou do Direito nacional, capacidade para praticar atos jurídicos, sem ter o estatuto jurídico de pessoa coletiva. O assento tónico é, aqui, colocado na *capacidade*, a qual consistirá na medida de direitos e vinculações aduaneiras que determinada “pessoa” é suscetível de exercer pessoal e

---

O regime aduaneiro em causa (a introdução em livre prática) representa aquele que, em termos práticos, conhece maior relevância, o que terá motivado o legislador europeu a defini-lo no próprio TFUE.

<sup>512</sup> Cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Articulação entre o Código dos IEC e o “novo” Código Aduaneiro Europeu”, in *Tributação Indireta (IVA e IEC)*, Jurisdição Administrativa e Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, maio de 2019 (disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TributacaoIndireta.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TributacaoIndireta.pdf) [23-06-2019]).

<sup>513</sup> Cf. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 610.

livremente. De resto, e da mesma forma, ninguém se poderá escusar ao cumprimento das suas obrigações aduaneiras com base no argumento de que se encontra limitado no exercício dos seus direitos<sup>514</sup>. Ficam, assim, delimitados os conceitos de personalidade e de capacidade jurídicas para efeitos aduaneiros.

### **a. Os direitos aduaneiros são devidos a entidades públicas**

Os direitos aduaneiros são devidos a entidades públicas – em concreto, os direitos aduaneiros são cobrados pelos Estados Membros (em concreto, pelas Autoridades aduaneiras) a favor da União Europeia. Assim, para este âmbito, mais relevante do que se saber a entidade capaz a de exigir o cumprimento das obrigações aduaneiras, é ou são a(s) entidade(s) favor de quem revertem os benefícios do cumprimento das obrigações aduaneiras<sup>515</sup>.

Em conformidade com a Decisão do Conselho 2014/335/UE, EURATOM, do Conselho, de 26 de maio de 2014, e nos termos do artigo 311.º do TFUE, os direitos aduaneiros são recursos próprios da União, ainda que a concretização da liquidação e da cobrança sejam da competência das administrações de cada um dos Estados Membros<sup>516,517</sup>. Depois de cobrados, devem ser colocados à disposição da Comissão, nos termos do artigo 8.º da Decisão<sup>518</sup>.

---

<sup>514</sup> Neste sentido e para maiores desenvolvimentos a próprio do conceito de “capacidade” para efeitos tributários, *vide* JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 104 e seguintes.

<sup>515</sup> Trata-se esta de uma conceção que contraria o disposto no artigo 18.º da LGT portuguesa. Aliás, a este propósito, é comum doutrinamente fazer-se a distinção entre a entidade que tem o poder de exigir o cumprimento de uma obrigação tributária e aquela que dispõe do poder tributário, no sentido de instituir ou modificar o tributo público, sendo a primeira que ocupa a posição de sujeito ativo – neste sentido, e por todos, *vide* SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 376. Assim, o “poder tributário” a que nos referimos não corresponde ao poder de criar ou alterar direitos aduaneiros. Trata-se, tão só, de um poder que assiste a um ente público no domínio tributário. Num sentido que parece idêntico, diz SALDANHA SANCHES que “[o] sujeito ativo da obrigação tributária vai ser necessariamente constituído por um ente público a quem a lei atribui expressamente um determinado poder tributário” - cf. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2017, p. 134. Nas palavras de TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, “[o] “poder de tributar” - também denominado de “poder tributário”, “potestade tributária”, “direito impositivo”, “poder/direito de instituir e cobrar tributos” - nada mais é que a faceta fiscal do poder de polícia estatal *lato sensu, i.e.*, a projeção tributante do poder público. Este poder (...) desdobra-se em três espécies: 1) o poderio para dispor propriamente sobre direito tributário, instituindo, majorando, extinguindo e/ou reduzindo exações (“poder tributário”); 2) o poderio para intervir, por meio de atos de tributação, na esfera particular, para satisfação de um interesse público imediato e promoção do bem comum, porém com finalidade diversa da arrecadatória, podendo ser redistributiva ou reguladora (“poder tributário extrafiscal”); e 3) o poderio para impor aos particulares o cumprimento de deveres instrumentais (impropriamente denominados de “obrigações acessórias”), que sirvam à garantia de uma tributação justa e eficiente (“poder de polícia fiscal”)” - cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global. Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 30. Assim, o poder de criar tributos (*Steuererfindungsrecht*) entre eles, direitos aduaneiros, poderá ser entendido tão só como uma das várias ramificações do poder tributário.

<sup>516</sup> Assim também divide GASPARE FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Speciale – El Sistema delle Imposte in Italia*, 4.ª edição, CEDAM, Milão, 2005, p. 668.

<sup>517</sup> Em bom rigor, e em termos práticos, no caso do IVA, a liquidação e cobrança é feita por operadores privados, sendo depois o imposto entregue ao Estado por estes, sem que haja interferência da Autoridade tributária, que se encontra estruturalmente remetida a um simples, mas decisivo processo de acompanhamento e controlo.

<sup>518</sup> O total dos direitos aduaneiros líquidos de 2019 perfaz 21 206,0 milhões de euros (após dedução de 20 % para despesas de cobrança) – cf. Projeto de orçamento rectificativo n.º 5 do orçamento geral de 2019 - Ajustamento das dotações administrativas das instituições da UE de acordo com as últimas informações disponíveis e a atualização das receitas (recursos próprios) (disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2019:0594:FIN:PT:PDF> [27-11-2019]). Segundo a resolução do Parlamento Europeu, de 14 de fevereiro de 2019, sobre o reforço da competitividade do mercado interno através do desenvolvimento da União Aduaneira da União Europeia e da sua governação (2018/2109(INI)), as importações e as exportações da União ascenderam a 3700 mil milhões de euros em 2017 e os direitos aduaneiros cobrados representam 15 % do orçamento da União (disponível em [http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0133\\_PT.pdf](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0133_PT.pdf) [27-11-2019]).

Em concreto, de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da aludida Decisão, os direitos aduaneiros constituem, de facto, um recurso próprio da União Europeia, mas os Estados retêm 20% desses direitos como compensação dos custos administrativos que têm com a aplicação dos mesmos, respeitantes, nomeadamente, aos custos do setor público incorridos na administração do sistema fiscal respetivo, aos custos com a sua alteração, às despesas e aos encargos com a sua manutenção e com a atividade dos departamentos dos Estados competentes para a cobrança e fiscalização<sup>519,520</sup>. Os custos administrativos traduzem, em termos genéricos, os custos em que os Estados incorrem com a recolha e cobrança dos direitos aduaneiros. Correspondem, pois, “ao complexo de recursos financeiros afetos pelo setor público ao sistema de gestão fiscal”, para compensação dos custos da tributação - *Die Kosten der Besteuerung*)<sup>521</sup>. Distinguem-se, por isso, dos custos de cumprimento, que respeitam às despesas emergentes na esfera jurídica dos operadores económicos e que estão associadas ao cumprimento das suas obrigações fiscais.

Ora, sabendo-se que os direitos aduaneiros são devidos a entidades públicas, partindo da ideia de que o sujeito ativo será a pessoa a favor de quem reverte o produto da receita arrecadada e não quem arrecada, e sabendo-se ainda que a receita arrecadada pela cobrança de direitos aduaneiros é distribuída entre a União Europeia e o Estado Membro cobrador, questiona-se quem é que assumirá o papel de sujeito ativo naquela que é a relação jurídica aduaneira: a União Europeia, os Estados Membros, ou ambos?

No nosso entender, a titularidade de sujeito ativo da relação jurídica aduaneira é partilhada entre a União Europeia, enquanto “associação de estados *sui generis*”<sup>522</sup>, a meio caminho entre a

---

<sup>519</sup> Cf. HUGO FLORES DA SILVA, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 239. Neste sentido, vide também CIDÁLIA LOPES, *Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra, Almedina, 2008, páginas 25 e seguintes. Também a este propósito, vide BARRY GLASSBERG e CHRISTINA SMYTH, “Tax Compliance Costs: The Problems and the Practice”, in *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Edited by Cederic Standford, Institute For Fiscal Studies, Fiscal Publications, Great Britain, 1995, p. 17.

<sup>520</sup> Já no que ao IVA concerne, não existe discussão em torno da titularidade da qualidade de sujeito ativo da relação jurídica tributária estabelecida, remetendo-a, à semelhança dos demais impostos, para o Estado português. Porém, também no caso deste imposto, estamos perante um recurso próprio da União Europeia. Na verdade, decorre do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), e n.º 4, daquela mesma decisão, que a receita advinda da aplicação de uma taxa uniforme de 0,30% à base do IVA (limitada a 50 % do rendimento nacional bruto para cada Estado Membro), e que é determinada de maneira harmonizada segundo regras da União, constitui um seu recurso próprio, destinado, de igual forma, a assegurar o financiamento do orçamento geral da União Europeia.

<sup>521</sup> Sobre os custos da tributação, vide STEFAN HOMBURG, *Allgemeine Steuerlehre*, Munique, Vahlen, 2010, p. 54 e seguintes.

<sup>522</sup> Cf. STEVE PEERS, “The EU’s Accession to the ECHR: the dream becomes a nightmare”, in *German Law Journal*, vol. 16, n.º 1, 2015, p. 215; e cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, CRP, *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 243. O Tribunal Constitucional alemão foi também claro, na sua decisão relativa a Maastricht, ao notar que a União Europeia é uma associação de Estados - “*Gemeinschaft der Verfassungsstaaten*”, “*Staatenverbund*” (e não um Estado federal - “*Bundesstaat*” - baseado numa nação europeia. Neste sentido, a expressão *sui generis* é aqui utilizada no sentido de se fazer refletir a ideia de que a União Europeia não se encontra estruturada como um Estado, num sentido tradicional.

A este propósito, cumpre referir que o artigo 24.º do TUE aponta para o reconhecimento da personalidade jurídica da União ao atribuir-lhe o *Treaty making power* para a celebração de acordos com um ou mais Estados ou organizações internacionais.

Note-se, porém, que é possível reconhecer na União Europeia características que a aproximam da figura de Estado. Em concreto, para além da existência de um sistema de recursos próprios ao orçamento da União, a União Europeia conta com uma arquitetura institucional semelhante à de uma federação, sendo comum a própria sensibilidade federativa; existe uma cidadania própria da União; o Parlamento Europeu, enquanto órgão supranacional, assume uma crescente influência no processo de criação legislativa, existindo também um órgão executivo também de índole supranacional - a Comissão -, a qual é independente dos Governos dos Estados Membros; há um órgão jurisdicional que pode sancionar o incumprimento por parte dos Estados Membros e anular os atos dos outros órgãos da União; as instituições da União têm poder de criação legislativa, em termos de supremacia do respetivo ordenamento

*organização internacional* e a *federação*<sup>523</sup>, e entre os Estados Membros. Em concreto, no caso dos direitos aduaneiros, o sujeito ativo é a União Aduaneira, enquanto sujeito jurídico (e ainda que não supra-Estado), suscetível de ser titular de direitos e obrigações, de ser titular de relações jurídicas e de entrar em relações jurídicas com outras pessoas<sup>524</sup>. Assim o entendemos pelas razões que passamos a expor.

Pois bem, no caso dos direitos aduaneiros, em causa estão receitas que, depois de arrecadadas, revertem efetivamente a favor da União Europeia, ainda que parte das mesmas sejam retidas pelos Estados Membros. Ou seja, o que decorre do disposto no artigo 2.º, n.º 3, da Decisão 2014/335/UE, é que da receita que pertence à União, haverá uma parte dela que será, nas palavras

---

sobre os ordenamentos nacionais; há uma moeda comum e uma política monetária comum, transversal aos países que entraram para a união económica e monetária; e, ainda, os Estados Membros são sujeitos a sanções em situações de incumprimento e de défice orçamental excessivo (ainda que de aplicabilidade prática duvidosa). Não obstante, são identificáveis outras características que afastam a União Europeia da classificação enquanto Estado. Nomeadamente, baseia-se em Tratados internacionais, que só podem ser revistos se contarem com a unanimidade dos Estados participantes; a União só atua nos domínios que lhe são atribuídos pelos Tratados; o órgão impulsor da integração é o Conselho Europeu, de caráter intergovernamental; a União não detém o poder coercitivo das decisões que adota; o Conselho mantém um papel primordial no processo de criação normativa, existindo campos em que as suas decisões são tomadas por unanimidade; a cidadania da União é apenas complementar das cidadanias nacionais; os campos da política externa e da defesa permanecem adstritos aos Estados Membros, apenas sendo abordados nas formas clássicas de cooperação; o orçamento da União é diminuto e não incorpora as funções próprias de um Estado, quer no aspeto da afetação de recursos, quer, substancialmente, no da redistribuição, quer no da estabilização; e, ainda, a vertente económica da união económica e monetária apenas se encontra esboçada, cabendo as decisões, fundamentalmente, aos Estados Membros - cf. PAULO DE PITTA E CUNHA, *Sombras sobre a integração europeia*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 215 e seguintes. Seguindo o Tribunal de Justiça, no parecer 2/2013, datado de 18 de dezembro de 2014, “a União, do ponto de vista do direito internacional, não pode, em razão da sua natureza, ser considerada um Estado. (...) Os Tratados fundadores da União instauraram, contrariamente aos tratados internacionais ordinários, uma nova ordem jurídica, dotada de instituições próprias, a favor da qual os seus Estados-Membros limitaram, em domínios cada vez mais amplos, os seus direitos soberanos e cujos sujeitos são não só os Estados-Membros mas também os seus nacionais (...) A União [é] dotada de um novo tipo de ordenamento jurídico, com uma natureza que lhe é específica, um quadro constitucional e princípios fundadores que lhe são próprios, uma estrutura institucional particularmente elaborada bem como um conjunto completo de regras jurídicas que asseguram o seu funcionamento (disponível em [http://curia.europa.eu/juris/document/document\\_print.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dd2da9bfa292db4da988afb961242593f9.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuQchz0?doclang=PT&text=&pageIndex=0&docid=160882&cid=668013](http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dd2da9bfa292db4da988afb961242593f9.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuQchz0?doclang=PT&text=&pageIndex=0&docid=160882&cid=668013) [03-04-2019]).

<sup>523</sup> No rigor dos conceitos, o federalismo pressupõe uma dualidade ou sobreposição de constituições, de estruturas estaduais e de ordens jurídicas, devendo cada Estado federado elaborar a sua constituição e organizar os respetivos poderes no respeito pela constituição federal. Os Estados federados intervêm na vontade política federal, quer na câmara que espacialmente os representa, quer na revisão da constituição federal. Por outro lado, só o Estado federal dispõe de soberania no plano internacional. Dentro do federalismo, distingue-se o federalismo perfeito (são Estados independentes que decidem criar uma realidade político-constitucional superior - a Federação - razão pela qual a fundação é originária e não superveniente - é o caso dos EUA, da Suíça e do Canadá) e o federalismo imperfeito (parte-se originariamente de um Estado unitário para a respetiva transformação em Estado federal, por mera conveniência de descentralização política - é o caso do Brasil e da Bélgica) - neste sentido e para maiores desenvolvimentos, vide JOSÉ DE MELO ALEXANDRINO, *Lições de Direito Constitucional*, Volume I, 3ª edição, Lisboa, AAFDL, 2017, p. 123 e seguintes.

Quanto à organização internacional, de acordo com a terminologia da ONU, uma *organização* diz-se ser *internacional* quando agentes de, pelo menos, três países, nela participam. As organizações são formações sociais que prosseguem um objetivo permanente, com uma estrutura formal com a qual a atividade dos membros é orientada para aquele mesmo objetivo. No que concerne às organizações económicas internacionais, a respetiva classificação é feita, nomeadamente, de acordo com o tipo de objetivos a que se propõem, podendo ser primárias, secundárias e terciárias. As organizações primárias assumem como objetivo a liberalização ou a facilitação do movimento de mercadorias e pagamentos, como é o caso da OMC e da UE. As organizações secundárias são as que criam pré-condições técnicas para as trocas económicas internacionais, como as organizações de transportes e de informação. As organizações terciárias são as que melhoram e qualificam o enquadramento técnico e científico para o intercâmbio económico internacional, como é o caso do Escritório Internacional para Pesos e Medidas. As organizações internacionais podem ainda ser classificadas como estaduais ou privadas, em função das características da entidade que as suporta. Assim, segundo estes critérios, as organizações poderão ser qualificadas como Organizações Internacionais Governamentais ou como Organizações Internacionais Não Governamentais. Ambas são não lucrativas, no sentido em que não podem ser distribuídos lucros pelos seus membros. Estando em causa organizações privadas orientadas para o lucro, são classificadas como *Business-Oriented International Organizations*, onde se inserem as multinacionais. Tendo em conta os objetivos políticos das organizações internacionais, elas poderão ser orientadas para a cooperação entre os seus membros (instituição de integração económica), para evitar conflitos entre os seus membros ou são orientadas para sustentar conflitos. Para uma análise histórica das organizações internacionais, vide EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, AMADEU PAIVA e HELENA PATAÇÃO, *Hermes Revelado - Lições de Comércio Internacional*, McGraw-Hill, 1997, p. 102 e seguintes.

Seguindo JOÃO MOTA DE CAMPOS, a União Europeia representa o modelo atual mais elaborado de organização internacional de integração, enquanto “organização supranacional”, por contar com uma estrutura institucional complexa, por exercer um poder normativo que se repercute na ordem jurídica interna, por concretizar deliberações segundo a regra da maioria (sem prejuízo de poder ser exigida a unanimidade), por ser levado a cabo o exercício do poder executivo e por também assumir um poder jurisdicional obrigatório - cf. JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 50 e 51.

<sup>524</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 13.

do legislador, *retida*, ou seja, que será *guardada*, pelos Estados Membros. Do recurso a esta expressão resulta a ideia de que, desde o momento em que surge o facto aduaneiro e se constitui a dívida aduaneira, a receita que dali poderá vir a ser arrecadada já pertence à União, ficando depois os Estados com uma parte dela, para compensação dos custos que tiveram que suportar com a cobrança de um tributo cuja receita *não é sua*. Os Estados Membros *guardam-na* porque foram as respetivas Autoridades que as *recolheram* – por força da estrutura administrativa que mantém e que permite que o façam -, mas delas não se apoderam<sup>525</sup>.

Com efeito, esta é também a conclusão a que se chega por comparação ao que sucede, internamente, em cada Estado Membro, sempre que a receita arrecadada por via da cobrança de um tributo é alvo de distribuição. Pensemos no caso da perequação financeira que, em Portugal, implica a redistribuição de recursos entre o Estado e as Autarquias locais, materializando-se na atribuição de diversas dotações por via do orçamento, tal como acontece com o fundo social municipal, o fundo geral municipal, ou o fundo de coesão municipal, de acordo com o disposto na Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro. Resulta deste diploma que os Municípios têm direito a uma determinada percentagem (até 5%) do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), respeitante aos rendimentos do ano imediatamente anterior, cobrado aos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial. Ora, esta participação no produto da arrecadação do IRS não é entendida como atributiva de personalidade tributária ativa aos Municípios, porquanto a entidade que figura como credora da respetiva receita continua a ser o Estado.

Da mesma forma, cobrados os direitos aduaneiros pelas Autoridades aduaneiras, e ainda que os Estados Membros retenham 20% do valor arrecadado, a receita assim conseguida reverte a favor da União Europeia, por constituir um seu recurso próprio. Os tais 20% apenas são atribuídos aos Estados a título de compensação pelos custos administrativos que tiveram que suportar com a aplicação das tarifas respetivas.

Aliás, o fundamento pelo qual a distribuição dos 20% é feita – a título de compensação pelos custos incorridos – constitui a segunda razão pela qual a titularidade da posição ativa quanto aos direitos aduaneiros recai sobre a União Europeia. A receita está a ser retida, não em prol da satisfação

---

<sup>525</sup> Pelo contrário, no caso do IVA, a redação do artigo 2.º da Decisão do Conselho 2014/335/UE, leva a concluir de maneira distinta. Na verdade, o que resulta da conjugação dos n.ºs 1, alínea b), e 4, daquele preceito, é que o IVA constitui um *imposto dos Estados*, ficando, no entanto, 0,30% da base do IVA (limitada a 50 % do rendimento nacional bruto), a favor da União Europeia. Assim, não são os Estados Membros que *retêm* todo o restante imposto cobrado. Os Estados Membros é que *cedem*, isso sim, 0,30% da base do IVA fixada à União Europeia. A receita restante não é destinada a compensar os custos que os Estados suportaram com a cobrança do IVA. O imposto não será canalizado para um fim interno em específico, mas sim para a prossecução do interesse público. Mas mesmo que assim não se entendesse, a parcela de receita que, no caso do IVA, é destinada à União Europeia, é bem mais reduzida do que aquela que se encontra prevista para o caso dos direitos aduaneiros. Nesse sentido, se o critério a utilizar para determinar a entidade que assume a qualidade de sujeito ativo fosse de natureza quantitativa, nem por aqui se conseguiria concluir de maneira distinta.

de necessidades públicas, no geral, às quais seria dada concretização posteriormente, mediante a afetação dos recursos arrecadados, mas sim, e em primeira linha, para cobrir os custos administrativos já anteriormente tidos. Em conformidade com o disposto nos artigos 1.º e 6.º da Decisão do Conselho 2014/335/UE a receita conseguida pela cobrança dos direitos aduaneiros está destinada a assegurar o financiamento do orçamento geral da União Europeia, que é integralmente financiado pelos recursos próprios da União, e servirá para ser usada indistintamente como forma de financiamento das despesas inscritas no orçamento geral da União Europeia, ao abrigo do princípio da universalidade.

Por fim, os requisitos quantitativos e teleológicos, atinentes aos termos em que a distribuição da receita é feita, leva a que assim se conclua. Na verdade, as receitas provenientes da cobrança de direitos aduaneiros para cada Estado Membro é pouco significativa (20%), quando comparadas às receitas atribuídas à União Europeia (80%). Trata-se da distribuição que vai ao encontro das finalidades subjacentes à respetiva cobrança: em primeiro lugar, os direitos aduaneiros são cobrados para financiar as despesas constantes no orçamento da União. Apenas porque os Estados Membros suportam custos com a sua arrecadação é que uma pequena parte do montante conseguido é por eles retido<sup>526</sup>.

Por outro lado, ainda que a União Europeia, através das suas instituições, possa não estabelecer qualquer contacto com os operadores económicos a quem são cobrados direitos aduaneiros, e de serem as Autoridades aduaneiras de cada Estado Membro que os cobram, só o fazem a título de intermediárias - cabendo-lhes determinar e cobrar o montante dos direitos de importação ou de exportação devidos, em conformidade com o disposto nos artigos 101.º e seguintes, do CAU -, mas não é a favor delas que reverte a receita arrecadada por essa via. Ou seja, quem, na verdade, tem o direito de exigir o pagamento dos direitos é a União Europeia, ainda que o faça *indirectamente*, através de intermediários.

Face ao exposto, entendemos que na relação jurídica aduaneira no contexto do comércio internacional de mercadorias, o sujeito ativo é a União Europeia (ainda que, por força daquele efeito de absorção, se constate a existência de outras relações jurídicas tributárias, nas quais a posição de sujeito ativo seja ocupada pelos Estados Membros). Trata-se de um raciocínio válido quando em causa esteja o cumprimento da obrigação principal de pagamento de direitos aduaneiros e também para os

---

<sup>526</sup> Também no sentido em que o Estado é que ocupa a posição de sujeito ativo, *vide* SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição (reimpressão), Coimbra, Almedina, 2000, p. 611, e FRANCISCO DA SILVA SANTOS, “A obrigação fiscal no Direito Aduaneiro”, *Ordem dos Advogados*, p. 203 e 204 (disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7B64b54918-68b5-479c-bce9-3a24608f01bb%7D.pdf>) [03-10-2018]).

casos em que a importação ou exportação é tributada à taxa 0 ou beneficia de uma franquia ou de um regime aduaneiro.

## **b. Os direitos aduaneiros são exigidos a detentores de capacidade contributiva**

Por outro lado, os direitos aduaneiros, como impostos que são, são exigidos a detentores de capacidade contributiva, enquanto dogma basilar da tributação<sup>527</sup>. No caso dos direitos aduaneiros, a capacidade contributiva é revelada pelo consumo ou pela aquisição para consumo dos bens transacionados internacionalmente<sup>528</sup>. É certo que, ao contrário do que sucede com o IVA, os direitos aduaneiros não são, por imposição legal, diretamente repercutidos na esfera dos consumidores finais, os quais consomem efetivamente os produtos importados. Porém, o valor tributável para efeitos de IVA inclui os direitos aduaneiros e, concretamente nos bens importados, é constituído pelo valor aduaneiro. Por outro lado, se, por hipótese, uma importação de uma mercadoria estiver sujeita a direitos aduaneiros mas não a IVA, a repercussão poderá existir se o valor final de venda dessa mesma mercadoria ao consumidor final refletir o montante de direitos aduaneiros suportados. Se, no caso de estarem em causa mercadorias cuja imputação está sujeita a direitos aduaneiros e não a IVA e não existir um reflexo dos primeiros no preço praticado, ainda assim não deixamos de estar perante impostos sobre o consumo, porque tais bens – aos quais, de qualquer forma, está associada tributação aduaneira – foram adquiridos para consumo.

Não obstante, no contexto das obrigações aduaneiras, podem ser várias as entidades adstritas ao cumprimento das mesmas. Evidentemente que ganha aqui relevância o conceito de sujeito passivo da obrigação aduaneira (para compensação dos custos da tributação - *Die Kosten der Besteuerung*)<sup>529,530</sup>.

---

<sup>527</sup> Não obstante, nas palavras de RUI DUARTE MORAIS, o princípio da capacidade contributiva “parece estar colocado, decisivamente, em causa: hoje não é apenas o quantitativo da riqueza de cada que determina o imposto que ele irá pagar, é também, e cada vez em maior medida, o tipo de riqueza que releva”, RUI DUARTE MORAIS “As Reformas Fiscais do Presente”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 4, Ano 9, Inverno, 2016, p. 251.

<sup>528</sup> A este propósito, e pelo contrário, JOSÉ CASALTA NABAIS considera que o critério subjacente ao pagamento dos direitos aduaneiros assenta não na capacidade contributiva, mas sim na oportunidade e conveniência das medidas reclamadas pela política comercial externa. Aliás, por força do seu pendore essencialmente conjuntural, impor-se-ia uma disciplina jurídica maleável, em contraposição à rigidez e estabilidade decorrentes do princípio da legalidade fiscal – cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

Num sentido aproximado, mas dirigido amplamente aos impostos extrafiscais, diz TEIXEIRA RIBEIRO que os impostos extrafiscais não têm de obedecer ao princípio da igualdade, mas ao da pura conveniência – cf. TEIXEIRA RIBEIRO, “Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa”, in *BFDC*, Volume XLII, 1996, p. 236.

Porém, consideramos que, para efeitos de tributação em sede de direitos aduaneiros a capacidade contributiva é, de facto, legislativamente considerada, e para além das razões já indicadas, por força das disposições relativas à dispensa de pagamento de direitos aduaneiros, a qual poderá ter lugar por motivos de equidade e também de acordo com os termos de pagamento dos direitos, os quais podem ser facilitados nos termos dos artigos 109.º e seguintes do CAU. No mesmo sentido vide JUAN JOSÉ FERREIRO LAPATZA, *et al.*, *Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular)*, 4.ª edição, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 362 e 363, nos termos do qual a aquisição das mercadorias manifesta a existência de capacidade contributiva.

<sup>529</sup> Sobre os custos da tributação, vide STEFAN HOMBURG, *Allgemeine Steuerlehre*, Munique, Vahlen, 2010, p. 54 e seguintes.

### **c. A complexidade subjetiva na tributação aduaneira e a construção de um modelo em rede**

À luz da “Terceira Lei de Newton”, quando adaptada ao comércio internacional, “a cada importação corresponde uma exportação, de mesma intensidade, porém de sentido oposto”<sup>531</sup>. Em concreto, as operações de comércio internacional de mercadorias implicam o estabelecimento de, pelo menos, três relações jurídicas.

A título de exemplo, uma operação de exportação de mercadorias da China para Portugal implica que seja estabelecida (i) uma relação entre o exportador chinês e a Autoridade aduaneira portuguesa, consubstanciada na emissão de uma declaração de exportação, (ii) uma relação entre o exportador chinês e o importador português, assente num contrato de compra e venda (iii) uma relação entre o importador português e a Autoridade aduaneira portuguesa, consubstanciada numa declaração de importação<sup>532</sup>.

Todas as relações jurídicas estabelecidas assumem relevância tributária, por delas decorrerem, *ex lege*, e para os vários atores do comércio internacional envolvidos, obrigações de índole acessória – assentes no preenchimento e entrega de declarações – e a obrigação de pagamento de direitos aduaneiros, em virtude de as mercadorias terem ultrapassado as fronteiras aduaneiras. Por conseguinte, cada uma das relações estabelecidas se reconduz a uma relação jurídica aduaneira, enquanto vínculo intersubjetivo emergente de um facto aduaneiro e enformado por normas jurídico-aduaneiras<sup>533</sup>.

Por conseguinte, uma das hipóteses de análise da relação jurídica aduaneira no domínio do comércio internacional de mercadorias assentaria na análise individualizada de cada uma das relações estabelecidas. Porém, consideramos que a relação jurídica aduaneira é o resultado da agregação de todas essas relações, por se encontrarem, entre si, numa relação de prejudicialidade. Há uma seqüência inata entre todas as operações concretizadas, que são estabelecidas em rede. Por esse motivo, a análise individual de cada uma delas fica votada para a incompletude se desacompanhada de uma perspetivação global e que sirva de reflexo do complexo de relações jurídicas estabelecidas.

---

<sup>530</sup> No acórdão de 28 de outubro de 2018, processo C-528/17, o TJUE concretizou a distinção entre *responsabilidade fiscal* e *responsabilidade aduaneira* – no caso, a responsabilidade do sujeito passivo pelo pagamento do IVA e a do importador pelo pagamento de direitos aduaneiros.

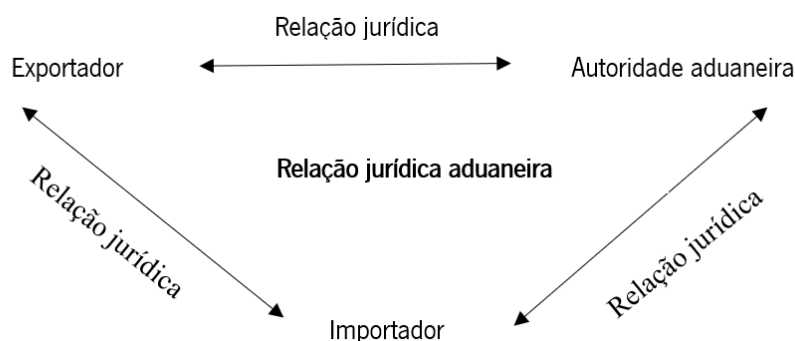
<sup>531</sup> Cf. PAULO GONET BRANCO, *et al.*, “A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática”, in *Tributação e Direitos Fundamentais - Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ*, Editora Saraiva, 2012, p. 346.

<sup>532</sup> As referências a “importador” e a “exportador” servem aqui apenas um propósito indicativo, considerando que no apartado respeitante aos sujeitos da relação jurídica será empregue a terminologia usada nos diplomas legais aplicáveis.

<sup>533</sup> A definição de relação jurídica aduaneira aqui apresentada é adaptada da definição apresentada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 34.



O que acabamos de dizer poderá ser expresso, esquematicamente, da seguinte forma:



Nestes termos, a complexidade relacional, no domínio do comércio internacional, advém, para além do mais, da própria estrutura, assente num complexo de relações que, entre si, são autonomizáveis, e não apenas da circunstância de implicar a participação de vários sujeitos, entre os quais são estabelecidos vários vínculos obrigacionais.

De facto, a relação jurídica tributária na construção que não está especialmente pensada para a tributação aduaneira, é caracterizada como sendo uma relação jurídica complexa, tanto do ponto de vista subjetivo, como do ponto de vista objetivo. Por um lado, a relação não se reconduz, na grande maioria dos casos, a um esquema binário entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, convocando a participação de outros sujeitos. Por outro lado, a relação implica o estabelecimento de vários vínculos jurídicos recíprocos e interdependentes<sup>534</sup>. O mesmo acontece no âmbito aduaneiro. A relação entre as Autoridades aduaneiras e os operadores económicos convoca a participação de múltiplos sujeitos e faz surgir vários vínculos. Mas esta complexidade, no domínio aduaneiro, assume um outro nível, ao implicar que aquela relação jurídica esteja conectada com outras. A relação jurídica aduaneira, a partir do momento em que se constitui, abrange todos vínculos obrigacionais associados à operação em causa. Ou seja, verifica-se uma absorção, pela relação jurídica aduaneira, de outras relações jurídicas, também elas de cariz aduaneiro.

Neste sentido, dizemos que em causa está uma relação em rede, face ao circuito relacional estabelecido, que se encontra interligado, mas que não deixa de ser suscetível de autonomização. Há uma unidade da relação jurídica aduaneira, a qual resulta de a mesma ser fruto da agregação das várias relações jurídicas que a integram, agregação essa motivada pela prejudicialidade inerente os

<sup>534</sup> Para uma análise completa, *vide*, por todos, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 37 e seguintes.

vários vínculos obrigacionais que são estabelecidos entre os diversos atores do comércio internacional. Aliás, a unidade resulta das principais instituições que integram o nosso objeto de estudo: a *União Europeia* e a *União Aduaneira*. A relevância jurídica da unidade da relação jurídica aduaneira é fruto de uma unidade tendencialmente existente, essencialmente ao nível normativo e administrativo. Trata-se de uma unidade normativa e administrativa, no sentido em que a prossecução das finalidades subjacentes à tributação aduaneira conhece, também, propósitos comuns. A criação e a aplicação do regime jurídico, embora materialmente distintas, devem reconduzir-se a atividades em estreita conexão, não podendo a Administração atuar em desrespeito dos imperativos legais. A atividade administrativa tributário-aduaneira deve ser entendida como o reflexo prático do regime jurídico instituído. Por outro lado, a própria atuação administrativa tributário-aduaneira, ainda que levada a cabo por entidades distintas, ser desencadeada em uníssono. Da unidade normativa e administrativa resulta o desejado efeito de unidade na tributação.

#### **2.2.4.1.3. O elemento finalístico**

Por fim, no que concerne ao segmento finalístico: os direitos aduaneiros são exigidos em prol da angariação de receita – os direitos aduaneiros servem para trazer à União Europeia e aos respetivos Estados Membros os meios financeiros necessários à prossecução do interesse público supraestadual, sendo, aliás, recursos próprios da União Europeia, para além das demais finalidades de cariz extrafiscal que lhes são atribuídas. Nos termos vigentes, os direitos aduaneiros, tal como o IVA, constituem, então, recursos próprios da União Europeia<sup>535</sup>.

Especificamente no que concerne ao sistema de recursos próprios da União Europeia, a respetiva disciplina começou por ser introduzida pela 1.<sup>a</sup> Declaração do Conselho sobre estas matérias, a 21 de abril de 1970. Pretendia-se assegurar à União uma certa independência financeira, ou, se se quisesse, um efetivo poder financeiro<sup>536</sup>. Atualmente, é a Decisão do Conselho 2014/335/UE, EURATOM,

---

<sup>535</sup> Ainda que o pagamento dos direitos aduaneiros pressuponha concretas atividades administrativas (desde logo, a inspeção de mercadorias, o desfandegamento), são os mesmos pagos não por causa dessas atividades, mas sim e apenas por ocasião das mesmas. Trata-se de um esclarecimento importante no sentido de permitir a qualificação dos direitos aduaneiros como impostos, a qual estaria afastada se a motivação destas imposições fosse a atividade que é desencadeada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

<sup>536</sup> Neste sentido, e sobre a evolução das Decisões sobre os recursos próprios da União Europeia, *vide* Cf. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR e DAVID GARCÍA GUERRERO, *La Administración aduaneira*, Madrid, Universidad de Jaén, Instituto de Estudios Fiscales, 2019, p. 13 e seguintes (disponível em [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_13.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_13.pdf)) [11-12-2019]). Encontra-se em discussão uma reforma ao sistema de recursos próprios da União Europeia - Resolução do Parlamento Europeu, de 14 de março de 2018, sobre a reforma do sistema de recursos próprios da União Europeia (2017/2053(INI)). Aqui se pode ler, aliás, com relevância para o argumento segundo o qual os direitos aduaneiros não deixaram de ter importância, que “ os recursos próprios tradicionais, designadamente os direitos aduaneiros, os direitos niveladores agrícolas e as quotizações do açúcar e da isoglicose, constituem uma fonte de receitas fiável e genuína para a União, pois decorrem diretamente do facto de a UE ser uma união aduaneira, bem como das competências jurídicas e da política comercial comum que lhe estão associadas; entende, por conseguinte, que os

do Conselho, de 26 de maio de 2014, adotada por unanimidade e ratificada por todos os Estados Membros, que regula esta matéria atinente aos recursos próprios da União<sup>537</sup>. No artigo 2.º da aludida Decisão encontram-se identificados os recursos próprios da União, sendo a alínea a) que determina que o são as imposições, os prémios, os montantes suplementares ou compensatórios, os montantes ou elementos adicionais, os direitos da Pauta Aduaneira Comum<sup>538</sup> e outros direitos estabelecidos ou a estabelecer pelas instituições da União sobre as trocas comerciais com países terceiros, os direitos aduaneiros sobre os produtos abrangidos pelo já caducado Tratado que instituiu a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, bem como as quotizações e outros direitos previstos no âmbito da organização comum de mercado no setor do açúcar<sup>539</sup>.

A receita arrecadada por via da cobrança do IVA é também um recurso próprio da União Europeia, sendo aplicada uma taxa uniforme de 0,30%, que incide sobre a base do IVA, encontrando-se harmonizada ao nível da UE. A base a ter em conta para o efeito de aplicação da taxa referida está limitada a 50% do rendimento nacional bruto de cada Estado Membro, evitando-se, dessa forma, que os Estados financeiramente menos prósperos paguem valores desproporcionados face à sua capacidade contributiva, porquanto o consumo e, conseqüentemente, o IVA, tendem a representar uma percentagem maior do rendimento nacional bruto de um país menos rico<sup>540</sup>.

No que concerne aos direitos aduaneiros, apesar de serem cobrados pelos Estados Membros a favor da União Europeia, os Estados retêm, então, 20% desses direitos (nos termos do artigo 2.º, n.º 3, da Decisão 335/2014) como compensação dos custos administrativos que suportam pela cobrança dos mesmos, cabendo-lhes decidir da repartição destinada ao financiamento das alfândegas<sup>541</sup>.

---

recursos próprios tradicionais devem ser mantidos como fonte de receitas para o orçamento da UE; é de opinião que, se a quota-parte das despesas de cobrança retida pelos Estados-Membros for reduzida, o orçamento da UE poderá beneficiar de uma maior parcela destas receitas”.

<sup>537</sup> No que concerne à qualificação jurídica da Decisão que fixa os recursos próprios da União Europeia, FALCÓN Y TELLA enquadram-na no âmbito das fontes de Direito originário, considerando que a sua entrada em vigor depende, como é o caso dos Tratados, da prestação de consentimento, através dos mecanismos constitucionais correspondentes, por cada Estado Membro, para além de que pressupõe uma modificação do sistema europeu de ingressos, inicialmente previsto nos Tratados. Não será, portanto, simplesmente, uma norma emanada pelas Instituições europeias, mais sim aceite pelos Estados. Poderá, também, ser tida como um acordo complementar entre os Estados Membros porque num determinado sentido implica uma modificação dos Tratados, aos quais os acordos complementares se encontram, por seu turno, subordinados – cf. FALCÓN e TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Madrid, Civitas, 1998, p. 56. LÓPEZ ESPADAFOR considera que se tratam de atos normativos de caráter atípico – cf. LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Madrid, CcGraw-Hill, 1995, p. 48 e 49.

<sup>538</sup> Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, da mesma Decisão, são ainda recursos próprios inscritos no orçamento da União as receitas provenientes de outros impostos ou taxas que venham a ser instituídos no âmbito de uma política comum, em conformidade com o TFUE, desde que tenha sido respeitado o procedimento previsto no artigo 311.º do TFUE.

<sup>539</sup> É o Regulamento 318/2006, do Conselho, de 20 de fevereiro de 2006, que estabelece a organização comum do mercado no setor do açúcar, tendo já sido alvo de alterações. O Regulamento 967/2006, da Comissão, de 29 de junho de 2006 consagra as respetivas normas de execução.

<sup>540</sup> Sobre os recursos próprios da União e sobre as alternativas ao financiamento por meio do IVA, vide PHILIPPE CATTOIR, *Tax-Based EU Own Resources: An Assessment*, European Commission Taxation Papers, Working Paper n.º 1, Bruxelles, 2004, disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax\\_assessment.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax_assessment.pdf) [28-08-2018].

<sup>541</sup> De acordo com os dados constantes do Orçamento Geral da UE para o ano de 2017, os recursos próprios tradicionais (direitos aduaneiros e quotizações sobre o açúcar) representam 14,92 % do financiamento do orçamento de 2017 e o recurso IVA representa 14,36 % -, Euratom, 2017/292.

Neste sentido, aos direitos aduaneiros não é possível reconduzir um carácter sancionatório, considerando que não se está perante sanções patrimoniais, como é o caso das multas e das coimas, não sendo o seu escopo o de sancionar ou reprimir comportamentos.

Atenta a subsunção dos direitos aduaneiros nas características do conceito de imposto, parece ser possível concluir-se que os direitos aduaneiros cobrados na sequência de uma importação ou de uma exportação de mercadorias são impostos.

Também neste sentido se pronunciam JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *et al.*, que consideram que “[l]os derechos a la importación, más exactamente, el Impuesto sobre las Importaciones, es un impuesto indirecto, real y objetivo, cuya recaudación está destinada a financiar la Hacienda comunitaria. (...) La finalidad del impuesto es gravar el uso y consumo [de las] mercancías. Este gravamen responde a varias razones: a que la adquisición, para su uso o consumo, de estas mercancías es un índice de capacidad contributiva, a que se puede perjudicar la actividad económica interna, etcetera”<sup>542</sup>. No mesmo sentido afirma SOARES MARTINEZ que “não oferece dúvidas a qualificação dos impostos aduaneiros como impostos de obrigação única, reais e indiretos”<sup>543</sup>.

#### **2.2.4.2. A extrafiscalidade dos direitos aduaneiros**

Detenhamo-nos, não obstante, mais detalhadamente no que especificamente concerne ao elemento finalístico, considerando que tem sido em função dele que têm sido erigidas posições distintas, motivadas pela amplitude de finalidades associadas à tributação por via de direitos aduaneiros, as quais parecem estar revestida por um invólucro de cariz ético.

Ora, quando um imposto persegue um fim adicional ao da arrecadação de receita, entende-se que prossegue um objetivo extrafiscal<sup>544</sup>. É, precisamente, na regulação do comércio internacional, principalmente na importação, onde se manifesta em abundância este aspeto extrafiscal dos direitos aduaneiros. Assim, ao ter-se reconhecido que o Direito Aduaneiro não se limita a regular a tributação, reconhece-se agora também que os próprios direitos aduaneiros assumem propósitos que não se

---

<sup>542</sup> Cf. JUAN JOSÉ FERREIRO LAPATZA, *et al.*, *Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular)*, 4.ª edição, Madrid, Marcial Pons, 2009, 362 e 363.

<sup>543</sup> Cf. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 604.

<sup>544</sup> Em conexão com a ideia inicialmente avançada a propósito da conexão entre o Direito Económico e o Direito Fiscal, os impostos extrafiscais, que conhecem finalidades económicas ou sociais, são admissíveis apenas em situações claramente identificadas e justificadas por critérios de eficiência, sob pena de o Estado estar, ilegítimamente, a interferir no livre desenvolvimento da economia de mercado, reduzindo a produção de riqueza à custa de excessivos custos de redistribuição, ou a utilizar pretextos económicos ou sociais para arrecadar receitas. De resto, a extrafiscalidade, isto é, o aproveitamento dos efeitos económicos e sociais da tributação para prosseguir políticas económicas e sociais deve ser entendida como um expediente residual, a utilizar com parcimónia, exceto quando a finalidade consista na correção, pela via fiscal, dos efeitos económicos e sociais perversos da própria tributação, o que apenas é possível no contexto de uma boa articulação entre as políticas públicas e as medidas fiscais - cf. SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal - Teoria geral*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p. 29 a 31.

reconduzem apenas a objetivos de caráter fiscal (de arrecadação de receita). Efetivamente, os direitos aduaneiros prosseguem várias finalidades: concretizar compromissos de Direito Internacional Público, regular a introdução ou a extração de mercadorias do território aduaneiro para benefício do mesmo e dos seus cidadãos, proteger indústrias nacionais, entre outros fins.

A propósito dos fins alcançáveis por via da tributação aduaneira, e antes de se avançar, cumpre problematizar a possibilidade de os Estados se escusarem a dar concretização ao interesse público, amplamente considerado e pressupondo a concretização dos aludidos fins, com fundamento na perda da sua soberania em matéria aduaneira, no sentido em que, se já não têm o exclusivo poder normador, também já não impenderia sobre eles o dever de lhes dar concretização. Ainda que não seja este um tema recorrentemente levantado, não deixa de representar uma linha de pensamento possível, sobretudo apetecível num quadro em que a tendência é para a concentração do poder em figuras distintas do Estado.

Ora, parece-nos que não será pelo facto de o quadro normativo ser criado por instituições supranacionais que tais fins devem deixar de ser prosseguidos e que tais tarefas devam deixar de ser concretizadas por cada Estado, com fundamento numa chamada *perda de soberania fiscal*, numa revelação atualizada do que seria um “estado de vagabundagem” ou de *“überholtes Konzept”*<sup>545</sup>. Ou seja, a tarefa essencial de proteção que impende sobre o Estado, através dos impostos, não deve ser afastada pela perda da exclusiva competência legislativa, considerando que cada Estado, individualmente, mantém as suas próprias estruturas administrativas e jurisdicionais encarregues de dar concretização prática à disciplina jurídica que foi criada supraestadualmente. A aplicação prática dessa disciplina é feita também internamente, com impactos diretos na esfera dos entes privados e públicos pertencentes a um determinado Estado. Se assim não se concluísse, assistir-se-ia, então, não só a uma limitação da soberania fiscal legislativa, mas também a uma restrição da soberania fiscal administrativa e da soberania fiscal judicial<sup>546</sup>, num efeito que dificilmente é compatível com a própria conceção de soberania - a soberania é um conceito jurídico (e não sociológico ou fático), qualitativo e

---

<sup>545</sup> Cf. ERNEST FORSTHOFF, *Der Staat der Industrie-Gesellschaft*, apud JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 200; e STEFAN OETER, “Souveränität - ein überholtes Konzept”, apud JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 200.

<sup>546</sup> A este propósito, não parece acolher o entendimento segundo o qual também a soberania fiscal judicial sofre restrições por via do papel do Tribunal de Justiça da União Europeia, cuja jurisprudência assumiria uma natureza “quase legislativa”. Na verdade, a intervenção do Tribunal de Justiça é reconduzida à necessidade de garantir que os sistemas fiscais dos Estados Membros se tornem compatíveis com os Tratados constitutivos da União Europeia e, em particular, com o mercado interno, servindo os próprios Tratados de mandato a esta missão. Negar este efeito seria negar a base sobre a qual assenta a União Europeia. Neste sentido, FRANS VANISTENDAEL, “In defence of the European Court of Justice”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 3, 2008, p. 98.

absoluto, não quantitativo, pelo que não poderão existir soberanias parciais. Trata-se de um *threshold concept*, ou seja, de um conceito subordinado a uma lógica de tudo-ou-nada<sup>547</sup>.

Isto dito, e reconhecendo-se uma pluralidade de fins à tributação aduaneira, será possível manter-se a qualificação dos direitos aduaneiros enquanto impostos?

#### **2.2.4.2.1. A extrafiscalidade dos direitos aduaneiros à luz da teoria da finalidade secundária invertida**

A este propósito, importará recorrer aos ensinamentos da doutrina financeira e fiscal alemã, que criou a *Umgekehrte Nebenzweck Theorie*<sup>548</sup>. À luz desta *Teoria da Finalidade Secundária Invertida*, os impostos não perdem a sua natureza mesmo quando a angariação de receita constitua uma sua finalidade secundária. A extrafiscalidade apenas descaracterizará um imposto quando revista uma intensidade tal que o objetivo fiscal da angariação de receita lhe seja absolutamente alheio<sup>549,550</sup>, o que não é o caso dos direitos aduaneiros.

Os direitos aduaneiros visam, efetivamente, a arrecadação de receita, ainda que à sua cobrança estejam também ou principalmente subjacentes outras finalidades – na sua qualidade de impostos de fins extrafiscais ou de ordenação económico-social<sup>551</sup> – e ainda que o nível de importância ao primeiro dos objetivos assinalados seja variável. Tais finalidades extrafiscais não são concretizadas apenas pela cobrança propriamente dita, mas também pelo *iter* procedimental seguido e pelo *modus operandi* adotado. Em concreto, são finalidades atingíveis, também, por via do controlo cuidadoso das mercadorias em circulação. No domínio das finalidades extrafiscais que poderão ser associadas não só

---

<sup>547</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 203.

<sup>548</sup> A *Umgekehrte Nebenzweck Theorie* surgiu como uma versão melhorada da inicialmente criada *Nebenzweck Theorie*, segundo a qual, depois de afastar que a ideia de que aos impostos não poderiam ser atribuídos objetivos de ordenação social, a extrafiscalidade pode constituir uma finalidade secundária dos impostos sem que, por força da mesma, percam a sua natureza.

<sup>549</sup> Em conformidade com os exemplos avançados por JOSÉ CASALTA NABAIS, o BVerfG considerou que as imposições que recaiam sobre transportes próprios das empresas e sobre o transporte rodoviário de mercadorias se reconduziam à figura do imposto, considerando o elemento finalístico da tributação, no sentido em que a expectativa do legislador era a de obter receitas com a respetiva cobrança, ainda que tivesse primordialmente em vista a política de transportes e a melhoria da situação financeira da ferrovia federal alemã, respetivamente. Também o Tribunal Constitucional espanhol considerou o imposto andaluz sobre as terras não aproveitadas e o imposto extremo sobre devesas classificadas com deficiente aproveitamento como verdadeiros impostos, ainda que estivessem direcionados à dissuasão dos titulares das respetivas propriedades do incumprimento das obrigações inerentes à função social da propriedade da terra. Neste sentido, vide JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 631 e 632.

<sup>550</sup> Também no sentido em que a posição dominante das finalidades extrafiscais de uma determinada imposição não afasta a sua qualificação como impostos, vide JUAN MARTÍN QUERALT, *et al., Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª edição, Madrid, Editorial Tecnos, 2017, p. 76, e STEFAN HOMBURG, *Allgemeine Steuerlehre*, Valhen, Munique, 2010, p. 57 e seguintes.

<sup>551</sup> Também a jurisprudência espanhola o diz, segundo a qual, para que um imposto adquira essa qualidade, “[l]a finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferencial de outro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios” - cf. Sentencia 122/2015, de 05 de junho, do Tribunal Constitucional Espanhol. No mesmo sentido surgiu o acórdão do STA de 3 de novembro de 1993, processo n.º 015761, no âmbito do qual se reconduzem os direitos aduaneiros às imposições que têm por escopo específico o apoio à produção nacional.

à cobrança propriamente dita de direitos aduaneiros, mas também ao controlo das mercadorias que é desencadeado, é possível, então, identificar, nomeadamente, as seguintes, especialmente reportadas ao domínio da União Europeia: (i) cumprimento das regras em matéria de segurança, saúde e ambiente (por exemplo, por via da proibição de entrada na União Europeia de alimentos contaminados, de aparelhos elétricos potencialmente perigosos ou de produtos que ameacem a camada de ozono), para garantia de que os bens que entram na União Europeia cumprem as regras europeias e concorrem de forma justa; (ii) controlo estrito do comércio de espécies raras ou em vias de extinção de animais ou plantas ou fiscalização das condições em que os animais são transportados<sup>552</sup>; (iii) proteção da saúde e da segurança das pessoas e dos postos de trabalho nas empresas da União Europeia, combatendo a pirataria e a contrafação e protegendo os negócios da concorrência internacional desleal; (iv) controlo de bens culturais para garantir que o património cultural europeu, designadamente, quadros, esculturas, moedas antigas e peças arqueológicas, não é removido ilegalmente do território europeu; (v) verificação da legalidade das exportações de tecnologias sensíveis ou de materiais que possam ser usados na produção de armas químicas ou nucleares; (vi) apoio aos serviços de polícia e de imigração na luta contra o terrorismo, contra o crime organizado, contra o tráfico de seres humanos, drogas e armas; (vii) realização dos controlos necessários para garantir que as pessoas que viajam com grandes quantidades de dinheiro não estão associadas a crimes que envolvam branqueamento de capitais ou fraude ou evasão fiscais.

Estas finalidades são o reflexo de que a globalização da economia e a integração económica dos Estados, nos mais diversos pontos do mundo, em espaços económicos alargados, nomeadamente através da integração regional e internacional, na medida em que contribui para simplificar e acelerar o desenvolvimento das trocas comerciais, potencia simultaneamente o aumento de atuações ilegais ou contrárias ao interesse público, assentes, nomeadamente, no tráfico ilegal das mercadorias através do desenvolvimento da criminalidade organizada em atividades fraudulentas de incidência aduaneira. Aliás, conforme melhor desenvolveremos *infra*, o Tribunal de Justiça já reconheceu a admissibilidade de adotar medidas restritivas do comércio internacional, de índole aduaneira, para ir ao encontro de exigências imperativas relacionadas com a eficácia dos controlos fiscais, com a proteção da saúde pública, com a lealdade das transações comerciais e com a defesa dos consumidores<sup>553</sup>. É, por isso,

---

<sup>552</sup> Ao abrigo da Convenção de Washington, de 1973 – CITES (comércio e detenção de espécies da fauna e da flora selvagem ameaçadas de extinção). A Convenção sobre o Comércio Internacional das Espécies de Fauna e Flora Selvagens Ameaçadas de Extinção (Convenção CITES) foi celebrada, então, no âmbito das Nações Unidas, com o objetivo de combater o comércio ilícito de espécies ameaçadas de extinção. A União Europeia é parte na convenção, mas foi ainda mais longe no Regulamento (CE) n.º 338/97, do Conselho, de 9 de dezembro de 1996, com o objetivo de contribuir para a preservação das espécies. O Regulamento (CE) n.º 865/2006, da Comissão, estabelece as normas de aplicação do Regulamento (CE) n.º 338/97 e tem por objeto a regulação dos aspetos práticos relativos ao comércio de espécies da fauna e da flora selvagens.

<sup>553</sup> Cf. o acórdão Dassonville, de 11 de julho de 1974, 8/74.

perfeitamente evidente um desígnio de “desenvolvimento sustentável”, alcançável por via dos termos em que se concretiza o comércio internacional de mercadorias, que procura equilibrar um crescimento económico ambientalmente sustentável, socialmente adequado e economicamente atrativo, por via da tributação aduaneira.

#### **2.2.4.2.2. O cumprimento das condições para a existência de extrafiscalidade**

Porém, a qualificação destas finalidades como sendo, efetivamente, extrafiscais, também merece uma reflexão mais rigorosa.

Atendendo ao elenco de finalidades aqui associadas aos direitos aduaneiros, cumpre equacionar se, em bom rigor, estaremos perante verdadeiras finalidades extrafiscais. Em causa não estarão preocupações que são inerentes e transversais a todo o ordenamento jurídico, não podendo os direitos aduaneiros, tais como quaisquer outros impostos, ficar insensíveis às mesmas?<sup>554</sup>

No pensamento de JOSÉ CASALTA NABAIS, a extrafiscalidade é reconduzida ao “conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas”. Ou seja, são normas de índole fiscal que contêm medidas de política económica e social, ao preverem uma tributação, uma não tributação ou uma tributação menor do que aquela que seria devida à luz do critério da capacidade contributiva, estando dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários<sup>555,556</sup>. Esta seria a “extrafiscalidade em sentido próprio ou estrito”, que se distingue do fenómeno da extrafiscalidade inerente à generalidade das normas de Direito Fiscal, traduzido no relevo das finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias, que frequentemente o legislador lhes imputa, e na constatação da inevitável presença de efeitos económicos e sociais na generalidade de tais normas.

---

<sup>554</sup> A propósito, em concreto, da eventual extrafiscalidade associada aos tributos ambientais, considera JOSÉ CASALTA NABAIS que “nem toda a tributação ecológica ou ambiental se configura como (verdadeira) extrafiscalidade. Desde logo e antes de mais, porque a actual preocupação da defesa do ambiente é inerente e atravessa todo o ordenamento jurídico, a ela não sendo por conseguinte insensível o próprio ordenamento jurídico-fiscal. Pelo que também à generalidade dos impostos não passa, nem pode passar, despercebida esta «tonalidade» ecológica do direito” - cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 652.

<sup>555</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 629.

<sup>556</sup> No sentido em que as finalidades extrafiscais se reconduzem à *regulação* - considerando que os tributos são usados como mecanismo para intervir na economia, para garantir a estabilização ou para moldar comportamentos, vide REUVEN AVI-YONAH, “Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes”, in *Accounting, Economics, and the Law, A Convivium*, v. 1, n.º 2, article 6, 2011 (disponível em <https://www.degruyter.com/view/j/ael.2011.1.1/ael.2011.1.1.1008/ael.2011.1.1.1008.xml?format=INT> [22-07-2019]).



Aos direitos aduaneiros estão associados valores de relevância transversal, a nível mundial, mercedores de proteção, os quais dificilmente encontram reflexo em outras imposições tributárias (à exceção das preocupações ambientais). Os direitos aduaneiros servem, assim, de instrumento para concretização de tais fins e a respetiva relevância para a concretização dos mesmos é particularmente evidenciada pelo facto de, não obstante os ensejos globais de comércio livre, serem os mesmo mantidos, particularmente em relação a mercadorias cuja composição, produção ou circulação possam colocar em causa o bem-estar social, económico e/ou ambiental. Ainda que existam outros meios para condicionar comportamentos, a manutenção da tributação aduaneira revela a intenção de esse condicionamento ser feito por via da cobrança de direitos aduaneiros e dos procedimentos aduaneiros a ela associados<sup>557</sup>. Até porque, considerando que não existem variáveis específicas para a determinação da qualidade ambiental e social a ser observada em prol do crescimento económico, o desenvolvimento sustentável (enquanto fim maior associável à tributação aduaneira) consiste não num parâmetro de ação mas sim, e essencialmente, num objetivo a ser atingido por políticas públicas - de entre as quais se incluem as que são dirigidas à tributação aduaneira. Independentemente dos modelos de resposta procurados e dos inevitáveis ajustamentos de que serão alvo ao longo dos tempos, quando se trata da valoração aduaneira estamos perante vetores duradouros, que marcarão a marcha das gerações por muito tempo. O próprio entendimento de que a ambiguidade, a imprecisão e a amplitude do conceito *desenvolvimento sustentável* foram deliberadamente mantidas no processo da sua negociação (considerando que o mesmo “nasceu como proposta de delimitação de uma arena de disputa política pelo seu sentido prático e teórico, no âmbito de um projeto mais amplo de institucionalização da problemática ambiental” e não “como um simples embuste”, de acordo com jogos cujas regras e resultados já estavam definidos previamente<sup>558</sup>), permite uma amplitude suficiente para, pelo menos, problematizar a possibilidade de a tributação aduaneira poder ser entendida como um instrumento ao serviço do desenvolvimento sustentável, cujos termos só serão definidos pelo domínio da sua aplicação. Ao assim se concluir, fica mais clara a *blindagem valorativa da tributação aduaneira*, a qual resulta da existência de desafios que apenas no concerto mundial podem ser densificados.

Tais valores estarão diretamente correlacionados com os fins a atingir por via da implementação de uma base principiológica sólida, preparada para lhes dar guarida e concretização,

---

<sup>557</sup> É neste sentido que JAMES MIRRLEES diz que, apesar de, em geral, os impostos reduzirem o bem estar das pessoas, existem situações em que são os mesmos usados para mudar comportamentos dos agentes económicos, precisamente em prol da promoção do bem-estar – cf. JAMES MIRRLEES, *Diseño de un sistema tributario óptimo* (Julio Viñuela Díaz, trad.), Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2011, p. 36 e 37.

<sup>558</sup> Cf. MARCOS NOBRE, “Desenvolvimento Sustentável: origens e significado atual”, in *Desenvolvimento Sustentável: a institucionalização de um conceito*. Brasília, Edições IBAMA, 2002, p. 21 e seguintes.

numa manifestação de maior elevação jurídica daquela que é a extrafiscalidade<sup>559</sup>. A globalização, no contexto da qual a tributação aduaneira necessariamente opera, carece de disciplina jurídica, assente em regras e princípios vinculativos para além do espaço da juridicidade próprio das diversas ordens jurídicas de base estadual ou regional, de tendência universalizante, e que vá ao encontro das exigências que extravasam a arrecadação da receita. Na verdade, a imposição aduaneira, a existir, permite simultaneamente a arrecadação de receitas e o cumprimento de outras finalidades (ainda que, evidentemente, implique também o surgimento de restrições ao comércio internacional de mercadorias).

Assim, no concreto domínio dos direitos aduaneiros reconhece-se também uma extrafiscalidade em sentido próprio (na aceção trazida, então, por JOSÉ CASALTA NABAIS), considerando que as normas de Direito Aduaneiro (especificamente as de cariz fiscal mas também as restantes, tal como densificado *supra*) estão erigidas especialmente para ir ao encontro dos objetivos identificados, dando aso a soluções jurídicas que não conhecem paralelo noutros segmentos da tributação<sup>560</sup>. É certo que em causa estão preocupações que são transversais a todos os impostos, mas essa transversalidade é devida ao facto de que, sendo impostos, há um objetivo em comum: a prossecução do superior interesse público, concretizado também por via da cobrança de direitos aduaneiros. Não obstante, são identificáveis finalidades (as que já tivemos a oportunidade de elencar) especialmente associadas à cobrança de tais imposições. Por força, então, das relevantes e impactantes finalidades associadas à tributação aduaneira, parece ser possível reconduzir à tributação aduaneira um fundamento ético.

\*\*\*

Em conclusão, e acompanhando os contributos doutrinários identificados, e sem deixar de levar em consideração a Teoria da Finalidade Secundária Invertida, considera-se que os direitos aduaneiros devem ser considerados impostos. Ao se entender que todos os direitos aduaneiros são impostos, tal conclusão não fica prejudicada pelo facto de se ter considerado que nem todo o Direito Aduaneiro é Direito Fiscal, tendo em conta que nos parece ser possível analisar cada uma das

---

<sup>559</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 629 e 630. No sentido em que as finalidades extrafiscais se reconduzem à *regulação* - considerando que os tributos são usados como mecanismo para intervir na economia, para garantir a estabilização ou para moldar comportamentos, *vide* REUVEN AVI-YONAH, "Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes", in *Accounting, Economics, and the Law, A Convivium*, v. 1, n.º 2, article 6, 2011 (disponível em <https://www.degruyter.com/view/j/ael.2011.1.1/ael.2011.1.1.1008/ael.2011.1.1.1008.xml?format=INT> [22-07-2019]).

<sup>560</sup> "[É] através da tributação que se pratica parte essencial da política do comércio internacional, graças ao viés da extrafiscalidade, que caracteriza os tributos de comércio internacional" - cf. ALFA OUMAR DIALLO, *Tributação do Comércio Brasileiro e Internacional*, Editora Método, 2001, 23.

realidades (Direito Aduaneiro e direitos aduaneiros) de uma forma que não exija uma plena e irremediável ligação. Porque no caso do Direito Aduaneiro estamos a falar de todo um corpo normativo, bastante amplo aliás. Já no caso dos direitos aduaneiros, estamos a falar de um dos objetos desse corpo normativo e a fiscalidade subjacente a estes últimos estende-se apenas a uma parte do primeiro.

Por outro lado, parece-nos que, mesmo estando em causa impostos com uma forte componente extrafiscal, não estão em causa impostos corretivos, nos termos apresentados por PIGOU, no sentido de em causa estarem imposições concretizadas através da integração no preço dos produtos dos custos associados às transações de determinadas mercadorias, desde logo por ausência de consignação das receitas à concretização da proteção ou da promoção de tais finalidades<sup>561</sup>.

#### **2.2.4.3. A (im)possibilidade de qualificação dos direitos aduaneiros como tributos ambientais**

Antes de avançar, e ainda servindo o intento de qualificação jurídica, do um ponto de vista tributarista, dos direitos aduaneiros, surge-nos como pertinente analisar a (im)possibilidade de qualificação dos direitos aduaneiros como tributos ambientais, atentas as finalidades de índole ambiental que lhe estão associadas, numa exposição que se pretende, também, coerente com a análise concretizada *supra*, sobre a relação entre Direito Aduaneiro e Direito do Ambiente<sup>562</sup>.

Em conformidade com o já constatado, a cobrança de direitos aduaneiros tem a si associadas finalidades extrafiscais de várias índoles, entre as quais, ambientais. É certo que o fim ambiental - no sentido de consignação de receitas para concretização de medidas defensoras do ambiente - não é imediatamente atribuível aos direitos aduaneiros. Porém, há mercadorias cuja importação está sujeita ao pagamento de direitos aduaneiros tendo em vista restringir, precisamente por motivos ambientais, a respetiva circulação e o conseqüente consumo<sup>563</sup>. Ou seja, por via da cobrança de direitos aduaneiros espera-se moldar o comportamento dos operadores económicos e dos consumidores. Neste sentido, a

---

<sup>561</sup> Cf. A. C. PIGOU, *The Economics of Welfare*, 4.ª edição, Londres, Macmillan and Co, Limited, 1932, p. 174 a 205 (disponível em <https://oll.libertyfund.org/titles/pigou-the-economics-of-welfare> [30-05-2019]).

<sup>562</sup> Não se ignora que os direitos aduaneiros estão associados a outras dimensões que não apenas ambientais. Na verdade, tanto não se ignora que até é precisamente também por via da conexão a essas outras dimensões que se construiu a base principiológica apresentada. Porém, sendo aqui o propósito de contribuir para a qualificação jurídico-tributária dos direitos aduaneiros, a delimitação é feita em relação a figuras tributárias cuja qualificação já se encontra concretizada, num nível de aceitação considerável. É no contexto das contribuições onde a referência aos tributos ambientais é normalmente feita, surgindo também nesse âmbito outras figuras cuja conexão aos direitos aduaneiros só de uma maneira forçada se justifica, como é o caso, por exemplo, dos tributos associativos e, em relação a elas, parece-nos desnecessário o esforço de diferenciação em relação aos direitos aduaneiros.

<sup>563</sup> Pense-se, a título de exemplo, na importação, a partir de países terceiros, de combustíveis minerais, nos óleos minerais e nos produtos da sua destilação, nas matérias betuminosas e nas ceras minerais, os quais, sendo destinados à utilização como combustível, estão sujeitos a direitos aduaneiros a uma taxa de 4,70%, ou de peles e outras partes de aves, como as suas penas ou penugem, cuja importação está sujeita a direitos aduaneiros à taxa de 2,70%, ou ainda na importação de orquídeas, jacintos, narcisos e tulipas, sujeita a direitos aduaneiros à taxa de 9,60%. Em todos os casos, estão também implementados controlos à importação.

finalidade verde que lhe está associada não está apenas direcionada para a restrição da poluição ambiental, mas também e particularmente para influenciar a forma e a quantidade com que são usados recursos naturais limitados.

Poder-se-á, então, dizer que os direitos aduaneiros representam tributos ambientais?

Não existe uma definição amplamente aceite de tributos ambientais<sup>564</sup>. Em causa estão meios de que a política de defesa do ambiente vem lançando mão, enquanto medidas de orientação indireta ou mediata dos comportamentos ou condutas dos particulares, quer no sentido de contenção ou cerceamento das atuações ambientais através de uma maior tributação concretizada em impostos ecológicos ou por via de agravamentos ecológicos de impostos (assentes, por exemplo, na não dedução ou no estabelecimento de limites mais baixos à dedução de despesas com a utilização de veículos poluentes como os automóveis, ou na fixação de taxas mais elevadas relativamente a impostos sobre consumos causadores de danos ambientais), quer por via do estímulo ou do incentivo de atuações filoambientais através de eco-benefícios fiscais<sup>565</sup>.

Porém, não nos parece que os direitos aduaneiros assim devam ser qualificados, por vários motivos. Em primeiro lugar, porque os tributos ambientais ocupam um lugar à parte no sistema, ao estarem voltados a uma espécie de troca entre o indivíduo e a sociedade. Não possuem, assim, a natureza unilateral dos impostos, assumindo por regra a forma de contribuições. Pelo contrário, os direitos aduaneiros são pagos em virtude de concretização de uma operação de importação de mercadorias, sendo este o facto tributário relevante para o nascimento da obrigação tributária. Em causa também não está o acesso a um serviço público, a remoção de um obstáculo jurídico (até porque não se poderá assumir a importação de bens como uma atividade geralmente atribuída), nem a utilização de um bem do domínio público, casos estes nos quais, aí sim, seria detetável a existência de bilateralidade. É certo que a importação de uma mercadoria e a introdução em livre prática fica condicionada pelo pagamento dos direitos aduaneiros devidos. Porém, essa condição não pode revestir fundamento bastante para retirar unilateralidade aos direitos aduaneiros. Se assim fosse, também o IVA seria um imposto não unilateral, na medida em que a aquisição e consumo de um determinado bem também pressupõe o pagamento do aludido imposto. Por outro lado, a receita conseguida pela cobrança dos direitos aduaneiros está destinada a assegurar o financiamento do orçamento geral da

---

<sup>564</sup> Num relatório atinente à tributação e ao ambiente, a OCDE avançou com a seguinte definição: *"Full coverage of the use of fiscal instruments in environmental policy will ... need to consider both: (i) Taxes which have been introduced to achieve a specific environmental objective, and which have been explicitly identified as «environmental taxes», (ii) Taxes which were introduced initially for non-environmental reasons, but which impact on environmental objectives, and which may be increased, modified or reduced for environmental reasons"* - OCDE (1993), p. 28 e 29.

<sup>565</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 651 e 652.

União Europeia e servirá para ser usada indistintamente como forma de financiamento das despesas inscritas no orçamento geral da União Europeia, não estando especialmente destinada à promoção de medidas de defesa do ambiente.

Por outro lado, a natureza e a função especiais dos tributos ambientais exigem que estes possuam uma estrutura interna marcadamente diferente dos grandes impostos, devendo ser munidos de contornos seletivos e de uma base tributável específica, diretamente relacionada com a capacidade poluidora dos bens ou com comportamentos sujeitos a tributação. O que não é o caso dos direitos aduaneiros, cujas regras não estão especialmente pensadas nem dirigidas para a questão ambiental (ainda que sejam vários os preceitos presentes no CAU que contemplam soluções legais relacionadas com preocupações ambientais).

Em terceiro lugar, os tributos ambientais possuem, muitas vezes, uma eficácia regressiva, abatendo-se sobre bens que pesam mais no orçamento de sujeitos mais carenciados financeiramente, o que leva, de resto, a que outras figuras tributárias - em concreto - os impostos progressivos sobre o rendimento - compensem os seus efeitos. Diferentemente, os direitos aduaneiros conhecem um âmbito de incidência alargada, sem que se possa afirmar que tal sujeição existe em relação a mercadorias pouco acessíveis<sup>566</sup>.

Por fim, se se conclui que os direitos aduaneiros são impostos, já os tributos ambientais não assumirão a mesma classificação, desde já porque não estão dissociados de qualquer prestação pública. Representam, isso sim, figuras tributárias que servem à compensação de custos ambientais e prestações de que o respetivo sujeito passivo é o presumível causador, correndo por isso por conta dele os custos associados à sua atuação. Os tributos ambientais constituem, assim, contribuições<sup>567</sup>.

A este propósito, concluímos, assim, que não obstante os direitos aduaneiros não constituírem tributos ambientais, não deixam de ter a si associadas finalidades extrafiscais de índole ambiental, sendo o princípio da precaução particularmente relevante a propósito do impacto resultante do comércio internacional de mercadorias na sociedade e, mais concretamente (mas não exclusivamente), no meio ambiente.

Em conformidade com o que já se deixou intuído, há uma visível relação de tensão entre a liberalização comercial e a adoção de medidas restritivas do comércio, fundadas nos riscos que a comercialização de determinados produtos pode representar para o meio ambiente. Nesse sentido, o

---

<sup>566</sup> A delimitação dos tributos ambientais aqui exposta segue a que é apresentada por SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 91 e 92. Para maiores desenvolvimentos sobre a regressividade tendencial dos tributos comutativos, vide, do mesmo autor, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, coleção Teses, 2008.

<sup>567</sup> Cf., uma vez mais, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 271.

princípio da precaução representa um importante instrumento para efeitos de definição das medidas legais a serem adotadas para mitigar tais riscos<sup>568</sup>.

De resto, a instituição de tributos corretivos (que não é o caso, conforme se concluiu, dos direitos aduaneiros), tal como propunha ARTHUR CECIL PIGOU, não representa a única forma de lidar, em concreto, com o problema das exterioridades ambientais<sup>569</sup>. RONALD COASE, avançou como alternativa a criação de mercados para os recursos naturais, até agora insuscetíveis de apropriação - recursos como as águas, as espécies marinhas, ou o ar. Sendo atribuídos direitos de propriedade claros sobre estes recursos e reduzidos os custos associados à transação dos respetivos direitos, o problema das exterioridades é resolvido por via de uma mera negociação entre as partes envolvidas<sup>570</sup>. Terá sido esta a linha de pensamento subjacente à criação de mercados ambientais e à divulgação dos

---

<sup>568</sup> No domínio internacional, o princípio da precaução conheceu uma progressiva consolidação no Direito Internacional do Ambiente. O primeiro reconhecimento do princípio da precaução remonta à Carta Mundial da Natureza, adotada em 1982 pela Assembleia Geral das Nações Unidas e foi posteriormente retomado em diferentes convenções internacionais sobre a proteção do ambiente.

Enquanto verdadeiro princípio de Direito Internacional de âmbito geral, o próprio preâmbulo do Acordo da OMC destaca os laços cada vez mais estreitos entre o comércio internacional e a proteção do ambiente (no sentido em que o princípio da precaução é fonte de Direito Internacional, *vide* ÁSSIMA FARHAT JORGE CASELLA e JÉSSICA SANTOS ARRUDA, "O princípio da precaução e o comércio internacional de organismos geneticamente modificados: legítima proteção ou protecionismo disfarço?", *in Doctum Direito*, volume 1, n.º 1, 2015).

Assim, na OMC, cada membro dispõe do direito autónomo de determinar o nível de proteção do ambiente ou da saúde que considerar adequado. Por conseguinte, podem ser aplicadas medidas com base no princípio da precaução, que impliquem um nível de proteção mais elevado do que o que se baseasse nas normas ou recomendações internacionais relevantes.

No domínio do Direito da União Europeia, foi no âmbito da Política Comunitária do Ambiente, durante a Cimeira de Paris, que resultou o reconhecimento de que a União, na senda da evolução mundial a propósito de preocupações ambientais, prossegue outros valores, que não os estritamente económicos. Em 1973 surge, então, o Primeiro Programa de Ação Ambiental, ao qual se seguiram outros, tendo sido apenas no Quinto Programa de Ação Ambiental em 1992 que ficou delineada a ideia de desenvolvimento sustentável, consagrando-se o princípio da precaução como princípio autónomo, ainda que o respetivo alcance não tivesse ficado definido (como já se constatou).

Foi o Tratado de Maastricht que elevou a proteção do ambiente a uma das tarefas fundamentais da União, passando os objetivos ambientais a ocupar o mesmo patamar de importância que os objetivos económicos. É nesse sentido que, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 3, do TUE, a União se empenha no desenvolvimento sustentável da Europa, assente num crescimento económico equilibrado e na estabilidade dos preços, numa economia social de mercado altamente competitiva que tenha como meta o pleno emprego e o progresso social, e *num elevado nível de proteção e de melhoramento da qualidade do ambiente*. E concretização desta imposição, estabelece o artigo 21.º, n.º 2, alínea f), do TUE, que a União define e prossegue políticas comuns e ações e diligência no sentido de assegurar um elevado grau de cooperação em todos os domínios das relações internacionais, a fim de contribuir para o desenvolvimento de medidas internacionais para preservar e melhorar a qualidade do ambiente e a gestão sustentável dos recursos naturais à escala mundial, em prol do desenvolvimento sustentável.

Neste âmbito, a Comissão Europeia emitiu uma Comunicação especialmente direcionada a este princípio (COM/2000/0001 final), destinada a traçar as linhas gerais da abordagem da Comissão para o uso do princípio da precaução, a estabelecer as diretrizes da Comissão para a sua aplicação, a construir um entendimento comum quanto à análise, avaliação, gestão e comunicação de riscos que a ciência ainda não é capaz de avaliar plenamente e a evitar o recurso irregular ao princípio da precaução, como forma disfarçada de protecionismo.

Com especial relevância, resulta, então, que da análise do princípio da precaução são de realçar dois aspetos diferentes, devido à sua natureza: (i) a decisão política de atuar ou de não atuar, ligada aos fatores que desencadeiam a utilização do princípio da precaução; (ii) em caso afirmativo, como atuar, ou seja, as medidas que resultam dessa utilização do princípio da precaução. Em concreto, o recurso ao princípio da precaução deverá ser feito apenas numa hipótese de risco potencial, mesmo que este risco não possa ser totalmente demonstrado, não se possa quantificar a sua amplitude ou os seus efeitos determinados devido à insuficiência ou ao carácter inconclusivo dos dados científicos. Porém, o princípio da precaução não poderá, em caso algum, legitimar uma tomada de decisão de natureza arbitrária.

A aplicação do princípio da precaução insere-se, pois, na gestão de riscos, quando a incerteza científica não permite uma avaliação completa dos riscos e as instâncias de decisão consideram que pode existir uma ameaça ao nível escolhido de proteção do ambiente, da saúde das pessoas ou dos animais ou de proteção vegetal. Nesse sentido, a invocação do princípio da precaução pressupõe a consideração dos princípios gerais de uma boa gestão de riscos, os quais incluem, segundo a aludida Comunicação: proporcionalidade; não discriminação; coerência; análise das vantagens e dos encargos que podem resultar da atuação ou da ausência de atuação; e análise da evolução científica.

<sup>569</sup> "He argued that the existence of externalities is sufficient justification for government intervention" - *in The Library of Economics and Liberty*, numa citação retirada da obra *The Economics of Welfare*, 3.ª edição, Londres, 1929.

<sup>570</sup> A doutrina de COASE contribuiu para a descoberta e para a clarificação da importância dos custos de transação e dos direitos de propriedade para a estrutura institucional e para o funcionamento da economia. Seguindo o seu pensamento, numa situação em que A causa um prejuízo a B, a questão que normalmente se coloca é de saber como impedir que A continue a prejudicar B. Porém, diz COASE que a questão não é essa, por em causa estar um problema de natureza recíproca. Evitar que B sofra um prejuízo seria infligir um prejuízo em A. Desta forma, a verdadeira questão a ser decidida é de saber se se deve permitir que A prejudique B ou se se deve permitir que B prejudique A. Dever-se-á procurar evitar o prejuízo mais grave - cf. RONALD COASE, "The Problem of Social Cost", *in Journal of Law & Economics*, Volume III, The University of Chicago Press, 1960, p. 2 (disponível em <http://www2.econ.iastate.edu/classes/tsc220/hallam/Coase.pdf> [20-06-2019]).

sistemas de *cap-and-trade*, de entre os quais importa destacar o sistema do Comércio Europeu de Licenças de Emissão<sup>571</sup>. Assim, o lançamento de mercados constitui uma alternativa ao lançamento de tributos ecológicos, em moderação de uma inclinação mais “fiscalista” que preponderava nos países mais desenvolvidos desde os anos setenta. Por outro lado, importa assegurar que os tributos ambientais não se sobrepõem aos mecanismos do *cap-and-trade*, onerando duas vezes os mesmos poluidores, e que entre uns e outros não há espaços deixados em branco<sup>572</sup>.

---

<sup>571</sup> O Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE) foi criado por via da Diretiva 2003/87/CE, tendo já sofrido diversas alterações. O comércio de emissões (ou *cap-and-trade*) é um sistema económico que determina uma quantidade de CO<sub>2</sub> que um determinado setor ou país pode emitir. Trata-se de um mercado que é usado para controlar a poluição, fornecendo incentivos económicos para se alcançar a redução de emissões. Em Portugal, é o Decreto-Lei n.º 38/2013, de 15 de março, que regula o regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa a partir de 2013, concluindo a transposição da Diretiva n.º 2009/29/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2009 (que surgiu para regular o período pós-2012), a fim de melhorar e alargar o regime comunitário de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

<sup>572</sup> Cf. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 93.

## **Divisão II – O caráter multinível da normação aduaneira**

Exploradas que estão dimensões basilares no domínio aduaneiro, a presente divisão é dedicada ao estudo, a partir de uma sistematização multinível, da normação aduaneira, ou seja, ao conjunto de normas que disciplina a tributação aduaneira.

Concluimos na divisão anterior que nem todo o Direito Aduaneiro é Direito Fiscal, pelo que a expressão “normação aduaneira” poderia aqui ser entendida num sentido mais amplo, abarcando a disciplina jurídica que se reconduza ao domínio aduaneiro, incluindo, mas não esgotando, a tributação aduaneira. Porém, não é nesse sentido que a expressão “normação aduaneira” é aqui empregue, por dois motivos. Em primeiro lugar, porque, em conformidade com a delimitação que já se concretizou a propósito do objeto da investigação, a nossa atenção é direcionada à tributação aduaneira, pelo que, mantendo essa delimitação, não poderá a expressão ser mais ampla do que os propósitos investigatórios. Em segundo lugar, e mais relevantemente, porque nem todas as normas que disciplinam a tributação aduaneira conhecem inequivocamente a qualidade de *normas jurídicas*, enquanto enunciados deônticos, transmissores de padrões comportamentais, dotados de objetivação e integrados num complexo mais vasto do qual faça parte um ordenamento jurídico<sup>573</sup>. Conforme melhor constataremos, é dúbia a conclusão no sentido de que todas as normas – em particular, as que têm origem em organizações internacionais – possam ser consideradas como normas jurídicas, sobretudo por força da ausência de uma vontade objetivada, traduzida em soluções vinculativas.

Por outro lado, sendo o propósito da parte II da presente dissertação o estudo da normação aduaneira, padeceria o mesmo de incompletude caso os termos da respetiva aplicação não fossem alvo de um adequado desenvolvimento teórico, o qual não encontra ainda paralelo científico. É ainda omissa, do ponto de vista doutrinário, uma sistematização completa da atividade relacionada com o domínio aduaneiro, o que contribui para a aridez associada à área e para cuja ultrapassagem se pretende contribuir. Será nesse sentido que, a par da dimensão material, normativa, será também densificada a dimensão institucional, direcionada à identificação das entidades cuja intervenção é relevante no contexto aduaneiro, quer no âmbito administrativo, quer no âmbito jurisdicional.

---

<sup>573</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 126 e seguintes.



## **Subdivisão I – A normação aduaneira de nível local**

No domínio da normação aduaneira de nível local será densificada a normação de origem nacional, no sentido de ter sido criada por órgãos legiferantes portugueses, não se colocando aqui questões de não juridicidade do plano normativo, atento o tipo de diplomas em causa.

Para além da dedicação ao estudo da normação propriamente dita, o presente apartado será também dedicado ao estudo da atividade aduaneira, administrativa e jurisdicional (ou seja, de aplicação da normação aduaneira), num plano que, não deixando de ter relevância supranacional (por implicar, desde logo, a aplicação da normação não só nacional, mas também europeia e internacional), conhece especialmente importância no domínio interno por convocar intervenção de esferas de poder de âmbito nacional – a Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa e os tribunais portugueses.

### **1. Dimensão material: o quadro normativo aduaneiro basilar**

O quadro normativo aduaneiro basilar de cariz nacional não conhece a mesma dimensão quando comparado com os quadros normativos europeu e internacional. E não conhece a mesma dimensão pelo facto de Portugal pertencer à União Aduaneira da União Europeia e de ser membro da Organização Mundial do Comércio. Consequentemente, o respetivo regime disciplinador da tributação aduaneira é, maioritariamente, definido de forma supraestadual<sup>574</sup>.

É certo que a normação criada pelas instituições da União Europeia ou por organismos internacionais integra a ordem jurídica nacional, quando respeitadas as exigências constitucionais, pelo que se poderia concluir que todo o regime aduaneiro, mesmo aquele que é desenvolvido externamente, é de âmbito local. Porém, quando aqui nos referimos à normação aduaneira de nível local, referimo-nos, em concreto, à normação de relevância aduaneira criada em Portugal, por órgãos legiferantes portugueses, como dizíamos. Assumindo, para efeitos de qualificação da normação como nacional, estes dois critérios – de índole material e orgânico – fica, claro está, reduzido o elenco de elementos normativos a que aqui se pode referir. Ainda assim, surge-nos a mesma como necessária para aferição do completo quadro normativo aduaneiro.

No Direito português, as questões contenciosas de domínio aduaneiro terão começado por ser disciplinadas com D. João I, que publicou, a 5 de outubro de 1377, o primeiro foral da Alfândega de

---

<sup>574</sup> Sobre os termos de receção e validade do Direito Internacional e do Direito da União Europeia em Portugal, em particular no domínio aduaneiro, debruçar-nos-emos *infra*.

Lisboa – o “foral das portagens”. A primeira grande reforma dos serviços aduaneiros terá sido concretizada por Fontes Pereira de Melo, num regulamento de 17 de setembro de 1885, tendo-os ordenado e disciplinado e tendo determinado os termos de repressão dos contrabandos, descaminhos e transgressões. Em 1894 foram codificadas as reformas parciais e sucessivas concretizadas depois de 1885, em prol de uma sistematização adequada da disciplina aduaneira. A 22 de novembro de 1941 surge o Decreto-Lei n.º 31.664, cujo livro I do Contencioso Aduaneiro contemplava dois títulos: o primeiro “das infrações fiscais” – tido como o Código Penal Aduaneiro – e o segundo “do processo fiscal” – tido como o Código de Processo Penal Aduaneiro<sup>575</sup>. A 15 de dezembro do mesmo ano de 1941, surgiu o Regulamento das Alfândegas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 31.730.

Em 1965 surge a Reforma Aduaneira, pelo Decreto-Lei n.º 46311, de 27 de abril de 1965, alterado pelos Decretos-Lei n.º 244/87, de 16 de junho, e n.º 472/99, de 8 de novembro de 1999, e pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de setembro<sup>576</sup>. Pese embora a revogação expressa e tácita de parte do respetivo articulado, o diploma ainda se mantém em vigor e é aplicável, mantendo uma designação (“reforma”) no mínimo desadequada perante as alterações introduzidas, em particular, pelos diplomas de Direito da União Europeia em matéria aduaneira. De qualquer forma, perante a ausência de uma revogação expressa, e por causa da antiguidade do diploma, as dúvidas quanto à respetiva aplicabilidade surgem recorrentemente, as quais podem ser dissipadas apenas individualmente, tendo por referência o normativo em causa. Surge, também, como ainda aplicável em Portugal o Decreto-Lei n.º 180/88, de 20 de maio, que disciplina alguns aspetos relativos à exportação de mercadorias do território nacional.

Mas detenhamo-nos com mais detalhe (ainda que não de forma exaustiva por não estar em causa um estudo especialmente dedicado a dimensões adjetivas do regime aduaneiro), no domínio procedimental, processual, criminal e contraordenacional aduaneiro em vigor, para o qual valem, nomeadamente, a LGT, o CPPT e o RGITA, enquanto diplomas que consagram normas especialmente pensadas para questões aduaneiras. Em causa estão matérias que não estão abrangidas pela uniformização da disciplina aduaneira operada, tendo o Estado português a competência legislativa neste âmbito.

Antes de se avançar para o estudo de tais dimensões procedimentais, processuais e penais, retenhamo-nos no devido enquadramento constitucional.

---

<sup>575</sup> Cf. AMILCAR CAVALHEIRO MANSO, “Contrabando e descaminho”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 3 e 4, Ano 11, 1951, p. 234 (disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7Bfa8b4071-42aa-4221-aecb-906333357753%7D.pdf> [09-04-2020]).

<sup>576</sup> O mesmo acontece no ordenamento jurídico espanhol, no qual ainda se mantém em vigor, para além de diplomas sobre matéria aduaneira, o “*Texto Refundido de Impuestos Integrantes de la Renta de Aduanas*”. A este propósito, para mais desenvolvimentos, vide FRANCISO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 25 e 26.

## 1.1.A Constituição aduaneira

Na Constituição da República Portuguesa são identificáveis princípios e regras reconduzidos, em especial, aos impostos - determinando, ao mais alto nível, quem, como, quando, o quê e quanto tributar - e, conseqüentemente, aos direitos aduaneiros.

Surge, por isso, como válida, a expressão *Constituição aduaneira*, quando usada em manifestação do conjunto de normas de relevância aduaneira, que assumem os tributos como objeto da ordem jurídica e da ordem política<sup>577</sup>, necessários para a concretização das tarefas e incumbências estaduais, e enquanto figuras, no caso específico dos direitos aduaneiros, de substrato europeu e internacional. Não se trata, evidentemente, de se querer atribuir uma maior relevância normativa a determinados preceitos, num exercício que, de resto, sempre estaria vedado quando se está perante um corpo cujos elementos conhecem igual dignidade (princípio da unidade hierárquico-normativa da constituição)<sup>578</sup>, mas sim de identificar os preceitos de onde brota, em primeira linha, para o ordenamento jurídico português, a disciplina da tributação aduaneira.

Referimo-nos, nomeadamente e em especial, às normas que se reportam ao Estado de Direito democrático (artigo 2.º) às relações internacionais (artigo 7.º)<sup>579</sup>, ao Direito internacional (artigo 8.º), às tarefas fundamentais do Estado (artigo 9.º), à igualdade (artigo 13.º) ao direito de propriedade (artigo 62.º) às incumbências prioritárias do Estado (artigo 81.º), ao sistema fiscal (artigo 103.º), aos impostos (artigo 105.º)<sup>580</sup>, à competência legislativa da Assembleia da República (em especial, artigo 165.º, n.º 1, alínea i)<sup>581</sup>, aos tribunais administrativos e fiscais (artigo 212.º) e aos direitos e garantias dos administrados (artigo 268.º), surgindo aqui o princípio da prossecução do interesse público, especialmente dirigido à atuação da Administração Pública, na qual se integra a Autoridade Tributária e

---

<sup>577</sup> Cf. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte - A pessoa do Contribuinte no Estado social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 86.

<sup>578</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 1183.

<sup>579</sup> Em especial, do artigo 7.º da CRP decorre a adesão às ideias de integração política e económica e de reforço da identidade cultural e da segurança coletiva europeia; a rejeição de políticas externas de caráter autárquico ou isolacionista; e o reforço do papel da União na defesa e na promoção dos ideais de paz e solidariedade nas relações entre os povos constituem as três dimensões essenciais subjacentes ao disposto no aludido n.º 5, do artigo 7.º, da CRP - cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *CRP, Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 243. Procura-se um exercício, em comum, em cooperação, dos poderes necessários à construção e ao aprofundamento da União, assente na realização da coesão económica, social e territorial, na realização de um espaço de liberdade, segurança e justiça, e na definição e execução de uma política externa, de segurança e defesa comum, no contexto da qual a União Aduaneira é uma importante promotora.

<sup>580</sup> J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA fazem integrar, pelo menos expressamente, na "Constituição fiscal" os artigos 103.º e 104.º - J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *CRP, Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 1088. Não obstante, de tais preceitos não são consagradores, pelo menos em termos expressos, de um *dever contributivo* e do correspondente *poder soberano de tributar*, o que pode ser justificado pelo facto de estarmos perante elementos inatos da conceção sócio-personalista da vida coletiva e, por isso, de elementos que servem de pressuposto da própria Constituição - VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte - A pessoa do Contribuinte no Estado social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 408 e 409.

<sup>581</sup> Sobre a competência legislativa quanto à criação de isenções de direitos aduaneiros (e no sentido da inconstitucionalidade, por violação de exigências de legalidade, de decreto da Assembleia Regional dos Açores), *vide* o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 91/84.

Aduaneira portuguesa, enquanto “momento teleológico necessário de qualquer atividade administrativa”<sup>582</sup>.

A par destes preceitos, surge ainda como relevante para o domínio das transações de mercadorias aquele que se refere aos objetivos da política comercial: a concorrência salutar dos agentes mercantis; a racionalização dos circuitos de distribuição; o combate às atividades especulativas e às práticas comerciais restritivas; o desenvolvimento e a diversificação das relações económicas externas; e a proteção dos consumidores (artigo 99.º), estabelecendo-se o princípio da concorrência como um valor objetivo da ordem económica constitucional<sup>583</sup>. Implicitamente, é conferida proteção à liberdade comercial e ao mercado, e explicitamente é protegida a intervenção do Estado no sentido de estabelecer balizas e requisitos de atuação mercantil, desde a defesa da concorrência à proteção dos consumidores, numa consagração vinculativa para os operadores económicos do setor público, do setor privado e do setor social e cooperativo. Especificamente no que concerne ao desenvolvimento e à diversificação das relações económicas externas, trata-se de uma orientação comparável com aquela que é adotada no Direito originário da União Europeia, no sentido de promoção do comércio livre, evitando-se dependências, mas não se proibindo o desenvolvimento de relações comerciais preferenciais. A política comercial portuguesa não pode deixar de ter em conta as obrigações decorrentes da sua integração na União Aduaneira da União Europeia<sup>584</sup> e também a influência decorrente da atuação da OMC e da OCDE<sup>585</sup>.

A par do elenco dos aludidos preceitos reconduzíveis à matéria de âmbito aduaneiro, evidentemente que também as exigências constitucionais e transversais assentes na proporcionalidade das soluções consagradas em legislação ordinária também necessariamente aqui se reconduzem à Constituição aduaneira, numa dimensão que aqui destacamos propositadamente, atento o relevo prático que assumem, em termos jurisprudenciais<sup>586</sup>.

---

<sup>582</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *CRP, Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 795 e seguintes.

<sup>583</sup> Cf. JOÃO PACHECO DE AMORIM, “A Constituição Económica Portuguesa – Enquadramento dogmático e princípios fundamentais”, p. 103, (disponível em <https://repositorioaberto.up.pt/bitstream/10216/66027/2/49677.pdf> [22-01-2020]).

<sup>584</sup> Assim, J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *CRP, Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 1069 e seguintes.

<sup>585</sup> A este propósito, e precisamente no contexto da Constituição fiscal, JOSÉ CASALTA NABAIS assinala que a globalização tem vindo a colocar importantes segmentos do Direito dos impostos a montante dos Estados, para o que têm contribuído a OMC, a OCDE e a UE, que, no seu entender, limitam o poder constituinte em matéria fiscal - cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 134 e 135.

<sup>586</sup> A título de exemplo, *vide* os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 555/01, de 7 de dezembro de 2001, n.º 414/99, de 29 de junho de 1999, n.º 265/99, de 5 de maio de 1999, do STJ de 01 de outubro de 2015, processo n.º 1102/12.6TVLSB.L1.S1

## **1.2. A complexidade técnica como fundamento de especiais regras procedimentais e processuais aduaneiras**

As normas de procedimento e de processo tributário especialmente aplicáveis à matéria aduaneira surgem como manifestação das especificidades que a caracterizam e que distinguem os direitos aduaneiros dos restantes impostos, implicando a convocação de matérias especialmente dirigidas à tributação aduaneira: desde logo, a origem das mercadorias, o valor aduaneiro e a classificação pautal. De qualquer forma, os operadores económicos, enquanto administrados, gozam de todos os direitos<sup>587</sup> e têm todos os deveres previstos na legislação aplicável. No mesmo sentido, a Autoridade aduaneira está vinculada, nomeadamente, aos princípios da legalidade e da decisão, devendo fundamentar todos os atos aduaneiros e em matéria tributária.

Mas no que concerne à especialidade subjacente às matérias em causa, o processo técnico de contestação surgia como um meio procedimental<sup>588</sup> altamente refletor de tais especificidades. Até à entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, o Decreto-Lei n.º 281/91, de 9 de agosto, que havia criado o Conselho Técnico Aduaneiro, em substituição dos tribunais técnico-aduaneiros, consagrava o processo técnico de contestação, relativo à classificação pautal, à origem e ao valor das mercadorias. A competência para decidir no contexto deste processo cabia ao Conselho Técnico Aduaneiro. Porém, através do Despacho n.º 33/2013 (do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira) foi extinto o Conselho, tendo sido criado o Núcleo do Procedimento de Contestação Técnica, cujas decisões eram aplicadas pelos serviços aduaneiros não apenas aos casos a que dissessem diretamente respeito, mas também a casos idênticos que ocorressem a partir da data da homologação pelo Ministro das Finanças<sup>589</sup>, numa solução próxima à regra do precedente, de âmbito administrativo (e que não encontra – ainda bem, no nosso entender – semelhante na disciplina aduaneira em vigor).

O aludido procedimento técnico de contestação conhecia uma longa tradição no âmbito do Direito Aduaneiro português, tendo sido também adotado por outros ordenamentos jurídicos (nomeadamente, em Estados pertencentes à Comunidade dos Países de Língua Portuguesa). Servia para a resolução extrajudicial de conflitos em matéria aduaneira, nomeadamente quando, no momento da verificação das mercadorias, ou posteriormente, após o respetivo desalfandegamento, na sequência de uma ação de controlo ou de fiscalização, os serviços aduaneiros discordassem dos elementos

---

<sup>587</sup> Desde logo, o direito à audição prévia. Neste sentido, *vide* o acórdão do TCAS, de 19 de novembro de 2015, processo n.º 02182/08.

<sup>588</sup> A qualificação como “processo” é questionável, parecendo-nos mais adequada a sua configuração enquanto procedimento, por implicar a prática de atos concretizadores e exteriorizadores da vontade de agentes administrativo-tributários e aduaneiros. Para uma adequada distinção entre *procedimento* e *processo*, *vide* JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 103 e seguintes.

<sup>589</sup> Assim o determinava o artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 281/91.

declarados quanto à classificação pautal, origem ou valor aduaneiros e o importador ou o seu representante não se conformasse com a posição da Autoridade aduaneira<sup>590</sup>.

Com a Lei n.º 83-C/2013, os procedimentos de contestação técnica que se encontrassem pendentes à data da sua entrada em vigor foram automaticamente convolados em recursos hierárquicos em matéria tributária, desde que não comportassem a apreciação da legalidade do ato de liquidação<sup>591</sup>, ou em reclamações graciosas, consoante respeitassem, respetivamente, a divergências suscitadas no ato de desalfandegamento de mercadorias ou na sequência de um controlo ou fiscalização posterior àquele<sup>592</sup>.

Assim, olhando para o regime atualmente em vigor, constata-se que o procedimento tributário, nos termos da alínea e), do n.º 1, do artigo 144.º, do CPPT, compreende as reclamações que tenham por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias. Precisamente porque, com a entrada em vigor da Lei n.º 83.º-C/2013, não existia órgão competente para decidir reações de caráter técnico relacionadas com a classificação pautal, com a origem ou com o valor aduaneiro das mercadorias (tendo deixado de existir o Conselho Técnico Aduaneiro), o legislador entendeu que tais reações passariam a ser resolvidas com recurso ao meio gracioso já existe no procedimento tributário: a reclamação graciosa. As reclamações graciosas apresentadas neste âmbito surgem como meios de reação procedimentais prévios e obrigatórios em relação a uma eventual impugnação judicial, atribuindo definitividade vertical ao ato em causa, numa solução que se justifica atenta a complexidade técnica subjacente às referidas matérias<sup>593,594</sup>.

Em conformidade com os artigos 77.º-A do CPPT, devem as reclamações ser apresentadas junto do órgão periférico local que tenha praticado o ato de liquidação e devem ser remetidas ao dirigente máximo do serviço para decisão. Em cumprimento das exigências especialmente decorrentes

---

<sup>590</sup> No sentido em que o recurso ao procedimento técnico de contestação representa uma verdadeira e própria condição de impugnabilidade, *vide* o acórdão do TCAS de 29 de maio de 2014, processo n.º 05587/12, nos termos do qual a organização do aludido procedimento não seria uma faculdade da Autoridade aduaneira, dependente da iniciativa do contribuinte, mas sim um procedimento obrigatório, sempre que existisse divergência entre o declarante e a Autoridade aduaneira sobre a classificação pautal.

<sup>591</sup> Note-se que, em sede aduaneira, distingue-se o *ato de liquidação do registo de liquidação*. O registo de liquidação consiste na inscrição contabilística de uma liquidação prévia, consubstanciando um ato intermédio ou provisório das Autoridades aduaneiras (artigo 104.º do CAU). Atenta esta sua qualidade, não é o mesmo suscetível de impugnação (*vide* o acórdão do STA de 4 de outubro de 1989, processo n.º 004607).

<sup>592</sup> Para uma análise mais detalhada do processo técnico de contestação, *vide* ANTÓNIO BRIGAS AFONSO, “Contencioso Aduaneiro”, *in* *Temas de Direito Aduaneiro*, (Tânia Carvalhais Pereira, coord.), Coimbra, Almedina, 2014, p. 261 e seguintes.

<sup>593</sup> Conforme já se referiu, termos do disposto no n.º 2, do artigo 44.º, do CAU, o “direito de recurso” pode ser exercido pelo menos em duas fases, a saber: numa primeira fase, perante as autoridades aduaneiras, uma autoridade judicial ou qualquer órgão designado para o efeito pelos Estados Membros; (...) numa segunda fase, perante uma instância superior independente, que pode ser uma autoridade judicial ou um órgão especializado equiparado, nos termos das disposições em vigor nos Estados Membros. A este propósito, e já com a redação anterior do CAC, levanta-se a questão de saber se o CAU impõe, de facto, a previsão de uma primeira via, prévia e necessária, como condição de impugnabilidade, que garanta uma maior celeridade e/ou especialização na apreciação das pretensões aduaneiras. Desde logo, uma via graciosa prévia, como condição necessária de abertura da via contenciosa, com o objetivo de reduzir a litigiosidade e os encargos que lhe estão associados. Foi neste sentido que o TJUE, no acórdão C-1/99, de 11 de janeiro de 2001, esclareceu que compete aos Estados Membros determinar se a via graciosa deve ou não ser uma condição de impugnabilidade jurisdicional. O CAU limita-se, assim, a impor aos Estados Membros a previsão de, pelo menos, duas vias de reação a decisão das autoridades aduaneiras, sem determinar que a primeira conheça um caráter obrigatório.

<sup>594</sup> Para desenvolvimentos a propósito das reclamações prévias, *vide* CLÁUDIO CARVALHO, “As reclamações prévias em matéria tributária”, *in* *Scientia Iuridica*, LVII, 314, 2008, p. 285 e seguintes.

do princípio do inquisitório e do princípio da colaboração, e para descoberta da verdade material, na instrução do processo o órgão periférico local competente inclui as amostras recolhidas e os relatórios de quaisquer controlos, ações de natureza fiscalizadora ou inspeções que tenham servido de base à liquidação. Após a instrução, o processo é remetido ao serviço central competente em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro<sup>595</sup> no prazo de quinze dias, que procede à instrução complementar, sempre que se mostre necessária, à análise do processo e à elaboração da proposta fundamentada de decisão. Pretendendo o operador económico reagir, então, pela via jurisdicional contra a decisão tomada no contexto da reclamação graciosa, deverá, de acordo com o artigo 77.º-B e na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, apresentar impugnação judicial<sup>596</sup> quanto aos atos de liquidação que tenham por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do artigo 133.º-A do CPPT<sup>597,598</sup>.

No domínio do recurso hierárquico, vale o disposto no artigo 66.º do CPPT, que determina a facultatividade deste meio de reação. Não obstante, a Lei n.º 83-C/2013, veio ainda aditar um número 3 ao referido normativo legal, prevendo um recurso hierárquico necessário quando estejam em causa atos da administração tributária em matéria aduaneira praticados por ocasião do desalfandegamento das mercadorias, que decidam a classificação pautal de mercadorias de importação proibida ou condicionada. Neste sentido, só existirá recurso contencioso desses atos se existir, obrigatoriamente, recurso hierárquico a precedê-lo. O CPPT e a legislação aduaneira europeia não nos oferecem uma definição legal de mercadoria de importação proibida ou condicionada, conclusão que deve ser extraída do respetivo regime de importação. Assim, serão de importação proibida as mercadorias cuja importação constitua uma infração penal: a importação de estupefacientes, armas e explosivos, e de materiais radioativos, mercadorias contrafeitas ou espécies protegidas (animais e vegetais). Por mercadorias de importação condicionada entendem-se as mercadorias sujeitas a licenciamento ou certificação específica (*v. g.* medicamentos e obras de arte)<sup>599</sup>.

---

<sup>595</sup> O serviço central competente corresponde à Direção de Serviços de Tributação Aduaneira, em conformidade com o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

<sup>596</sup> *Vide* o acórdão do TCAS de 29 de maio de 2014, processo n.º 05587/12.

<sup>597</sup> Neste âmbito poder-se-ia colocar a questão, perante o silêncio do CPPT, de saber se a reclamação graciosa poderá ser dispensada – no sentido de deixar de ser condição de acesso aos tribunais – quando estiver exclusivamente em causa matéria de Direito e a liquidação dos direitos tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela ATA. Tal possibilidade não se encontra expressamente consagrada no CPPT, ainda que se justificasse pelas mesmas razões que sustentam a dispensa da reclamação graciosa nos casos de erro na autoliquidação e retenção na fonte. Neste sentido, *vide* TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “O contencioso aduaneiro”, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2017, p. 31.

<sup>598</sup> Até 31 de dezembro de 2014, o artigo 133.º-A do CPPT remetia para o n.º 2, do artigo 131.º, do mesmo diploma, que previa um prazo especial de impugnação de 30 dias contados da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito. Ou seja, entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2014, o prazo de impugnação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa era de trinta dias e que, a partir de 1 de janeiro de 2015, passou a ser de três meses, nos termos do artigo 102.º do CPPT.

<sup>599</sup> Sobre tais matérias, vale o disposto nos seguintes diplomas: Regulamento (CE) n.º 111/2005 do Conselho, de 22 de dezembro, que estabelece regras de controlo do comércio de precursores de drogas entre a União e países terceiros, diploma que concretiza o disposto no artigo 12.º da Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Estupefacientes e Substâncias Psicotrópicas, adotada em 19 de dezembro de 1988, em Viena; Diretiva

Do indeferimento expresso ou tácito do recurso hierárquico necessário previsto no n.º 3, do artigo 67.º, do CPPT, ou do recurso hierárquico facultativo de um ato em matéria tributária, cabe ação administrativa, regulada nos termos do CPTA, e para o qual remete o artigo 76.º CPPT.

De resto, a consagração da reclamação graciosa e da impugnação judicial como meios adequados de reação nestas matérias é expressão de que os atos praticados pelos serviços aduaneiros são capazes de ser tidos como efetivos atos lesivos dos direitos e interesses dos operadores económicos, o que justifica que os operadores económicos gozem de todos os direitos e garantias gerais dos administrados nas suas relações com a administração pública, em particular, com a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por fim, em conformidade com o que melhor se constatará *infra*, a apreciação da classificação pautal, do valor, da origem aduaneira, da aplicação de contingentes pautais, ou de questões cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado Membro, no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira, está excluída do âmbito de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à arbitragem tributária. A exclusão é extensível à apreciação das pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre importação, independentemente do fundamento, e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

### **1.3.A proteção de bens jurídicos através do regime criminal e contraordenacional aduaneiro**

O Direito da União Europeia deixou também na margem de conformação normativa dos Estados Membros a disciplina aduaneira de âmbito criminal e contraordenacional.

A consagração, no RGITA (que retoma disposições que constavam já do Regime Geral das Infrações Aduaneiras), de contraordenações e de crimes aduaneiros serve de manifestação da necessidade de dar proteção a bens jurídicos especialmente associados ao comércio internacional de mercadorias<sup>600</sup>. O RGITA surge, portanto, como o instrumento normativo que reprime a violação das

---

91/477/CEE do Conselho, de 18 de junho, relativa ao controlo da aquisição e detenção de armas; Regulamento (UE) n.º 608/2013, de 12 de junho, relativo à intervenção das autoridades aduaneiras para assegurar o cumprimento da legislação sobre os direitos de propriedade intelectual; o Decreto-Lei n.º 360/2007, de 2 de novembro; e o artigo 319.º do Código da Propriedade Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36/2003, de 5 de março; Convenção sobre o Comércio Internacional de Espécies da Fauna e da Flora Selvagem Ameaçadas de Extinção, também conhecida como Convenção de Washington ou Convenção CITES; Regulamento (CE) n.º 765/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de julho, que estabelece os requisitos de acreditação e fiscalização do mercado relativos à comercialização de produtos; Regulamento (UE) n.º 608/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de junho, relativo à intervenção das autoridades aduaneiras para assegurar o cumprimento da legislação sobre os direitos de propriedade intelectual; Diretiva 2011/62/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho (Diretiva dos medicamentos falsificados); Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de agosto (Estatuto do Medicamento); Regulamento (CE) n.º 116/2009 do Conselho, de 18 de dezembro, e Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro.

<sup>600</sup> A generalidade dos crimes tributários visa, em última instância, a proteção de realidades patrimoniais afetas a finalidades de Direito público: desde logo, o erário público – cf. ANTÓNIO HENRIQUES PIRES DA GRAÇA, “Os aspetos substantivos mais relevantes nos crimes aduaneiros, fiscais e contra a



normas aduaneiras através, essencialmente, de penas de prisão, multas, coimas, apreensão das mercadorias e dos meios de transporte<sup>601</sup>.

É com o artigo 92.º que se inicia o capítulo que trata dos crimes aduaneiros: contrabando, contrabando de circulação, contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, introdução fraudulenta no consumo, violação das garantias aduaneiras, quebra de marcas e selos, recetação de mercadorias objeto de crime aduaneiro e auxílio material.

Especialmente no que se reporta ao crime de contrabando, salientamos o facto de a infração não visar exclusivamente a satisfação de interesses económicos do Estado, ao prever-se que a punição pode ser aplicada ainda que não esteja em causa qualquer prestação tributária aduaneira (aqui entendida como qualquer tributo cuja cobrança caiba à Autoridade aduaneira<sup>602</sup>). O que, nesta situação, se pretende proteger com a incriminação, é o interesse público no controlo da entrada ou saída de mercadorias no território nacional, o que é, desde logo, patente na alínea c), do n.º 1, do artigo 92.º, que pune quem retirar do território nacional objetos de considerável interesse histórico ou artístico sem as autorizações impostas por lei<sup>603</sup>. Da mesma forma, no artigo 97.º-A está prevista a punição do crime de contrabando de mercadorias suscetíveis de infligir a pena de morte ou tortura<sup>604</sup>, numa solução claramente tendente à proteção dos bens jurídicos fundamentais vida e dignidade da pessoa humana.

A partir do artigo 108.º do RGIT são fixadas as contraordenações aduaneiras: descaminho, introdução irregular no consumo, irregularidades no reembolso de imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos, recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e de mercadorias, falta ou atraso de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou de declarações, violação do dever de cooperação, omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos tributariamente relevantes e aquisição de mercadorias objeto de infração aduaneira.

---

Segurança Social", in *Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal*, Centro de Estudos Judiciários, Coleção Ações de Formação, 2013, p. 106 (disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso\\_Especializacao\\_Direito\\_Fiscal\\_Penal.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf) [09-04-2020]).

<sup>601</sup> No sentido em que o crime de contrabando aumentava na razão direta da severidade das penas e do rigor das restrições, considerando que quanto maior fossem os riscos maior seriam os lucros, num estímulo aos contrabandistas, vide AMILCAR CAVALHEIRO MANSO, "Contrabando e descaminho", in *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 3 e 4, Ano 11, 1951 (disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7Bfa8b4071-42aa-4221-aecb-906333357753%7D.pdf> [09-04-2020]).

<sup>602</sup> Cf. JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 4.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2010, p. 647.

<sup>603</sup> Assim, JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 4.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2010, p. 642. Não obstante, os autores chamam a atenção para o facto de esta situação integradora do crime de contrabando poder ser tida como revogada, por substituição, pelo regime de punição relativo à expedição de bens que integrem o património cultural, estabelecido pelos artigos 102.º e seguintes da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro, que parece abranger a generalidade das situações enquadráveis naquela alínea c).

<sup>604</sup> No contexto europeu, a disciplina do comércio de determinadas mercadorias suscetíveis de serem utilizadas para aplicar a pena de morte ou infligir tortura ou outras penas ou tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes é ditada pelo Regulamento (UE) 2019/125 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de janeiro de 2019.

## **2. Dimensão institucional: a aplicação por via administrativa e jurisdicional do quadro jurídico-normativo aduaneiro**

Sendo certo que a disciplina aduaneira não é apenas de origem estadual, não deixa de ser aplicada pelas entidades administrativas e jurisdicionais nacionais, o que justifica o respetivo tratamento no presente apartado – localizado no âmbito da normação aduaneira de nível local. Debruçamo-nos, então, aqui, sobre a atividade nacionalmente desenvolvida no domínio aduaneiro, começando por abordar, em primeiro lugar, a atividade administrativa e, depois, a atividade jurisdicional.

### **2.1. Autoridades aduaneiras e missão aduaneira**

Perante o surgimento das várias correntes económicas adotadas por cada ordenamento, as Autoridades aduaneiras são encaradas como o organismo encarregado de executar e de controlar a política de comércio exterior escolhida por cada ordenamento<sup>605</sup>. Evidentemente que o exercício desta atividade é dificultado pela variação de tais políticas, tanto na sua estrutura, vigência e aplicação, o que gera critérios interpretativos díspares da legislação aduaneira aplicável. De qualquer forma, e acompanhando a delimitação do objeto já previamente concretizada, centrar-nos-emos na atuação das Autoridades aduaneiras da União Europeia e, em concreto, na Autoridade Tributária e Aduaneira português.

#### **2.1.1. Breve contextualização histórica sobre o desenvolvimento da atividade aduaneira**

A atividade aduaneira conta com registos encontrados, nos seus primórdios, no Egito, na Índia, na China, na Grécia, em Itália e também na América pré-colombiana. Mas também se concebe a atividade aduaneira como anterior a estas civilizações, considerando que são identificados elementos que permitem supor que ainda antes destas culturas já existiam controlos e registos aduaneiros. Seguindo HARTMUT SCHMÖKEL, os sumérios representam a primeira grande cultura da antiguidade, tendo-se destacado pela planificação concretizada e pela sua estrutura, baseadas na organização do

---

<sup>605</sup> Cf. HORACIO FÉLIX ALAIS, *Los principios del derecho aduanero, Teoría general y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta*, Tesis Doctoral (presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires), 2006, p. 47.

templo, enquanto centro da comunidade. O templo tinha um especial recinto sagrado, com lugares para o culto, mas também para a receção e envio de mercadorias. Com o surgimento da escrita, todas as operações, internas e externas, foram registadas e arquivadas, contabilizando listas de atividades económicas <sup>606</sup>.

A função em torno da qual a atividade aduaneira girava na antiguidade era, então, a de controlo da extração de elementos de vários tipos, que operavam como os modernos regimes de proibição de exportação. Por outro lado, funcionava como uma fonte de cobrança de tributos, destinados a abastecer os tesouros estaduais ou pessoais dos monarcas<sup>607</sup>.

À medida que se observou um maior desenvolvimento comercial, as trocas de mercadorias começaram a ser sujeitas a controlo nas fronteiras, o qual era realizado por algum ente da autoridade estadual, característica que só surgiu a partir da existência de uma sociedade organizada social e politicamente.

Na Grécia antiga, com a consolidação da *polis*, as importações e as exportações passam a ser tributadas. A função aduaneira estava atribuída aos *Decastologos* e as cidades gregas serviam-se deste obstáculo como um mecanismo de restrição à troca internacional de mercadorias, favorecendo as suas cidades e colónias face à competição com outros países<sup>608</sup>.

Em Roma, a autoridade política fixou claramente os tributos cobrados no âmbito das trocas internacionais (tanto nas importações como nas exportações), diferenciando as operações que se faziam pela via marítima daquelas que se realizavam nas fronteiras terrestres. Trata-se de uma consequência lógica que surge da expansão territorial, que levou à inclusão de regiões muito diferentes, e do desenvolvimento das vias de comunicação. Na verdade, este aspeto é apontado como uma das causas do êxito romano, tendo em conta que a segurança das redes de comunicação, tanto terrestres como marítimas, permitiam não só um rápido movimento das forças militares, mas também um rápido abastecimento de mercadorias. Com o incremento do comércio e do tráfego, os romanos privilegiaram um sistema de arrecadação do *porturium* através de terceiros e não de funcionários, tal como foi o caso dos *conductores de portorii*, verdadeiras sociedades que tinham como função aquela cobrança, que deveriam prestar contas aos funcionários imperiais e justificar as suas atuações.

---

<sup>606</sup> Cf. HARTMUTSCHMÖKEL, *El país de los Sumeros*, 3.ª edição, Buenos Aires, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1977, p. 108 a 110.

<sup>607</sup> Para um desenvolvimento histórico detalhado da atividade aduaneira, vide BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero. Parte General. Sujetos*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1992, p. 15 a 40, obra na qual são ilustrados os respetivos antecedentes históricos, muitos deles obtidos a partir de crónicas antigas de Aristóteles, Aristófanos, Plutarco e de outros, das quais decorrem descrições de regimes de proibição de exportações e da instauração de tributos sobre as importações.

<sup>608</sup> Cf. MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS, *Derecho Aduanero*, 5ª edição, Editorial Porrúa SA, México, 1995, p. 50.

Um procedimento idêntico era adotado nas províncias conquistadas, como por exemplo, a Judeia, na qual se destacava a atividade realizada pelos *publicanos*.

Após a queda do Império Romano, e com a consolidação dos reinos europeus, em certa medida foi mantido o esquema de tributação da entrada e saída de mercadorias, mas de uma forma mais dispersa e anárquica, sendo a atividade aduaneira e a cobrança associada tida, essencialmente, como uma faculdade do senhor da comarca ou da região.

Já na idade média, destaca-se o trabalho desenvolvido em Veneza, onde, por força da expansão comercial e marítima, foi implementado um sistema aduaneiro com o objetivo de arrecadar tributos. Espanha também conheceu um desenvolvimento notável para época, do qual surgiram conceitos e institutos aduaneiros que ainda hoje vigoram, fruto do alto grau de precisão técnica alcançada. O sistema aduaneiro espanhol da época foi criado com o objetivo de reconhecer as mercadorias, de as guardar e de controlar o respetivo movimento nas zonas aduaneiras. Em França era utilizado um sistema similar, tendo-se estabelecido direitos de exportação com a finalidade de substituir de forma progressiva as proibições às exportações de mercadorias.

Constata-se, assim, que a pouco e pouco a instituição da atividade aduaneira foi adquirindo uma idêntica função em todos os territórios e que começou a assentar numa estrutura de atuação uniforme, tendente a assegurar a correta observância das proibições às importações às exportações, e também para garantir a eficaz cobrança dos tributos que incidiam sobre a entrada e a saída das mercadorias do território.

A evolução comercial exigiu a formação e a colaboração de agentes mais capacitados e um registo detalhado de toda a atividade exercida. Etimologicamente, o termo “alfândega” provém do árabe *aiwâr*, referindo-se, precisamente, ao lugar de reunião dos administradores financeiros, onde são registadas as mercadorias, às quais, na sua entrada ou saída, está associado o pagamento de impostos<sup>609</sup>.

Estes antecedentes históricos permitem esboçar algumas das características próprias que haveriam de ter, no futuro, as Autoridades aduaneiras, enquanto organismos encarregados de controlar o ingresso ou a saída de mercadorias de ou para uma determinada região, cobrando tributos por tais ações, e a de impedir o ingresso ou a saída de certos produtos contando com as alfândegas, enquanto

---

<sup>609</sup> Às expressões “aduana”, “douane” e “dogana” tem também sido atribuída a origem ora como um tributo pago aos “doges” de Veneza ora à expressão árabe “*al diwan*”. No que concerne ao termo “alfândega”, parece o mesmo derivar de “*alfandaq*”, que é uma designação árabe para as albergarias onde os mercadores estrangeiros se alojavam, sob a proteção das Autoridades, às quais pagavam impostos por essa proteção (ou seja, o imposto era pago não em função de as mercadorias terem ultrapassado uma fronteira, mas sim pela proteção que às mesmas era conferida). Para maiores desenvolvimentos sobre o contexto histórico, vide SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição (reimpressão), Coimbra, Almedina, 2000, p. 28. Vide, também, HIRONORI ASAKURA, *World History of the Customs and Tariffs*, Bruxelas, World Customs Organization, 2003. De resto, o surgimento das alfândegas é difícil de precisar com exatidão, desconhecendo-se qual terá sido, efetivamente, o primeiro país e a data da fundação da primeira alfândega.

instituições que estão instaladas solidamente nas fronteiras. E, na atualidade, crê-se que o Direito Aduaneiro deve ser fortalecido de elementos destinados a evitar atuações abusivas, fraudulentas e/ou evasivas no contexto das importações e exportações de mercadorias<sup>610</sup>, o qual é concretizado, em grande medida, pelas operações de controlo desencadeadas pelas Autoridades aduaneiras.

É precisamente no âmbito desta atividade que surge o conceito de “fronteira”, associado desde sempre aos direitos aduaneiros, e que manifestou, desde tempo imemoriais, significados e funções essenciais para as comunidades. A ideia de fronteira integra o conceito jurídico-político de Estado e do seu necessário suporte territorial e, assim, está em causa uma noção que nasce ao mesmo tempo que as comunidades políticas, que se conforma e perfila com a consolidação do Estado moderno. A fronteira, enquanto limite territorial, cumpre o objetivo de fixar o âmbito das competências territoriais do Estado. Este objetivo conhece uma primeira vertente limitadora para o Estado e, ao mesmo tempo, funciona como uma garantia, reconduzida à sua inviolabilidade, enquanto princípio capital do Direito Internacional. A fronteira serve ainda para delimitar, geograficamente, o território dentro do qual os Estados exercem determinadas competências territoriais, adaptadas a esse mesmo sítio ou lugar. A simbologia das fronteiras sempre estará, por isso, associada ao território, enquanto santuário da consciência coletiva, para alguns, e que adquiriu um profundo significado político e simbólico dos limites territoriais<sup>611</sup>, com evidente relevância para o domínio aduaneiro. Em concreto, o controlo que as Autoridades aduaneiras exercem está irremediavelmente associado ao conceito de fronteira, a qual, ainda que esbatida, em termos físicos, pela globalização e por constelação supranacionais, não deixa de existir, concretamente no domínio aduaneiro, para delimitação do espaço dentro do qual cada uma das Autoridades pode exercer as suas competências<sup>612</sup>.

---

<sup>610</sup> Neste sentido, *vide* CLAUDE J. BERR, e HENRI TREMEAU, *Le droit douanier*, Paris, Nouvelle Edition Economica, 1988, p. 12. Era também neste sentido que dizia JORGE WITKER que *“las aduanas viene como consecuencia de la actividad proteccionista propia del mercantilismo, inspirado por Colbert, que de alguna manera marca como característica de lo que se denomina la vieja aduana, en la que se entraba en una suerte de terrorismo burocrático en que el contribuyente debía aceptar clasificaciones arbitrarias, valoraciones merciológicas impuestas y liquidaciones realizadas por vistas de aduana autoritarias, a los cuales se sumaban agentes aduanales con faltas de capacitación y sumisos. A esto se agregaba el mundo de las barreras no arancelarias, que convertían las operaciones de comercio exterior en verdaderos cotos de privilegio, para funcionarios públicos y privados que gozaban de un imperium privado, generador de una especie de comercio exterior informal, complejo, y vedado a los usuarios y operadores mercantiles”* - cf. JORGE WITKER, *Derecho Tributario Aduanero*, 2.ª edição, Instituto de Investigaciones Jurídicas Serie I Estudios de Derecho Económico, n.º 27, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002, p. 25 e 26.

<sup>611</sup> Cf. ALEJANDRO DEL VALLE GÁLVEZ, “Las fronteras de la Unión. El modelo Europeo de Fronteras”, *in Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 12, ano 6, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, Madrid, maio/agosto de 2002, p. 299 e 300.

<sup>612</sup> Sobre a relevância das fronteiras no contexto do comércio internacional, *vide*, por exemplo, JAYME DE MARIZ MAIA, *Economia Internacional e Comércio Exterior*, 16.ª edição, Atlas, 2014.

### 2.1.2. Autoridades aduaneiras, Autoridade Tributária e Aduaneira e OMA

A atuação desencadeada pelas Autoridades aduaneiras reconduz-se ao conjunto de atos das Autoridades aduaneiras (na designação da legislação aduaneira europeia) ou da Autoridade tributária e aduaneira (na designação da legislação portuguesa) de interpretação e de aplicação das normas de Direito aduaneiro aos casos concretos, em toda a sua extensão: fiscal, técnica e sancionatória.

Concretamente em Portugal, foi o Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro que aprovou a orgânica da Autoridade tributária e aduaneira, tendo-lhe sido atribuída a missão de administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, e de exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e com o Direito da União Europeia<sup>613</sup>.

A Autoridade tributária e aduaneira, enquanto um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa<sup>614</sup>, resulta da fusão da Direcção-Geral dos Impostos, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros.

Com a criação da ATA procurou-se assegurar uma maior coordenação na execução das políticas fiscais, garantir uma mais eficiente alocação e utilização dos recursos existentes, o reforço do investimento em sistemas de informação e a racionalização da estrutura de serviços regionais e locais, adaptando-o ao novo paradigma de relacionamento entre a administração tributária e aduaneira, os contribuintes e os operadores económicos, e reduzir os custos mediante a simplificação da estrutura de gestão central<sup>615</sup>. No entanto, preservaram-se as competências especializadas, por constituírem a mais-valia das organizações centenárias objeto do processo de fusão<sup>616</sup>.

---

<sup>613</sup> A expressão empregue (“fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional”) causará alguma estranheza. Ainda que se possa compreender o sentido de “fronteira externa da União Europeia” como uma redundância ou como expressão de que a União Europeia, como União que é, mantém as suas próprias fronteiras, e que cada Estado Membro mantém as respetivas fronteiras internas, em particular a parte relativa ao território aduaneiro nacional (ainda que seja capaz de ser interpretada na mesma lógica), não deixa ser pouco rigorosa, considerando que os países, territórios e regiões que integram a União Aduaneira da União Europeia deixaram de contar com um território aduaneiro próprio. Há um único território aduaneiro, definido nos termos do artigo 4.º do CAU.

<sup>614</sup> A ATA integra, por isso, a *Administração*, entendida, no seu sentido organizatório, como o “sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas coletivas públicas, que asseguram, em nome da coletividade, a satisfação regular e contínua dos interesses públicos secundários” - cf. FERNANDA PAULA OLIVEIRA e JOSÉ EDUARDO DE OLIVEIRA FIGUEIREDO DIAS, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 13.

<sup>615</sup> Cf. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

<sup>616</sup> A este respeito, a jurisprudência italiana tem vindo a apreciar se será admissível ou não uma redução da atividade ou das prestações administrativas com fundamento na redução de recursos financeiros. A doutrina considera que a redução da despesa pública não consubstancia apenas um problema de discricionariedade legislativa na definição das linhas de ação do Estado, mas determina, ainda, um problema de legitimidade constitucional quando implica o desinvestimento em serviços públicos - cf. ALDO TRAVI, “Limite della copertura finanziaria”, in *Annuario*, 2004, p. 111-117.

Neste contexto, ganha relevo a recondução do financiamento das entidades públicas a critérios contributivos ou redistributivos, o que depende do tipo de atividade a prosseguir por cada uma delas, e da definição de critérios de perequação de receitas no sentido da promoção dos objetivos de coesão social - cf. FRANCO GALLO, *La ragioni del Fisco*, Bolonha, il Mulino, 2007, p. 76-78.

Sinteticamente, a ATA dispõe de serviços centrais e de serviços desconcentrados. Os primeiros, integram as direções de serviços como unidades orgânicas nucleares. Os segundos, compreendem as direções de finanças de jurisdição distrital, as alfândegas, de âmbito regional e local, os serviços de finanças, de âmbito local, e as delegações aduaneiras e postos aduaneiros. Entre ambos não existe relação hierárquica.

No que concerne à dependência hierárquica, os diretores dos serviços centrais e os serviços desconcentrados encontram-se hierarquicamente subordinados ao diretor geral da ATA<sup>617</sup>. Por seu turno, o chefe do serviço de finanças está subordinado ao diretor de finanças do seu distrito e este ao diretor geral.

Já as alfândegas são dirigidas por diretores de alfândegas, hierarquicamente dependentes do diretor geral da ATA. As delegações aduaneiras são dirigidas por chefes de delegação, diretamente dependentes dos diretores de alfândega. Os postos aduaneiros podem ser dirigidos por coordenadores, diretamente dependentes dos diretores de alfândega ou dos chefes de delegação.

A competência da ATA, na vertente aduaneira, é exercida no domínio nacional, em aplicação do Direito Aduaneiro da União Europeia e do Direito internacional. Ou seja, ainda que a legislação aduaneira seja aprovada ao nível da União Europeia ou de outras constelações supranacionais, a sua execução é da responsabilidade dos respetivos Estados Membros, por intermédio das correspondentes Autoridades aduaneiras nacionais. De salientar é que a circunstância de serem atribuídos poderes tributários em matéria de direitos aduaneiros nas importações e exportações de mercadorias a uma mesma entidade – à ATA – reforça a coerência aplicativa do próprio regime jurídico, não sendo os mesmos partilhados com mais nenhuma outra entidade. De resto, o facto de, em termos práticos, a ATA ser um corpo único – ainda que, internamente, conte com os designados “serviços tributários” e “serviços aduaneiros” – evita contradições na respetiva atuação e propicia a existência das condições necessárias para o cumprimento da respetiva missão. Neste sentido, na ordem jurídica portuguesa não se poderá falar, em bom rigor, de uma efetiva autonomização da Autoridade aduaneira em relação à Autoridade Tributária, por em causa estar uma única entidade, ainda que com diferenciação prática de

---

Aliás, esta questão é particularmente importante no domínio da estruturação e financiamento dos serviços de supervisão que são tarefa fundamental do Estado Regulador, numa vertente que assume especial relevo no contexto aduaneiro, fortemente dependente de operações rigorosas de vigilância e de controlo. Trata-se, essencialmente, de reforçar a ideia de que não basta a invocação do princípio da eficácia para justificar a reordenação dos serviços, pois essa reordenação deve também ser adequada, necessária e justa, em função dos custos que gera e dos benefícios que proporciona, segundo uma análise económica do Direito, a qual deve estar presente na formulação das soluções jurídico-normativas. Neste sentido, *vide* SUSANA TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 16 e 17. Para maiores desenvolvimentos sobre o princípio da eficiência no âmbito do Estado regulador, *vide* RIVERO ORTEGA, *El Estado vigilante*, Madrid, Tecnos, 1999, p. 133 e seguintes. Ora, considerando os moldes em que assentou a reorganização da ATA, constata-se que a operação foi, em grande parte, motivada por questões financeiras, atenta a escassez de recursos, mas parece não ter implicado a redução das prestações administrativas, ainda que com algumas carências de funcionamento.

<sup>617</sup> Com particular relevo surgiu a Lei n.º 59/2015, de 24 de junho, que veio alterar a Lei de Segurança Interna, no sentido de integrar o diretor-geral da ATA no Conselho Superior de Segurança Interna (artigo 12.º, n.º 2, alínea o)).

funcionários afetos ao tratamento das questões tributárias (que não aduaneiras) daqueles que são responsáveis pelas questões especificamente de índole aduaneira.

Em conformidade com o artigo 5.º, n.º 1, do CAU, as “Autoridades aduaneiras” reconduzem-se às administrações aduaneiras dos Estados Membros responsáveis pela aplicação da legislação aduaneira, bem como qualquer outra autoridade que, por força da legislação nacional, tenha competência para aplicar determinada legislação aduaneira<sup>618</sup>.

A este propósito, o emprego da expressão “Autoridades aduaneiras”, no plural, é pleno de sentido num contexto em que, do ponto de vista interno, a atividade aduaneira ter deixado, já há muito, de ser meramente estadual, passando a ser realizada por uma multiplicidade de entidades (inclusivamente entidades privadas). Já por isso dizia MARIO NIGRO que em vez de “Administração” se deve passar a usar a expressão “Administrações”, recorrendo ao plural<sup>619</sup>. No mesmo sentido, as tarefas a desencadear pelas Autoridades aduaneiras conhecem uma dimensão internacional (nomeadamente, no âmbito de organizações internacionais), multifacetada, assente na ideia de “governança” (“*governance*”)<sup>620</sup>, o que significa que uma mesma operação pode convocar a intervenção de várias Autoridades aduaneiras<sup>621</sup>, numa pluralidade de autoridades públicas, sem estarem hierarquicamente relacionadas entre si. Não existe uma ordem prevalecente, mas sim autoridades setoriais. Assim, no contexto do comércio internacional são facilmente vislumbráveis tarefas verdadeiramente globais, realizadas indiretamente por entidades, órgãos e serviços de natureza estadual. “[N]o ordenamento global é frequente a *indirect rule*, que consiste no exercício de funções próprias das ordens globais por parte de autoridades ou serviços (“*di apparati o di uffici*”) nacionais”, numa solução vantajosa por permitir “aos ordenamentos globais, de modestas dimensões, a produção

---

<sup>618</sup> Por “legislação aduaneira”, no contexto da União Aduaneira da UE, entende-se o conjunto da legislação constituído pelos seguintes elementos (i) o Código Aduaneiro da União e as disposições que o complementam ou executam, aprovadas a nível da União ou a nível nacional; (ii) a Pauta Aduaneira Comum; (iii) a legislação relativa ao estabelecimento de franquias aduaneiras da União e (iv) os acordos internacionais que contenham disposições em matéria aduaneira, na medida em que sejam aplicáveis na União (cf. artigo 5.º, n.º 2, do CAU).

<sup>619</sup> Cf. MARIO NIGRO, “Transformazioni dell’ Amministrazioni e Tutela Giurisdizionale Differenziata”, in *Rivista di Diritto e Procedura Civile*, n.º 1, março de 1980, p. 22.

<sup>620</sup> Cf. SABINO CASSESE, “Global Standards for National Administrative Procedure”, in *Law and Contemporary Problems*, Vol. 68, Summer/Autumn, 2005 (disponível em <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1363&context=lcp> [21-06-2019]), DOUGLAS LEWIS, *Law and Governance*, Cavendish, London/Sydney, 2001; ARMIN VON BOGDANDY, “Demokratie, Globalisierung, Zukunft des Völkerrechts - eine Bestandsaufnahme”, in *Zeitschrift für Ausländisches öffentliches Rechts und Völkerrecht*, n.º 853, 2002, p. 63 e seguintes.

<sup>621</sup> Em matéria de cooperação e assistência mútua entre as Autoridades aduaneiras dos Estados Membros, valem dois textos jurídicos: a Convenção celebrada, em Bruxelas, a 18 de dezembro de 1997, relativa à assistência mútua e à cooperação entre as Autoridades aduaneiras (que substituiu e reforçou a Convenção de Nápoles original, celebrada em 1967), estabelecendo-se que as Autoridades dos países da União têm de cooperar entre si para combater com sucesso a fraude aduaneira e o tráfico transnacional, e para reprimir e punir os infratores; e o Regulamento (CE) n.º 515/97, do Conselho, de 13 de março de 1997, relativo à assistência mútua entre as autoridades administrativas dos Estados Membros e a colaboração entre estas e a Comissão, com o objetivo de assegurar a correta aplicação das regulamentações aduaneiras.

No contexto jurisprudencial, e a título de exemplo, já por diversas vezes que o TJUE afirmou que em matéria de determinação da origem das mercadorias, deve existir uma repartição de competências entre as autoridades de exportação e as de importação, sendo a fiscalização do funcionamento do regime assegurada graças à cooperação administrativa entre as partes interessadas – cf. acórdão do TJ de 17 de julho de 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, em particular, considerando 31 e 32.



de efeitos de grande envergadura”, mas com a desvantagem de provocar “graves problemas de execução [das decisões globais] e de disponibilidade de meios para assegurar a execução”<sup>622</sup>.

Neste âmbito, e a título de exemplo, o sucesso na concretização da atividade aduaneira poderá ser potenciado pela utilização de sistemas informáticos interoperáveis à escala mundial (ainda que com riscos associados) e por meio de uma aplicação uniforme das normas por todas Administrações das alfândegas, ainda que tal uniformidade possa ser avaliada em blocos regionais<sup>623</sup>. Intensificar o controlo da aplicação da legislação aduaneira, garantindo que a mesma ocorre adequadamente, é também crucial para evitar que os atores de comportamentos ilícitos explorem fragilidades. As divergências quanto ao nível e qualidade dos controlos, dos procedimentos aduaneiros e das políticas referentes a sanções provocam a distorção dos fluxos comerciais, pondo em risco a integridade de uma união aduaneira ou de outras formas de integração<sup>624</sup>.

E é precisamente neste âmbito que assume particular relevância a atuação da Organização Mundial das Alfândegas, ao atuar num âmbito focalizado no interesse das Autoridades aduaneiras, em prol da facilitação do comércio internacional, através da padronização procedimental.

A circunstância de a atuação da OMA ser particularmente direcionada para o procedimento aduaneiro é sintomático da valorização que ao mesmo deve ser reconhecida, precisamente porque serve de instrumento de seleção e de encontro dos interesses relevantes na decisão final, volvida que está a esperança numa aplicação rígida dos comandos normativos, sem a qual a concretização das finalidades da tributação aduaneira pode ficar comprometida. O procedimento aduaneiro surge, pois, como meio de encontro e tratamento de interesses no quadro de uma sociedade aberta, diversificada e em rápida evolução.

Em 1952, em Bruxelas, foi criado o Conselho de Cooperação Aduaneira, pela Convenção que teve o mesmo nome<sup>625</sup>. Em 1994, o aludido Conselho assumiu a designação de Organização Mundial das Alfândegas, congregando 179 Estados membros (atualmente, 183)<sup>626</sup>, entre os quais todos os Estados da União Europeia (tendo Portugal sido um membro fundador), Estados Unidos da América,

---

<sup>622</sup> Cf. CASSESE, “Gamberetti, Tartarughe e Procedure. Standard Globali per i Diritti Amministrativi Nazionali”, in SABINO CASSESE, “Oltre lo Stato”, Roma, Editori Laterza, 2006, p. 88 e 89, *apud* VASCO PEREIRA DA SILVA, “O impacto do Direito Administrativo sem fronteiras no Direito Administrativo Português”, in *O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo*, Lisboa, Universidade Lusiana Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018, p. 48 e seguintes.

<sup>623</sup> Sobre as melhores práticas para a governação conjunta da União Aduaneira, *vide* a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, “Desenvolvimento da União Aduaneira da UE e da sua Governação”, Bruxelas, 21 de dezembro de 2016, COM(2016) 813 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A52016DC0813> [02-08-2017].

<sup>624</sup> Cf. Comissão Europeia, “Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu - Primeiro relatório bianual sobre o desenvolvimento da União Aduaneira da UE e da sua governação”, Bruxelas, 5 de julho de 2018, COM(2018) 524 final (disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A52018DC0524> [03-01-2019]).

<sup>625</sup> “The WCO provides leadership, guidance and support to Customs administrations to secure and facilitate legitimate trade, realize revenues, protect society and build capacity” - <http://www.wco.org/en.aspx> [08-07-2019].

<sup>626</sup> Cf. <http://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-members/membership.aspx> [10-02-2020]).

Japão, Guiné, Moçambique, China, representando no seu conjunto cerca de 98% do comércio mundial<sup>627</sup>. A OMA surgiu, então, no seguimento do desfecho da II Guerra Mundial, numa altura em que prevaleciam as ideias de ajuda e de cooperação internacional, por via do comércio internacional, numa conceção teórica da necessidade de uma organização internacional cujo objeto fosse centrado na gestão alfandegária.

A OMA tem assumido um importante papel na padronização dos procedimentos aduaneiros no mundo, no quadro da facilitação do comércio e no controlo eficaz da cadeia logística internacional. Na verdade, a OMA tem, precisamente, como objetivos desenvolver a cooperação técnica entre as Autoridades aduaneiras dos países participantes e a promoção da simplificação das normas aduaneiras internacionais e a sua aplicação harmonizada. Assim, sob a égide da OMA, e através da divulgação dos respetivos instrumentos, as Autoridades aduaneiras de todo o mundo aplicam procedimentos similares e os operadores económicos que operam internacionalmente têm o conhecimento do quadro procedimental aduaneiro dos vários países, em benefício da segurança jurídica.

A OMA prossegue objetivos estratégicos: (i) a promoção da segurança e do incremento do comércio internacional, incluindo a harmonização dos procedimentos aduaneiros (*economic competitiveness package*); (ii) a promoção de uma angariação de receita tributária justa, eficiente e efetiva (*revenue package*); (iii) a proteção da sociedade através da proteção da saúde e segurança públicas (*compliance and enforcement package*); (iv) consolidação e reforço das capacidades organizacionais e de atuação das administrações aduaneiras dos Estados participantes (*organizational development package*); (v) promoção da troca de informação e experiências entre os intervenientes; (vi) melhorar o desempenho das administrações aduaneiras dos Estados participantes; e (vii) promover a investigação e análise na área do Direito Aduaneiro<sup>628</sup>.

A nível internacional são aplicados os principais instrumentos desenvolvidos no seu seio. Em resultado da atividade da OMA foram celebradas, ao todo, dezasseis convenções internacionais, especialmente vocacionadas para o procedimento aduaneiro e para o cumprimento de obrigações acessórias, entre as quais cumpre salientar a Convenção sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH)<sup>629</sup>, a Convenção sobre Importação Temporária (a Convenção de

---

<sup>627</sup> Todos os países de língua portuguesa são membros da OMA, o que garante o conhecimento dos procedimentos aduaneiros aplicáveis, ainda que sejam objeto de legislação nacional.

<sup>628</sup> Assim, [www.wcoomd.org/en/about-us.aspx](http://www.wcoomd.org/en/about-us.aspx) [08-07-2019].

<sup>629</sup> A Convenção foi celebrada a 14 de junho de 1983 (tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1988), e prevê a nomenclatura aduaneira utilizada internacionalmente como um sistema padronizado de codificação e classificação de mercadorias, sendo a base da pauta aduaneira da União e de todas as pautas aduaneiras dos Estados-partes da OMA.

Em Portugal a Convenção do SH foi aprovada para ratificação pelo Decreto n.º 24/87 (DR, I, n.º 154, 8 de julho de 1987).

Istambul)<sup>630</sup> e a Convenção sobre Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto)<sup>631</sup>. Salientamos ainda o Quadro das Normas para a Segurança e Facilitação do Comércio Global, que contém disposições sobre controlos de segurança a exercer pelas alfândegas à escala mundial, bem como outras disposições especiais previstas em acordos internacionais. Porém, o carácter jurídico-normativo de tais instrumentos é questionável, sendo-lhes atribuída natureza meramente técnica, não vinculativa<sup>632</sup>, sem prejuízo de, tal como já reconheceu o TJUE, assumirem grande relevância, particularmente para efeitos interpretativos<sup>633</sup>.

Não obstante, haverá que reconhecer que as dificuldades inerentes à execução de uma atuação sólida e uniforme pelas Autoridades se devem, desde logo, ao facto de atuarem em contextos orçamentais, organizacionais e geográficos distintos.

De resto, e à semelhança do que se verifica no domínio da atividade administrativa em termos latos, também na esfera aduaneira se assiste à emergência de soluções tendentes à devolução aos privados da respetiva atividade<sup>634</sup>. São identificáveis previsões normativas das quais decorrem para os próprios operadores económicos a concretização de atos que seriam da competência das Autoridades aduaneiras, atenta a relevância que assumem para a concretização da respetiva missão. Porém, na maior parte dos casos, a concretização desses atos parte de um pedido nesse sentido apresentado pelo próprio operador, para além de que o legislador aduaneiro trata estas situações como sendo “simplificações aduaneiras”. Ou seja, a devolução existente – porque, de facto, é o operador que concretiza os atos, decorre de um ambiente simplificado, propiciado pelo legislador, e que o operador económico opta por aproveitar, por daí decorrer uma simplificação procedimental.

---

<sup>630</sup> A Convenção Relativa à Importação Temporária (Convenção de Istambul) foi assinada a 26 de junho 1990, em Istambul e entrou em vigor na ordem jurídica internacional a 27 de novembro de 1993. O seu propósito é o de facilitar a importação temporária de mercadorias, promovendo a simplificação e harmonização dos procedimentos aduaneiros e adotando modelos padronizados de documentos aduaneiros internacionais, em prol da promoção do comércio internacional. Em concreto, a Convenção prevê a livre circulação de mercadorias e a sua importação temporária no território aduaneiro das partes contratantes, com isenção de direitos aduaneiros e demais imposições. Portugal ratificou a convenção em 1997, através do Decreto n.º 54/97 (DR, I-A n.º 228, I.º suplemento, de 2 de outubro de 1999).

<sup>631</sup> No âmbito da Convenção de Quioto, datada de 1973, e com entrada em vigor em 1974, cada parte contratante comprometeu-se a promover a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros e a conformar-se com as normas e práticas recomendadas constantes nos respetivos anexos. Entrou em vigor em 1974, tendo sido revista e atualizada para dar resposta às atuais exigências de modernização e simplificação por parte dos países e do comércio internacional. A versão revista foi adotada pela OMA em 1999 e entrou em vigor a 03 de fevereiro de 2006, tendo em vista um modelo de procedimentos aduaneiros modernos e eficientes para o século XXI, assegurando previsibilidade e transparência ao comércio internacional. Segundo a OMA, a Convenção de Quioto revista assenta nos seguintes princípios: (i) transparência e previsibilidade das atividades aduaneiras; (ii) padronização e simplificação da declaração e mercadorias e documentos comprovativos; (iii) procedimentos simplificados para as pessoas autorizadas; (iv) máxima utilização das tecnologias da informação; (v) redução ao mínimo dos controlos aduaneiros que visam assegurar o cumprimento da regulamentação; (vi) utilização da análise de risco na gestão dos controlos e inspeções; (vii) coordenação das intervenções de diferentes Autoridades aduaneiras; (viii) parceria com o comércio.

<sup>632</sup> Assim se pronuncia F. VISMARA, *Corso di diritto doganale. Diritto dell'Unione europea e diritto interno*, Turin, G. Giappichelli Editore, 2018, p. 25 e 25.

<sup>633</sup> Neste sentido, *vide* o acórdão do TJUE de 12 de dezembro de 2013, processo C-450/12, nos termos do qual as notas explicativas elaboradas, no que respeita à nomenclatura combinada, pela Comissão e, no que respeita ao sistema harmonizado, pela OMA, contribuem de forma importante para a interpretação do alcance das diferentes posições aduaneiras, sem, contudo, serem juridicamente vinculativas.

<sup>634</sup> Não nos referimos aqui, assim, à privatização da atividade normadora, por via da autorregulação, a qual será objeto da nossa atenção *infra*.

Em concreto, de acordo com o disposto no artigo 182.º do CAU, as Autoridades aduaneiras podem, mediante pedido, autorizar uma pessoa a entregar uma declaração aduaneira<sup>635</sup>, incluindo uma declaração simplificada, sob a forma de inscrição nos registos do declarante, desde que os elementos da declaração estejam à disposição das Autoridades aduaneiras, no sistema eletrónico do declarante, no momento da entrega da declaração aduaneira sob a forma de inscrição nos registos do declarante.

Por seu turno, nos termos do artigo 185.º do CAU, as Autoridades aduaneiras podem, mediante pedido, autorizar um operador económico a executar determinadas formalidades aduaneiras que cabem às Autoridades aduaneiras, no sentido de determinar o montante dos direitos de importação e de exportação devidos, assim como executar determinados controlos sob fiscalização aduaneira, desde que o operador em causa seja um operador económico autorizado para simplificações aduaneiras.

Em ambos os casos, é evidente a intenção legislativa de manter o necessário controlo por parte das Autoridades aduaneiras. No primeiro caso, por força da exigência de entrega dos elementos da declaração e, no segundo, pela necessidade de o operador ser titular do estatuto de operador económico autorizado para simplificações aduaneiras, o qual pressupõe a demonstração prévia, junto das Autoridades, de um conjunto vasto de requisitos capazes de comprovar a sua fiabilidade<sup>636</sup>.

De qualquer forma, falar-se-á também da devolução aos privados da atividade aduaneira quando são chamadas a intervir na respetiva concretização entidades privadas. Pense-se, por exemplo, no caso de caber a entidades privadas (normalmente com o estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública) a emissão de certificados de origem, necessários à obtenção de benefícios aduaneiros nas operações de comércio internacional. Pense-se, também, no facto de os despachantes oficiais terem o dever de colaborar com as Autoridades aduaneiras na luta contra a fraude e evasão aduaneiras, na proteção do meio ambiente, da segurança e da saúde pública, nos termos do artigo 37.º, n.º 3, do respetivo Estatuto (Lei n.º 112/2015)<sup>637</sup>.

---

<sup>635</sup> Nos termos do artigo 5.º, n.º 12, do CAU, diz-se “declaração aduaneira” o ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria um determinado regime aduaneiro, indicando, se for caso disso, os procedimentos específicos a aplicar.

<sup>636</sup> No concreto domínio do IVA, por exemplo, são vastas as obrigações acessórias que sobre os operadores económicos impendem – desde obrigações assentes na entrega de declarações várias, obrigações atinentes à representação fiscal e à manutenção de uma contabilidade adequada ao apuramento do imposto, que são normalmente dotadas de complexidade técnica, propiciadoras de algum desgaste e que dificilmente poderão ser corretamente levadas a efeito sem suporte técnico-profissional competente.

É no artigo 31.º, n.º 2, da LGT, que é feita a referência às obrigações acessórias que impendem sobre os sujeitos passivos. Também o CIVA e o CAU estabelecem um conjunto de obrigações a cumprir (pelos sujeitos passivos e por terceiros), as quais se poderão qualificar como sendo acessórias face à obrigação principal de pagamento. Assim, as obrigações acessórias visam “garantir o cumprimento da obrigação principal de imposto e a salvaguarda de interesses com ela diretamente relacionados” – cf. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 150. As normas que regulam obrigações instrumentais ao cumprimento da obrigação principal, mas que são necessárias, desde logo, para o seu cumprimento e fiscalização ou para assegurar a coercibilidade do sistema podem, pois, ser designadas por “normas que não regulam momentos da obrigação de imposto” – cf. AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos – Teoria Geral*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2016, p. 81.

<sup>637</sup> A título de comparação, na *Ley General de Aduanas* do Peru (Decreto Legislativo n.º 1053 de 27 de junho de 2008), no artigo 6.º, ao abrigo do princípio da participação dos agentes económicos, estabelece-se que cabe ao Estado promover a participação dos agentes económicos na prestação dos serviços

### **2.1.3. A atividade aduaneira – a tutela de situações jurídicas subjetivas e os controlos para-aduaneiros**

É no artigo 3.º do CAU que se encontra identificada, em concreto, a missão das Autoridades aduaneiras, dispondo que são, antes de mais, responsáveis pela supervisão do comércio internacional da União, contribuindo para a aplicação da vertente externa do mercado interno, da política comercial comum e das outras políticas comuns da União relacionadas com o comércio, bem como para a segurança do circuito de abastecimento global<sup>638</sup>. Em concreto, e em expressão de uma pré-ordenação das vontades públicas, as Autoridades aduaneiras devem instituir medidas que visem, especialmente: (i) proteger os interesses financeiros da União e dos seus Estados Membros; (ii) proteger a União contra o comércio desleal e ilegal, incentivando simultaneamente as atividades económicas legítimas; (iii) garantir a proteção e a segurança da União e dos seus residentes, bem como a proteção do ambiente, se for caso disso, em estreita cooperação com outras entidades; e (iv) manter um equilíbrio adequado entre controlos aduaneiros e facilitação do comércio legítimo<sup>639</sup>.

As Autoridades aduaneiras assumem, pois, um importante papel de liderança aquando da implementação de políticas e técnicas fiscais, em prol da prossecução de interesses heteronomamente determinados, legislativamente, e que se subsumem à ideia de prossecução do interesse público e de promoção do comércio internacional legítimo<sup>640</sup>.

As Autoridades aduaneiras são verdadeiros sujeitos de Direito, às quais é reconhecida a titularidade de determinadas situações jurídicas subjetivas, merecedoras de tutela. Entre tais situações jurídicas sobressaem direitos subjetivos, de carácter concreto e determinado – como por exemplo, o direito à perção da receita tributária em relação *àquele* operador económico – e poderes jurídicos, de natureza abstrata – como por exemplo, o poder de proceder às diligências necessárias para a descoberta da verdade material em relação a qualquer operador económico; o poder de emitir informações pautais vinculativas ou informações em matéria de origem. A cada uma destas situações subjetivas ativas tituladas pelas Autoridades aduaneiras corresponderá uma situação jurídica passiva, à qual um determinado sujeito (*v.g.*, o operador económico) está adstrito: por exemplo, o dever de

---

aduaneiros, mediante a delegação de funções ao setor privado. Para o efeito, deverão ser criadas as normas necessárias para que, progressivamente, se permita, através da delegação de funções, a participação do setor privado na prestação dos diversos serviços aduaneiros, sob a supervisão permanente da Administração Aduaneira.

<sup>638</sup> Na Reforma aduaneira, em Portugal, o elenco de atribuições é mais vasto e pormenorizado ainda (cf. artigo 52.º).

<sup>639</sup> No contexto europeu, e a propósito da missão aduaneira, importa referir o papel da Agência Europeia da Guarda de Fronteiras e Costeira, enquanto principal autoridade de supervisão da circulação de mercadorias através das fronteiras externas, com especial responsabilidade pela análise de risco prévia do frete.

<sup>640</sup> Neste sentido, *vide* MICHAEL LUX, “EU customs law and international law”, in *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007, e JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 17 seguintes.

entregar a prestação tributária (em concreto, os direitos aduaneiros); o de controlar as suas operações e o fluxo de mercadorias; e o de permitir a concretização de fiscalizações aduaneiras.

Há, pois, uma multifuncionalidade associada à atuação das Autoridades aduaneiras. A globalização da economia, a rapidez dos fluxos das mercadorias, a internacionalização dos regimes aduaneiros e a simplificação dos procedimentos determinam a aplicação de normas claras e objetivas que potenciem atuações eficazes e eficientes, no sentido de não se perder de vista a preocupação de serem concretizados controlos aduaneiros eficazes e eficientes, mas que não levem ao entorpecimento da natural rapidez do comércio legítimo. É por isso patente no CAU a preocupação em manter o binómio facilitação/controlo, enquanto trave-mestre da atuação e intervenção aduaneira no controlo das mercadorias, assumindo as exigências de proporcionalidade especial relevo. Na verdade, atenta a missão e as medidas a desencadear pelas Autoridades aduaneiras, constata-se que em causa está uma atividade orientada por dois vetores essenciais: proteção e proporcionalidade.

Em particular, em causa não está, unicamente, o interesse de arrecadação de receita, não funcionando as Autoridades aduaneiras como meras cobradoras de direitos aduaneiros. Na verdade, na sua missão, as Autoridades aduaneiras funcionam como garantes da proteção e segurança da sociedade, desde logo porque lhes compete, na fronteira externa, assegurar que a introdução das mercadorias no território aduaneiro respeita a vasta e densa legislação, em cooperação com as autoridades competentes em matéria de conformidade técnica, ambiental, cultural, de saúde pública<sup>641</sup>, de proteção da fauna e da flora<sup>642</sup> e ainda controlando os bens de duplo uso, tortura, proliferação, entre outros. Deve-se, pois, à atuação das Autoridades aduaneiras contributos em prol da proteção dos mercados internos, da saúde pública e do ambiente, do combate ao narcotráfico, ao contrabando, ao crime organizado e ao terrorismo, da luta contra a fraude, da proteção dos interesses financeiros, da propriedade intelectual e do património cultural e, mais amplamente, do reforço da segurança das mercadorias e do comércio internacional.

Considerando que em causa estão operações que envolvem pessoas e entidades provenientes de distintos ordenamentos e que as respetivas mercadorias circulam além fronteiras, os funcionários tributários e aduaneiros desempenham um importante papel de vigilantes à entrada e à saída da União Europeia. Desde logo, compete-lhes controlar os produtos importados de países terceiros que

---

<sup>641</sup> A propósito do papel das Autoridades aduaneiras na proteção, em particular, da saúde pública e da segurança alimentar, *vide* DEOLINDA SIMÕES, *Medidas Legislativas para Proteção da Cadeia Alimentar no Âmbito da Importação e da Admissão*, dissertação de mestrado, FMUL, Lisboa, 2010, p. 59 e seguintes (disponível em <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/2701>).

<sup>642</sup> Sobre o papel das Autoridade aduaneiras na proteção da biodiversidade, *vide* ALBERTO DE CAIRES VILANOVA, "As Alfândegas e o comércio das espécies ameaçadas – CITES", *in Revista Aduaneira*, n.º 5, janeiro/março de 1987, p. 44 e seguintes.

franqueiam a fronteira comum da União Europeia a fim de serem cobrados os direitos aduaneiros, o IVA e os impostos especiais de consumo, bem como proteger os interesses da União e dos seus cidadãos de diferentes formas. A transformação da União Aduaneira num mercado único conduziu à eliminação das fronteiras económicas internas entre os Estados Membros e esta evolução veio reforçar a importância dos controlos nas fronteiras externas, centrando a atenção nestes controlos<sup>643</sup>.

A concretização das finalidades subjacentes aos direitos aduaneiros está, assim, diretamente dependente dos termos em que é concretizada a atividade aduaneira. Os funcionários aduaneiros, que controlam a correta aplicação das disposições legais, são verdadeiros guardiões da política externa da União, decorrendo, então, do aludido artigo 3.º do CAU um complexo de deveres que sobre eles impendem nesse mesmo sentido. Ou seja, verifica-se a existência de uma evidente ligação entre a missão das Autoridades aduaneiras e as finalidades reconduzidas aos direitos aduaneiros, ganhando, assim, pleno sentido a ideia segundo a qual tais finalidades não são alcançáveis apenas por via da cobrança propriamente dita, mas também através do *iter* procedimental seguido.

Como estará bom de ver, nem todas as atividades das Autoridades Aduaneiras conhecem um conteúdo fiscal, propriamente dito, considerando que a arrecadação de receita por via da cobrança de direitos aduaneiros não é ou não deve ser entendida como o núcleo duro do interesse público. É nesse sentido que, na expressão espanhola, os controlos em matéria sanitária, de qualidade, de segurança, de propriedade intelectual, representam “*controles paraaduaneros*”, os quais não são alvo de desprimor ou tidos como meramente secundários<sup>644</sup>, até porque a eventual cobrança de direitos aduaneiros, enquanto atividade aduaneira, dependerá da concretização de tal atividade paraduaneira<sup>645</sup>. A distinção entre “atividade aduaneira” e “atividade paraduaneira” vai ao encontro da conclusão inicial, no sentido em que nem todas as normas de Direito aduaneiro são normas de cariz fiscal<sup>646</sup>.

Assim, ainda que entre a finalidade fiscal e as finalidades extrafiscais seja recorrentemente reconhecida uma primazia da primeira em relação à segunda, a inversão desta perceção surge, em alguns domínios – como o é no domínio aduaneiro –, como evidente e necessária. Aliás, ainda que da reunião, numa mesma imposição tributária, de finalidades fiscais e extrafiscais, resulte uma tensão entre ambas, este atrito é capaz de ser acalmado por via do reconhecimento de que, tendo sido

---

<sup>643</sup> Sobre o papel assumido pelas Autoridades aduaneiras na União Aduaneira da União Europeia e sobre a sua evolução, *vide* “The EU Customs Union @ 50. Concept to Continuum”, by Malta Customs in collaboration with the European Commission, 2018, disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/01\\_2019\\_the\\_eu\\_customs\\_union\\_50th\\_book\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/01_2019_the_eu_customs_union_50th_book_en.pdf) [03-07-2019].

<sup>644</sup> Cf. FRANCISO PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 15.

<sup>645</sup> O termo “paraduaneiro” é empregue considerando que a concretização dos controlos das mercadorias não depende apenas das Autoridades aduaneiras, mas também de entidades integradas noutros ministérios ou inseridas na estrutura da União Europeia – Cf. CARLOS MARIA LÓPEZ ESPADAFOR e DAVID GARCÍA GUERRERO, *La Administración aduaneira*, Madrid, Universidad de Jaén, Instituto de Estudios Fiscales, 2019, p. 32 (disponível em [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_13.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_13.pdf)) [11-12-2019].

<sup>646</sup> Isto sem prejuízo de, ao longo da dissertação, nos referirmos amplamente à atividade aduaneira, por conforto expositivo.

verificada uma diminuição da receita tributária nesse domínio, então é porque, paralelamente, o propósito de direção estabelecido e que serviu de principal motivador da tributação, foi satisfeito. Não obstante, cumpre assinalar que a uma tensão finalística é associada uma tensão principiológica, no sentido em que os impostos que prosseguem, em primeira linha, finalidades extrafiscais, são suscetíveis de entrar em rota de colisão com as exigências decorrentes do princípio da igualdade<sup>647</sup>, devendo servir o princípio da proporcionalidade como limite à existência e extensão desse tipo de tributação<sup>648</sup>.

### **2.1.3.1. A eficácia aduaneira**

De resto, reconhecendo-se que a atuação aduaneira tem a si associadas finalidades diversas, a concretização das mesmas poderá servir de critério aferidor quanto à adequação e necessidade de manutenção de direitos aduaneiros em relação a concretas transações comerciais. Se, por hipótese, se concluir que através da cobrança de direitos aduaneiros não estão a ser cumpridos os objetivos que subjazem a estes impostos, então será de questionar a respetiva manutenção, por violação das exigências de eficácia aduaneira. Trata-se de dar cumprimento a exigências de eficácia aduaneira, eliminando pressões fiscais inúteis, que servem apenas para gerar o aumento de custos económicos ou extraeconómicos, contabilizáveis ou meramente psicológicos, sem utilidade social e que implicam procedimentos incómodos para o mercado, para os operadores económicos e para as Autoridades responsáveis pela respetiva cobrança, sem que dela resultem os efeitos pretendidos<sup>649</sup>.

Por outro lado, a eficácia dos impostos – em concreto, dos direitos aduaneiros – depende, em grande medida, dos termos em que o respetivo regime jurídico-normativo se encontra estabelecido. Ou seja, é também no momento da criação normativa que o legislador deverá procurar ir ao encontro de exigências de eficácia, consagrando soluções jurídicas tendentes a dar concretização às finalidades que se pretende prosseguir. Evidentemente que o momento posterior de aplicação concreta das normas também é indubitavelmente importante para contribuir para a respetiva eficácia. Porém, também os próprios termos da atuação prática deverão estar definidos normativamente.

---

<sup>647</sup> A este respeito STEFAN HUSTER refere-se aos objetivos do bem-estar como finalidades externas de tratamento desigual (*Sozialstaatliche Ziele als externe Zwecke von Ungleichbehandlungen*) - cf. STEFAN HUSTER, *Rechte und Ziele Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlin, Duncker & Humblot, 1993, p. 426.

<sup>648</sup> Neste sentido, vide SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, Coleção Teses, 2008.

<sup>649</sup> No sentido de uma identificação do princípio da eficiência com a eficácia do sistema fiscal, direcionando o conceito aos objetivos definidos e aos resultados alcançados, vide CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, Volume I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 124, Lisboa, Ministério das Finanças, 1981, p. 99 e seguintes. O mesmo autor salienta a circunstância de o princípio da eficácia fiscal estar condicionado pela sua inserção e vivência num Estado de Direito, existindo uma especial delicadeza dos interesses em jogo no domínio fiscal e das cautelas a dispensar aos contribuintes, em conformidade com os princípios próprios - CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, Volume I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 124, Lisboa, Ministério das Finanças, 1981, p. 101.



Os próprios termos em que a tributação aduaneira se encontra erguida refletem, pelo menos abstratamente, esta lógica de eficácia, principalmente por via da fixação de taxas de direitos aduaneiros distintas em função do tipo de mercadorias que são transacionadas<sup>650</sup>. Trata-se da concretização da ideia de que existe uma adaptação da tributação aduaneira às especificidades das transações concretamente realizadas – *rectius*, das mercadorias que, em concreto, são transacionadas, atendendo, desde logo e nomeadamente, à sua composição.

### 2.1.3.2. A eficiência aduaneira

Enquanto a eficácia aduaneira a que nos referimos no subapartado anterior respeita à concretização dos fins fiscais e extrafiscais dos direitos aduaneiros, a eficiência atende à relação entre os objetivos e os custos suportados para a sua prossecução<sup>651,652</sup>.

No domínio dos impostos, em geral, a eficiência é aferida, por um lado, pela comparação entre o fim fiscal (as receitas arrecadadas) e os fins extrafiscais prosseguidos por um determinado imposto e, por outro lado, pela totalidade dos custos (financeiros e não financeiros) incorridos para o efeito. Neste sentido, e no âmbito da tributação aduaneira, a eficiência será apurada pela comparação entre o montante de direitos aduaneiros cobrados e concretização das finalidades extrafiscais associadas e,

---

<sup>650</sup> As taxas aduaneiras assumem natureza distintas. Há taxas específicas, que incidem sobre uma certa medida da própria mercadorias (unidade, peso, comprimento, volume, superfície). Há também taxas que incidem sobre o valor das mercadorias, ou seja, recaem sobre o a expressão monetária do valor dos bens, que são as taxas *ad valorem*. A tributação através de taxas *ad valorem* permite acompanhar permanente e automaticamente as variações de preços. Porém, pressupõe uma tarefa de avaliação monetária das mercadorias, a qual não é reclamada pela tributação através de taxas específicas.

Exemplificando:

Cenário A: importação de bicicletas, com uma taxa *ad valorem* de 10%. O preço unitário de importação é de 100€, correspondendo ao preço em vigor no mercado mundial. O montante de direitos aduaneiros cobrados é de 10€, pelo que o preço unitário das bicicletas importadas corresponderá a 110€ [100 x (1 + t)].

Cenário B: importação de bicicletas, com uma taxa de 10€ por unidade. O preço de importação inicial é de 100€. O preço das bicicletas importadas é de 110€, o que equivale a uma taxa de direitos aduaneiros de 10% (10/100). Existindo inflação, o preço de importação será agravado, o que se traduz, perante a taxa específica em vigor, numa efetiva redução da taxa de direito. Ou seja, se o novo preço de importação for de 125€, então o preço das bicicletas importadas é de 135€, que corresponde a uma taxa de direitos aduaneiros de 8% (10/125).

<sup>651</sup> À semelhança da análise efetuada a respeito do princípio da eficácia fiscal, também a eficiência reconduzir-se-á apenas aos impostos individualmente considerados – e, em especial, aos direitos aduaneiros e ao IVA –, e não ao sistema fiscal como um todo, ainda que o nível de eficiência atribuível a este último dependa da eficiência atribuída aos primeiros e aos restantes impostos, claro está.

A este respeito, note-se que o IVA tem sido defendido como mais eficiente dos impostos na relação aos custos de administração, públicos e privados, que implica – cf. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2017, p. 298.

<sup>652</sup> A eficiência constitui, de resto, um dos fins de índole económica mais recorrentemente perspetivados do ponto de vista jurídico. POSNER - um dos nomes mais sonantes neste domínio, o qual não pode deixar de ser revisitado tendo em consideração que em causa está uma construção erigida no contexto da *Common Law* e sem estar particularmente direcionada ao Direito Tributário - dedicou-se ao pensamento dos termos em que os atos e as instituições são justas ou boas, tendo em vista a maximização de riqueza da sociedade. A eficiência serviria de padrão para todas as soluções jurídicas – a ser medido em termos de valor maximizado –, o qual, por sua vez, seria medido em função da vontade de pagar. O conceito de eficiência corresponderia, por isso, a um conceito técnico, segundo o qual *eficiência* significaria explorar recursos económicos de tal forma que a satisfação humana medida pela disposição agregada do consumidor em pagar por bens e serviços seja maximizada.

Esta visão permitiria, à luz do pensamento de POSNER, uma reconciliação entre utilidade, liberdade e igualdade, como princípios éticos que, tradicionalmente, competem entre si. Neste sentido, propôs que as instituições jurídico-políticas, inclusivamente as regras jurídicas individualmente consideradas, devessem ser avaliadas em função do paradigma de maximização da riqueza. Assim, as regras jurídicas e as interpretações do Direito que promovessem a maximização da riqueza (isto é, a eficiência) seriam justas; pelo contrário, as regras que não a promovessem, seriam injustas. Para maiores desenvolvimentos mas, ainda assim, abreviados, vide DONALD H. J. HERMANN, “Review of “Economic Analysis of Law”, By Richard A. Posner”, in *Washington University Law Review*, Volume 1974, Issue 2, p. 354 e seguintes.

por outro lado, pela totalidade dos custos (decorrentes, por exemplo, do controlo das mercadorias) suportados.

Porém, a eficiência a que neste contexto nos reportaremos reconduz-se também a uma eficiência normadora. De facto, ainda que a eficiência possa ser – e é – aferida em função da concreta atuação que seja levada a cabo pelas Autoridades aduaneiras, constituindo o resultado das soluções jurídicas consagradas, parece-nos que as exigências de si decorrentes podem ser impostas ao próprio legislador<sup>653</sup>. Em concreto, consideramos que da exigência de eficiência aduaneira decorre o dever de não serem criadas soluções legislativas que, por exemplo, pela sua complexidade ou improdutividade, impliquem custos que se sobrepõem aos fins fiscais e extrafiscais eventualmente alcançados ou alcançáveis<sup>654</sup>. No fundo, o que aqui acaba por estar a ser equacionada é a proporcionalidade subjacente às soluções legislativas. Os aludidos custos decorrentes das soluções adotadas devem ser perspetivados tanto na esfera das Autoridades aduaneiras (*rectius*, dos Estados), da própria União Europeia e da OMC, como na dos operadores económicos.

Concentrando-nos nas soluções imediatamente reconduzidas à tributação aduaneira, no que aos custos suportados pelos Estados e pela União Europeia diz respeito, parte dos direitos aduaneiros arrecadados pelos Estados Membros constitui receita própria da União. Porém, a respetiva cobrança tem a si associada custos evidentes, reconduzidos ao pagamento de salários dos funcionários, à manutenção das respetivas instalações, aos investimentos na tecnologia necessária para dar concretização às funções legalmente fixadas, entre muitos outros.

Por seu turno, para os operadores económicos, o pagamento dos direitos aduaneiros nas transações internacionais de mercadorias implica sacrifícios, que são expressos não apenas na entrega do valor do imposto propriamente dito, mas também no cumprimento de um conjunto de obrigações acessórias – mais ou menos alargado – e em todos os custos que podem estar associados a esse cumprimento (designadamente, custos pelos serviços prestados por revisores ou técnicos oficiais de contas, com advogados e com a aquisição do *software* necessário).

Face ao que precede, constata-se que da eficiência decorre a exigência de articulação dos direitos aduaneiros com o seu verso – as despesas –, a qual poderá ser edificada no princípio do

---

<sup>653</sup> Na verdade, ao conceito de eficiência pode ser reconhecida uma natureza polissémica, sendo admitido em diversos sentidos, podendo, seguindo JOÃO CARLOS LOUREIRO, colocar-se quer ao nível da normação, quer no plano concreto do *decision-making process*. Nesse sentido, emergem exigências de eficiência ao nível das estruturas normativas e ao nível da atuação administrativa – cf. JOÃO CARLOS LOUREIRO, “O procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares (Algumas considerações)”, in *Sudia Ivdia*, n.º 1, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1995, p. 132.

<sup>654</sup> A este propósito, AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS estabelece o termo de comparação apenas entre os custos e as receitas obtidas – cf. AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos – Teoria Geral*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2016, p.142. Optamos, porém, por incluir ainda as finalidades extrafiscais, considerando que também elas são, à partida, avaliáveis em dinheiro, podendo assumir uma dimensão quantitativa concreta, capaz de as colocar em contraponto com os custos que tiveram que ser suportados para as conseguir alcançar.

equilíbrio financeiro, enquanto subprincípio do princípio da eficiência fiscal, considerando que parte das receitas arrecadadas pela cobrança dos direitos aduaneiros são destinadas à boa execução das políticas da União, contribuindo igualmente para os esforços de consolidação orçamental mais amplos envidados pelos Estados Membros.

Ora, concluindo-se que os custos associados à cobrança de direitos aduaneiros (e de outras imposições associadas às transações internacionais de bens, como é o caso do IVA<sup>655</sup>) se sobrepõem aos fins fiscais e extrafiscais alcançados e sabendo-se que esse efeito resulta dos termos em que se encontra estabelecido o quadro normativo aplicável, verifica-se uma violação das exigências de eficiência aduaneira. Este resultado poderá ser motivado por diversos fatores de índole eminentemente normadora, sendo de destacar a complexidade associada aos regimes jurídicos e a reduzida praticabilidade de algumas das soluções legais adotadas<sup>656</sup>.

Pois bem, cumpre aferir se, no concreto domínio da tributação no comércio internacional, o respetivo regime jurídico é dotado de simplicidade ou se, pelo contrário, está revestido de complexidade. A progressiva complexidade do sistema tributário é fonte de inúmeros problemas para os operadores económicos e para as próprias Autoridades tributárias e aduaneiras. Quanto maior for a complexidade, menor será a eficiência<sup>657</sup>.

Neste sentido, a eventual complexidade existente deve ser aferida em dois âmbitos: normador e administrativo. No primeiro deles, estar-se-á perante uma complexidade normadora quando se conclua, designadamente, pela existência de uma voracidade normadora, assente na profusão de normas e no seu incessante aumento<sup>658</sup> e na elevada pretensão de exaustividade normativa. Ainda que a inflação legislativa possa ser justificada pelas constantes mutações que a realidade conhece, não pode deixar de ser perspetivada como uma patologia ou como um potencial fator de desordem no âmbito da prática jurídica, ao incrementar a insegurança jurídica.

Para a complexidade normadora contribuirá, ainda, a excessiva tecnicidade do quadro jurídico. Quem legisla no domínio aduaneiro move-se em terrenos movediços e impregnados de uma forte

---

<sup>655</sup> À luz do pensamento de SALDANHA SANCHES, a eficiência do IVA estaria inteiramente dependente de um sistema de taxas tendencialmente unificado, atingindo-se um ótimo de eficiência com uma única taxa e sem isenções – cf. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2017, p. 300.

<sup>656</sup> No que à praticabilidade diz respeito, e como refere ANA PAULA DOURADO, “[n]a sua força máxima, como princípio constitucional, a praticabilidade resolve a tensão entre a justiça possível e a execução atempada, por um lado, e a justiça individualizada, por outro, no sentido mais favorável à primeira opção” – cf. ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, reimpressão da edição de 2007, Coimbra, Almedina, 2014, p. 779.

<sup>657</sup> Note-se, porém, que ANTÓNIO MARTINS alerta para a circunstância de que o desejo de simplificação não avalia, por vezes, as razões da complexidade existente. A sofisticação da vida económica, com impacto nas formas de transacionar bens e serviços e nas maneiras imaginosas de obtenção de rendimento, tem como corolário a necessidade de o sistema fiscal ter de acompanhar essa sofisticação, tornando-o, consequentemente e inevitavelmente, mais complexo – cf. ANTÓNIO MARTINS, “A complexidade do sistema tributário: uma inevitabilidade económica?”, *in Fisco*, n.º 119/121, 2005, p. 27 e seguintes.

<sup>658</sup> Neste sentido, *vide* JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A justiça tributária como obstáculo à internacionalização”, *in II Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2012, p. 128, e GRAEME COOPER, “Legislating principles as a remedy for tax complexity”, *in British Tax Review*, n.º 4, 2010, p. 340.

componente de especialização. Verifica-se uma proliferação de textos legislativos de grande complexidade e indeterminação, que comportam a aplicação de normas de origem europeia e internacional. Estes são, na prática, domínios de fricção, dificilmente acessíveis a um legislador de vocação tradicionalmente generalista e onde se entrecruzam técnica, Economia e Direito<sup>659</sup>.

No que à complexidade administrativa respeita, a exigência de cumprimento de um conjunto alargado de obrigações acessórias aos operadores económicos (assentes, por exemplo, em inúmeras prestações de natureza documental e informativa) e a dificuldade de as Autoridades encetarem um controlo completo e rigoroso de todas as atividades com relevância tributária desenvolvidas, tendo em vista o apuramento da verdade material, indiciam a existência de um cenário despido de simplicidade.

Ora, no concreto domínio jurídico-aduaneiro das transações internacionais de mercadorias, a atualidade é marcada pelo surgimento de novas formas de realizar essas mesmas transações e no encolhimento dos espaços nacionais por força da internacionalização do comércio. Consequentemente, o quadro jurídico é, de facto, dotado de uma “natural supercomplexização”<sup>660</sup>. A extensão do respetivo regime jurídico e a dispersão normativa (o enquadramento jurídico de uma operação em concreto pode implicar a consulta e aplicação, nomeadamente, de acordos de comércio internacional, do CAU, respetivos Regulamentos – Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão de 28 de julho de 2015 que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do CAU, Regulamento de Execução (UE) 2015/2447, da Comissão, de 24 de novembro de 2015, que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do CAU) e Regulamento Delegado (UE) 2016/341 da Comissão, de 17 de dezembro de 2015, que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, no que diz respeito a regras transitórias para certas disposições do CAU nos casos em que os sistemas eletrónicos pertinentes não estejam ainda operacionais e que altera o Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 –, da DIVA, do CIVA, do RITI, do CIESC, da LGT, do CPPT, do RGIT e do RCPITA), são evidentes, ainda que tenha já sido feito um esforço considerável na agregação normativa. Acresce que, e essencialmente no domínio aduaneiro, é patente a diversidade de matérias que são disciplinadas pela legislação aduaneira. Já no que especificamente concerne à complexidade advinda da tecnicidade subjacente aos preceitos normativos, a concreta matéria das transações internacionais de mercadorias parece ser, maioritariamente, dominada por quem, na prática, com ela convive diariamente (desde logo, pelos representantes aduaneiros/despachantes). Porém, a experiência

---

<sup>659</sup> Assim, KLAUS VIEWEG, “Normas técnicas europeias e nacionais no mercado interno da Comunidade Europeia”, *in RDES*, XVI a XIX, 1990-1993, p. 323 e seguintes.

<sup>660</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 621.

demonstra que esse domínio, não raras vezes, é meramente aparente e está desimbuído de um necessário substrato jurídico e de uma apreciação crítica, levando a um aumento da litigiosidade entre operadores económicos e Autoridades aduaneiras, que surge depois de ter sido feita uma análise meramente superficial e da qual surgem resultados que geram insatisfação. De resto, a dispersão e a quantidade desmesurada de diplomas que englobam a disciplina relevante para a tributação aduaneira no comércio internacional de mercadorias é por nós apontada como uma das debilidades do respetivo cosmos jurídico-aduaneiro.

#### **2.1.4. A atuação aduaneira ambientalmente protetora**

Dando seguimento ao que *supra* ficou dito a propósito da vertente ambiental associada aos direitos aduaneiros e à relação entre Direito Aduaneiro e Direito do Ambiente, parece-nos ser este o momento adequado para dar conta da existência da mesma na esfera da atuação das Autoridades aduaneiras.

O ponto de partida assenta no reconhecimento de uma relação de tensão entre a liberalização comercial e a adoção de medidas restritivas do comércio, fundadas nos riscos que a comercialização de determinados produtos pode representar para o meio ambiente. Definir os termos de equilíbrio numa *relação benefício-risco*, associados à importação e ao consumo de determinados bens, representa uma tarefa difícil. Em concreto, a comercialização internacional de determinadas mercadorias pode significar vantagens competitivas para os mercados e para os operadores económicos mas, simultaneamente, pode assumir a forma de uma ameaça para domínios indiscutivelmente essenciais para as comunidades. De entre tais domínios destacamos, então, um: o do ambiente. Há uma tensão constante entre a governação global das transações internacionais de mercadorias e a segurança ambiental. É verdade que existe um tendencial consenso quanto à prevalência das questões de segurança ambiental relativamente ao princípio do comércio livre, mas a dificuldade reside no apuramento de consensos em relação aos termos de garantir essa segurança e aos próprios parâmetros que devem ser exigidos<sup>661</sup>. A tributação, e em concreto, a tributação por via dos direitos aduaneiros, representa uma das formas que contribui para a segurança. Mas não é a única. Aliás, conforme se constatou, os direitos aduaneiros não são tributos ambientais e, para além

---

<sup>661</sup> Em termos práticos, no momento de consumo de uma maçã, há que questionar, simultaneamente, se está em causa um produto de qualidade, por ter sido produzido com respeito pela natureza e pelo ambiente, e se é de qualidade por ter chegado ao consumidor respeitando as regras justas de comercialização, que não afastaram os pequenos produtores do direito a um rendimento da produção agrícola.

disso, existem outros mecanismos tendentes à proteção do meio ambiente, ainda que em termos distintos.

Ora, em conformidade com o artigo 3.º do CAU, as Autoridades aduaneiras são responsáveis pela supervisão do comércio internacional da União, contribuindo para a aplicação da vertente externa do mercado interno, da política comercial comum e das outras políticas comuns da União relacionadas com o comércio, bem como para a segurança do circuito de abastecimento global. Em concreto, e com especial interesse para a matéria em que nos movemos, as Autoridades aduaneiras devem instituir medidas que visem, especialmente, garantir a proteção e a segurança da União e dos seus residentes, bem como a proteção do ambiente, se for caso disso, em estreita cooperação com outras entidades.

É pelo facto de a proteção do ambiente se reconduzir ao interesse público, global, reconduzido a um nível sustentável do desenvolvimento, que as Autoridades aduaneiras contam com mecanismos que visam dar concretização a essa tarefa. Na sua missão, conforme já concluído, as Autoridades aduaneiras funcionam como garantes da proteção e segurança da sociedade, competindo-lhes assegurar que a introdução das mercadorias no território aduaneiro respeita a legislação aplicável, contando com a cooperação das autoridades competentes em matéria de conformidade técnica, ambiental, cultural, de saúde pública, e de proteção da fauna e da flora. Desempenham, por isso, uma função de vigilância de controlo dos produtos importados de países terceiros, nomeadamente em prol da proteção ambiental.

Há, no entanto, no texto da Lei, o emprego de uma expressão que é capaz de levantar dúvidas quanto à importância com que se quis revestir a proteção do ambiente, por via da atuação das Autoridades aduaneiras. Referimo-nos, em concreto, à expressão “se for caso disso”.

Diz o legislador que as Autoridades aduaneiras devem instituir medidas que visem, para além do mais, a proteção do ambiente, *se for caso disso*, em estreita cooperação com outras autoridades. A nosso ver, haverá, pelo menos, três interpretações possíveis, no que concerne a esta última expressão: (i) por um lado, uma no sentido em que terá sido intenção legislativa estabelecer uma ordem de prioridades entre as várias incumbências das Autoridades aduaneiras - no sentido de, em primeiro lugar, a respetiva atuação dever garantir a proteção e a segurança da União e dos seus residentes, e que, apenas se se levantar esse problema e na medida em que se levante, a proteção do ambiente; (ii) por outro lado, e num entendimento que nos parece ser mais acertado, surge uma interpretação no sentido em que a proteção do ambiente é de tal maneira relevante que, não obstante não estar em causa uma operação que afete, de forma evidente e imediata, a União Aduaneira ou as *pessoas*, as

Autoridades aduaneiras devem intervir; (iii) ou então, na interpretação que nos parece mais plausível e próxima àquela que terá sido intenção do legislador (ainda que as anteriores não se nos afigurem como infundadas), que a cooperação com outras autoridades para concretização da missão aduaneira não terá *sempre* lugar, mas apenas quando assim se revelar necessário.

A primeira das interpretações apresentada parte do significado que, frequentemente, é atribuído à expressão *se for caso disso*, reconduzida a soluções condicionadas e/ou subsidiárias ou menores, quando comparadas a outras. Nestes termos, a atuação das Autoridades aduaneiras só deveria estar enformada por preocupações ambientais em casos que não dissessem respeito, em primeira linha, à União e aos seus residentes.

Já a segunda das interpretações, assume, de igual forma, um triplo objeto da atuação aduaneira - União, residentes e ambiente -, mas considera que a adoção de medidas para proteção do ambiente - por exemplo, o controlo das mercadorias e a proibição de entrada das mesmas - deve ser adotada sempre que o problema se levante ou sempre que exista um risco de se levantar. Não haverá uma lógica de subsidiariedade inerente à expressão “se for caso disso”, tendo sido empregue, parece-nos para refletir a realidade de que nem sempre os movimentos de mercadorias levantam preocupações de índole ambiental.

É certo que a diferenciação entre União, residentes e ambiente seria desnecessária, considerando que os problemas e as virtudes de cada um dos elementos afetam, necessariamente, os outros. Porém, a diferenciação carece de ser feita, precisamente, por via do tipo de medidas que deverão ser adotadas para fazer face aos problemas capazes de surgir.

Por outro lado, as preocupações de índole ambiental são espelhadas no próprio CAU, que contempla outras soluções legais tendentes à proteção do ambiente, por via, precisamente de medidas aduaneiras.

Numa ideia que será válida para todos os instrumentos de carácter normativo que contemplam medidas tendentes à proteção ambiental, a circunstância de ser no CAU que se encontram plasmadas soluções amigas do ambiente no contexto aduaneiro, parece-nos de louvar, no sentido em que não se confia à autorregulação a consagração das mesmas. Considerando que a *sustentabilidade* conhece diversas concretizações - social, económico-financeira e, para o que neste apartado mais interessa, ambiental -, a determinação do interesse público a partir da regulação pública, baseada e legitimada pelos termos em que é criado o regime jurídico-aduaneiro, afigura-se-nos (ainda) como o melhor esquema de balanceamento entre as várias dimensões envolvidas. Os esquemas de autorregulação são permeáveis a determinados interesses de índole eminentemente individualista, que se transmutam

em instrumentos extraestaduais de *compliance* e concorrentes com os regimes legais de proteção ambiental.

Questiona-se, pois, a admissibilidade legal de esquemas coativos, mesmo que de adesão voluntária, baseados na conjugação de *standards* mais elevados de proteção ambiental com alegadas preferências dos consumidores responsáveis que podem conduzir à exclusão de certos produtores dos canais de distribuição de bens publicamente regulados. Verifica-se uma evolução normativa recente, da qual resulta patente uma tendencial juridicização daqueles *standards* por efeito da sua incorporação nas normas de execução da políticas ambientais<sup>662</sup>.

Mas para além da tendencial força normativizadora desta autorregulação privada, há uma outra ameaça a destacar, que se prende com o grau de eficácia e de efetividade que os aludidos esquemas de regulação privada conseguem alcançar quando comparados com os esquemas de regulação pública<sup>663</sup>.

A este propósito, pense-se no caso *Marine Stewardship Council*, no âmbito do qual, e em resposta à sobre-exploração dos recursos haliêuticos, a cadeia de distribuição alimentar UNILEVER associou-se à ONG *World Wide Fund for Nature (WWF)*, e criaram o *Marine Stewardship Council*. Trata-se de uma organização internacional, sem fins lucrativos, responsável pela emissão da certificação de “peixe capturado de forma sustentável”, ou seja, que respeita o programa definido por esta entidade de promoção de pesca sustentável. Em causa está, em bom rigor, um esquema de rotulagem voluntária, que o torna, aparentemente, inócuo, na medida em que não é vinculativo nem coativo, mas cujos resultados refletem que já em 2014, 237 das maiores e mais relevantes empresas pertencentes a países da OCDE já tinham aderido ao programa, o que significa que a sua eficácia supera o regime europeu de quotas de pesca.

Na verdade, não raras vezes, o comércio é usado como um instrumento para implementar e fortalecer o cumprimento de complexa rede de novas exigências de consumo, as quais acabam por ser assumidas por organizações não governamentais, com o objetivo de desenvolver selos de conformidade que comprovem o cumprimento das normas de sustentabilidade não acolhidas pelos Estados. A título de exemplo, a *United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD)* presta apoio a discussões no Fórum dos Padrões de Sustentabilidade – (*United Nations Forum on*

---

<sup>662</sup> Pense-se no caso da Global GAP, cujos parâmetros terão influenciado a criação do regime jurídico da produção integrada na agricultura; e na atividade da *International Federation of Organic Agriculture Movements (IFOAM)*, que influenciou o sistema de subvenções da Política Agrícola Comum, através da determinação dos critérios para a limitação do cultivo de organismos geneticamente modificados na Europa.

<sup>663</sup> Neste sentido e para maiores desenvolvimentos, vide SUZANA TAVARES DA SILVA, “O regime jurídico dos medicamentos e dos alimentos”, in *O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo*, Lisboa, Universidade Lusíada Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018, p. 459 e seguintes.



*Sustainability Standards* – UNFSS). A organização já identificou mais de 500 padrões que afetam uma ampla gama de produtos alimentares e manufaturados, os quais são adotados em cada vez maior número por grossistas e retalhistas, que as impõem aos produtores e importadores<sup>664</sup>.

Especificamente no que concerne às medidas consagradas no CAU que estão reconduzidas à proteção ambiental, são identificadas as seguintes:

(i) As transações de mercadorias têm a si associados riscos (que não são exclusivamente do foro ambiental, mas também social e económico), os quais são analisados e geridos pelas Autoridades aduaneiras por via, essencialmente, de controlos aduaneiros (que consistem, designadamente, na verificação das mercadorias e na recolha de amostras).

(ii) Em conformidade com o artigo 46.º do CAU, os controlos aduaneiros são realizados quando as Autoridades aduaneiras entenderem que são necessários. Trata-se de uma atividade concretizada no domínio da discricionariedade da atividade administrativa, conclusão a que se chega por via do emprego da expressão “podem”, no n.º 1 do aludido preceito<sup>665</sup>. Ou seja, o CAU não avança com a determinação exaustiva das situações nas quais deverão ter lugar controlos aduaneiros. Os controlos estarão dependentes, isso sim, de uma análise de risco, a ser concretizada pelas Autoridades aduaneiras. E em que situações é que poderá existir um *risco* associado à transação de mercadorias? Ora, nos termos do artigo 5.º, n.º 7, alínea c), do CAU, o risco consiste na probabilidade e no impacto da ocorrência de um incidente, relacionado com a entrada, saída, trânsito, circulação ou utilização para fins especiais de mercadorias que circulem entre o território aduaneiro da União e países ou territórios que não façam parte do primeiro, e com a presença no território aduaneiro da União de mercadorias não-UE, o qual constitua uma ameaça para a proteção e a segurança da União e dos seus residentes, para a saúde humana, dos animais ou das plantas, para o ambiente ou para os consumidores<sup>666</sup>. Ou seja, é uma preocupação eminentemente ambiental que poderá estar na origem da qualificação de uma situação de movimento de mercadorias como arriscadas.

---

<sup>664</sup> Neste sentido e para mais desenvolvimentos, *vide* DOUGLAS H. CONSTANCE e ALESSANDRO BONANNO, “Regulating the global fisheries: The World Wildlife Fund, Unilever, and the Marine Stewardship Council”, in *Agriculture and Human Values*, n.º 17, Kluwer Academic Publishers, Netherlands, 2000, p. 125 e seguintes.

<sup>665</sup> Dizemos que em causa está uma atuação discricionária, no sentido em que cabe às Autoridades aduaneiras decidir, por atribuição legal, se se concretizam os controlos ou não. Citando ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, “o poder discricionário consiste numa liberdade de escolha entre alternativas de decisão atribuídas por lei à autoridade administrativa para, após justa e adequada ponderação de todas elas, segundo critérios juridicamente válidos, adoptar aquela que se lhe apresente como a que melhor satisfaz os interesses públicos (internos e externos) presente” – cf. ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, *Direito Administrativo em Geral*, 4.ª edição, Porto, FDUP, 2001, p. 312. No mesmo sentido, como forma de justificar a qualificação desta decisão da Autoridade aduaneira como discricionária, e por todos, diz MARCELLO CAETANO que “o poder será *discricionário* quando o seu exercício fique entregue ao critério do respectivo titular, deixando-lhe liberdade de escolha do procedimento a adotar em cada caso como o mais ajustado à realização do interesse público protegido pela norma que o confere” – cf. MARCELLO CAETANO, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 1996, p. 119 e seguintes.

<sup>666</sup> As situações de risco poderão ainda estar reportadas aos movimentos de mercadorias que impeçam a correta aplicação de medidas da União ou de medidas nacionais ou que comprometam os interesses financeiros da União ou dos seus Estados Membros.

(iii) Os termos em que as Autoridades aduaneiras decidem os requerimentos que lhe são apresentados são distintos quando em causa possam estar operações que representem uma ameaça para o ambiente. Em concreto, e de acordo com o procedimento regra, nos termos do artigo 22.º, n.º 6, antes de tomarem qualquer decisão suscetível de ter consequências adversas para o requerente, as Autoridades aduaneiras devem comunicar ao requerente as razões em que tencionam fundamentar a sua decisão, dando-lhe a oportunidade de apresentar os seus pontos de vista num prazo fixado a contar da data em que é recebida ou se considera que tenha sido recebida a comunicação. Findo o referido prazo, a decisão é notificada ao requerente, na forma adequada. Porém, assim não será quando, de acordo com o disposto na alínea c) do mesmo preceito, a natureza ou o nível da ameaça para a proteção e segurança da União e dos seus residentes, para a saúde humana, dos animais ou das plantas, para o ambiente ou para os consumidores, assim o exijam<sup>667</sup>.

(iv) Em concretização da medida já por nós aqui exposta no que concerne ao controlo das mercadorias em caso de risco, também nos termos do artigo 134.º, as mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União ficam, desde a sua entrada, sujeitas à fiscalização aduaneira (e podem ser submetidas a controlos aduaneiros)<sup>668</sup>.

(v) Por via de regra, o período de permanência das mercadorias sob o regime de armazenamento é ilimitado, conforme consta no artigo 238.º. Porém, de acordo com o mesmo preceito, as Autoridades aduaneiras podem fixar um prazo para o apuramento do regime de armazenamento, nomeadamente, se o tipo e a natureza das mercadorias puderem, no caso de um depósito a longo prazo, constituir uma ameaça para a saúde humana, dos animais ou das plantas, ou para o ambiente. Trata-se, não obstante, de uma solução a recorrer em circunstâncias excecionais, as quais, no entanto, não carecem de ser comprovadas em termos absolutos da sua efetividade, atenta a amplitude que resulta da própria letra da lei: basta a mera situação de ameaça, numa solução que vai ao encontro dos ditames resultantes do princípio da precaução.

(vi) Determina o artigo 267.º, n.º 1, que as mercadorias destinadas a ser retiradas do território aduaneiro da União ficam sujeitas a fiscalização aduaneira, podem ser submetidas a controlos aduaneiros e podem ainda, nos termos da alínea e), do n.º 3, do mesmo preceito, ser alvo, se for caso disso, de aplicação de proibições e restrições justificadas, nomeadamente, por razões de moralidade

---

<sup>667</sup> Note-se, porém, que o Regulamento Delegado (UE) 2015/2446, nos artigos 8.º e 9.º dedicados à concretização do disposto no artigo 22.º, n.º 6, do CAU, não esclarece os termos em que, verificando-se qualquer uma das hipóteses ali descritas, a decisão deve ser proferida. Nesse sentido, consideramos que a fase de audição do requerente, para que este tenha a oportunidade de expor os seus pontos de vista, poderá ser suprimida, tendo em conta que a notificação da decisão final, que deverá incluir os respetivos fundamentos, deverá ter sempre lugar.

<sup>668</sup> O controlo aduaneiro e a fiscalização aduaneira representam conceitos distintos, densificados, respetivamente, nos n.ºs 3 e 27, do artigo 5.º, do CAU. Sinteticamente, a fiscalização aduaneira abrange os atos específicos de controlo aduaneiro, desencadeados pelas Autoridades aduaneiras, tendentes a garantir o cumprimento da legislação aduaneira.

pública, ordem pública e segurança pública, proteção da saúde e da vida das pessoas, dos animais e das plantas, proteção do ambiente, proteção do património nacional de valor artístico, histórico ou arqueológico e proteção da propriedade industrial e comercial, incluindo os controlos dos precursores de drogas, das mercadorias que violem certos direitos de propriedade intelectual e do dinheiro líquido, bem como a execução de medidas de conservação e de gestão dos recursos da pesca e de medidas de política comercial. Também aqui o legislador emprega a expressão “se for caso disso”, o que sustenta uma interpretação de que a aplicação das aludidas proibições e restrições fica na discricionariedade das Autoridades, a quem competirá a determinação da existência de motivos que as justifiquem (desde logo, em que casos é que a “moralidade pública” assim o recomenda, num conceito indeterminado e de difícil preenchimento, como vimos). Porém, parece-nos que a partir do momento em que existe um mero risco ou uma ameaça ambiental associados à operação em causa, tais medidas merecem ser seguidas.

### **2.1.5. A classificação dos atos aduaneiros**

Avançando com a exposição, o CAU surgiu, então, como a “espinha dorsal” da União Aduaneira da União Europeia e apresenta um conjunto de soluções direcionadas para facilitar os termos em que se concretiza o comércio internacional, com uma visível preocupação na vertente da segurança, atribuindo nesse âmbito, como se viu, às Autoridades aduaneiras, um importante papel. Do lado dos Estados Membros é deixada a adoção, em concreto, das medidas necessárias para dar concretização aos objetivos plasmados na legislação aduaneira, por forma a garantir que o controlo aduaneiro – que surge como a *first defense* e o *last control* do que entra e do que sai do território aduaneiro – é concretizado da forma mais eficiente e eficaz possível<sup>669</sup>.

Para concretização das exigências decorrentes da legislação aduaneira, a atuação das Autoridades aduaneiras encontra-se revestida por um invólucro protetor especial, sendo-lhes atribuídas as seguintes prerrogativas:

(i) Os seus atos, na prática, gozam frequentemente de um *privilégio (benefício) de execução prévia*. Desde logo, os recursos interpostos pelos operadores económicos não têm, por regra, efeito suspensivo<sup>670</sup>. Nos termos dos artigos 44.º e 45.º do CAU, a interposição de recurso de qualquer

---

<sup>669</sup> Neste sentido, e a título de exemplo de imposições normativas tendentes a garantir a eficiência e a eficácia da atuação das Autoridades, *vide* artigos 16.º, n.º 1, 43.º, n.º 4, 104.º, n.º 3, 159.º, n.º 1, 2, 243.º, n.º 1, todos do CAU.

<sup>670</sup> No que especificamente concerne ao privilégio de execução prévia (ou autotutela executiva da Administração), interessará a referência à disciplina jurídico-administrativa especialmente consagrada no artigo 176.º do CPA, nos termos do qual a execução coerciva dos atos administrativos só pode ser

decisão tomada pelas Autoridades aduaneiras relacionada com a aplicação da legislação aduaneira não tem efeito suspensivo da execução dessa mesma decisão impugnada. O efeito suspensivo ocorrerá<sup>671</sup>, apenas, quando:

a. As Autoridades tenham motivos fundamentados para colocar em dúvida a conformidade da decisão impugnada com a legislação aduaneira;

b. Seja de reocar um prejuízo irreparável para o operador económico em causa;

c. Seja prestada uma garantia, nos casos em que a decisão impugnada deia origem a direitos aduaneiros;

d. Seja dispensada a prestação de garantia, quando fique comprovado que a prestação de garantia causa graves dificuldades económicas ou sociais ao devedor<sup>672</sup>.

(ii) As suas dívidas gozam, em determinadas circunstâncias, de privilégio ou preferência no pagamento relativamente a outras (no caso do ordenamento jurídico português assim é, em conformidade com os artigos 733.º e seguintes do Código Civil);

(iii) Caso o pagamento do montante dos direitos de importação ou de exportação devidos não tenha sido efetuado no prazo fixado, as Autoridades aduaneiras recorrem a todos os meios previstos na legislação do Estado Membro em causa para assegurar o pagamento desse montante, em conformidade com o artigo 113.º do CAU (no caso do ordenamento jurídico português, o meio adequado é o processo de execução fiscal, em conformidade com os artigos 148.º e seguintes do

---

realizada pela Administração nos casos expressamente previstos na lei (em expressão do princípio da legalidade administrativa) ou em situações de urgente necessidade pública, devidamente fundamentada, salvo o caso de execução coerciva de obrigações pecuniárias, que é sempre possível, por via do processo de execução fiscal. Estabelece, então, o artigo 179.º, do mesmo diploma, que quando alguém tinha o dever de pagar uma quantia em dinheiro e não pagou, o órgão competente da entidade legitimada a exigir o pagamento só pode emitir uma certidão comprovativa da situação de incumprimento do dever de pagar e remetê-la à repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor, em expressão da ausência, na esfera da Administração, da autotutela executiva.

Sobre a cobrança por via da execução fiscal, no sentido de criticar uma solução que parte do pressuposto (tendencialmente errado) que o processo de execução fiscal representa a jurisdicionalização da cobrança, vide RUI GUERRA FONSECA, *O fundamento da autotutela executiva da Administração Pública - Contributo para a sua compreensão como problema jurídico-político*, Coimbra, Almedina, Coleção Teses, 2012, p. 318 e 319.

Será, portanto, o n.º 2 do artigo 176.º que conhecerá relevância, estando em causa o cumprimento da obrigação de pagamento de direitos aduaneiros – uma obrigação pecuniária. De resto, a matéria relativa à execução dos atos administrativos praticados pelas Autoridades aduaneiras conhecerá relevância quando tais atos impliquem a imposição de deveres que, se não forem cumpridos, o resultado pretendido só se concretizará por via de uma execução, capaz de alcançar o efeito que deveria resultar do cumprimento pelo operador económico obrigado. Estando, assim, em causa, autorizações concedidas para, por exemplo, atuar ao abrigo de um regime aduaneiro, não são as mesmas passíveis de execução forçada no caso de o respetivo titular não vir a utilizá-las para os efeitos pretendidos – vide MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo – O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 249 e 250.

O regime do CPA no que toca à execução dos atos administrativos conheceu os contornos aqui sinteticamente descritos com o Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro. No sentido da inconstitucionalidade da disciplina plasmada no antigo artigo 149.º, n.º 2, vide, por todos, MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral*, Tomo III – Atividade administrativa, 2.ª edição, reimpressão, Lisboa, D. Quixote, 2010, p. 232 e seguintes.

<sup>671</sup> A este propósito, o STA entendeu que a suspensão é um poder-dever da Autoridade aduaneira e que “só as autoridades aduaneira podem estatuir a suspensão da execução dos atos resultantes da aplicação do CAC, cabendo recurso contencioso do ato que a denegue”. Neste sentido, vide os acórdãos do STA de 27 de abril de 2005, processo n.º 01263/04; de 15 de janeiro de 2003, processo n.º 0824/02; de 1 de abril de 1998, processo n.º 022647; e de 28 de janeiro de 1990, processo n.º 022401. Por estar em causa uma exceção ao disposto no artigo 169.º do CPPT, o Tribunal Constitucional foi chamado a pronunciar-se sobre a respetiva conformidade com o princípio da tutela jurisdicional efetiva, tendo o Tribunal Constitucional concluído no sentido da não inconstitucionalidade (acórdão de 18 de janeiro de 2006, processo n.º 306/05).

<sup>672</sup> Para mais desenvolvimentos sobre a prestação e a constituição de garantias, incluindo no domínio aduaneiro, vide o nosso *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*, Coimbra, Almedina, 2017.

CPPT, caracterizado por ser especialmente célere)<sup>673</sup>. Note-se que ainda que seja admissível equacionar-se a existência de um processo de execução especialmente destinado à cobrança coerciva dos “créditos aduaneiros”, tal processo estaria dotado a uma parca relevância prática, considerando, precisamente, a existência do aludido processo de execução fiscal, cujo âmbito já engloba os direitos aduaneiros, em conformidade com o artigo 148.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

(iv) Para determinados efeitos criminais, e especificamente no caso do ordenamento jurídico português, os funcionários da ATA, no exercício das funções que nessa qualidade lhes sejam cometidas, consideram-se investidos de poderes de autoridade pública, em conformidade com o artigo 64.º-C, da LGT.

Cumpra, agora, proceder a um ensaio de tipificação dos atos concretizados pelas Autoridades aduaneiras no exercício da atividade aduaneira e para-aduaneira<sup>674</sup>. Isto porque a atividade que, no domínio do comércio internacional de mercadorias é desenvolvida, reconduz-se na prática de atos diversos, que tanto poderão ser atos meramente materiais – por exemplo, a análise da contabilidade de um operador económico ou a receção de um documento –, como atos jurídicos, individuais e concretos, que fixam efeitos jurídicos na esfera de um operador económico – por exemplo, a liquidação dos direitos aduaneiros ou o indeferimento de uma reclamação.

A noção de ato tributário foi já desenvolvida pela doutrina e pela jurisprudência, como correspondendo ao “ato da Administração tributária, produtor de efeitos jurídicos, de carácter individual e concreto, de aplicação da norma tributária substantiva a um caso determinado”<sup>675</sup>.

Nesse sentido, importa avançar com uma noção de ato aduaneiro, que permita dar evidência às especificidades existentes no concreto domínio aduaneiro. Para o efeito, mostra-se-nos pertinente ensaiar uma noção de ato aduaneiro, que se reconduzirá à seguinte: ato da Autoridade aduaneira, de carácter individual e concreto, de aplicação da norma a um caso determinado, no contexto de transações comerciais internacionais de mercadorias (importações e exportações), produtor de efeitos jurídicos, em todo o território aduaneiro da União. Assim, a especial particularidade da noção de ato tributário-aduaneiro apresentada assenta, por um lado, no especial âmbito em que são praticados – no

---

<sup>673</sup> A este propósito, o TJUE já reconheceu que o interesse geral da União Europeia, designadamente o interesse que consiste em cobrar o mais rapidamente possível as suas receitas próprias, exige que os controlos possam ser realizados com prontidão e eficácia (cf. acórdão do TJUE de 03 de julho 2014, processos C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics).

<sup>674</sup> Não nos parece que deve, este ensaio, ser entendido como um exercício de menor relevo, de menor dignidade para uma dissertação de doutoramento, atendendo não só à utilidade dele advinda para melhor compreensão da atividade desenvolvida, mas também à novidade que constitui, desconhecendo-se contributos doutrinários que o contemplem. Se se considera que o Direito Aduaneiro não deve continuar a ser tido como um terreno jurídico teoricamente árido, então a tipificação com que aqui se avança cumpre esse propósito de teorização. A abordagem aqui adotada seguirá de perto a lição de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (ainda que a respetiva abordagem não tenha sido particularmente direcionada ao domínio aduaneiro), in *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

<sup>675</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 37.

comércio internacional de mercadorias, – e, por outro lado na projeção dos efeitos deles advindos. Na verdade, em conformidade com o artigo 26.º do CAU, e com exceção dos casos em que os efeitos de uma decisão tomada pelas Autoridades são limitados a um ou vários Estados Membros, as decisões relacionadas com a aplicação da legislação aduaneira são válidas em todo o território aduaneiro da União, numa aceção necessária, estando em causa, como está, uma União Aduaneira.

Trata-se, de resto, de uma noção ampla de ato aduaneiro, que abrange um vasto leque de atuações, desde a liquidação dos direitos aduaneiros, ao reconhecimento de uma franquia e à prestação de informações vinculativas (em matéria de origem, classificação pautal, incidência, base tributável ou outras). Em todos esses casos estão incluídos os elementos constitutivos da noção avançada.

Novamente, seguindo JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, e adaptando os seus ensinamentos á esfera aduaneira, perante tão vasto universo de atos produtores de efeitos jurídicos no domínio aduaneiro, cumpre concretizar uma delimitação analítica.

Assim, e por um lado, o ato tributário-aduaneiro pode ser entendido em sentido estrito. Trata-se do ato impositivo por excelência e através do qual é determinado, em concreto, o sujeito passivo e o *quantum* do tributo. É por via do ato de liquidação que determinado sujeito fica a saber realmente quanto é que deverá pagar ou receber direitos aduaneiros. Até à liquidação e desde o momento em que terá ocorrido o facto aduaneiro previsto na lei e que faz nascer a relação jurídica aduaneira, o operador encontra-se, tão só, adstrito a uma obrigação abstrata ou ilíquida de pagamento do tributo. Só depois da liquidação é que surgirá o momento da cobrança ou do reembolso. O ato de liquidação, nos termos aqui expostos, reconduz-se, pois, ao ato tributário-aduaneiro em sentido restrito.

Por outro lado, o ato aduaneiro poder ser entendido em sentido amplo. Esta classificação será atribuída a todos os outros atos que não se integram na noção restrita de ato aduaneiro e que se reconduzem, a título de exemplo, aos atos de deferimento ou de indeferimento de um pedido de pagamento em prestações (como forma de cumprimento da dívida aduaneira – artigo 112.º do CAU, ou no âmbito de um processo de execução fiscal que venha a ser instaurado – artigo 113.º do CAU) ou para atuar ao abrigo de um determinado regime aduaneiro especial – artigo 210.º do CAU; o ato de aceitação ou rejeição de uma determinada garantia prestada – artigo 93.º do CAU; e o controlo de uma determinada mercadoria – artigos 46.º e seguintes do CAU.

Note-se, a este propósito, que o CAU não reserva um título ou um capítulo especificamente à liquidação. No CAU, os preceitos normativos especificamente atinentes ao montante de imposto

correspondem aos artigos inseridos nos capítulos I, II e III (“Pauta Aduaneira Comum e classificação pautal das mercadorias”, “Origem das mercadorias” e “Valor aduaneiro das mercadorias”, respetivamente), do título II (“Elementos com base nos quais são aplicados os direitos de importação ou de exportação, bem como outras medidas previstas no âmbito do comércio de mercadorias”), artigos 56.º e seguintes, e no capítulo I (“Constituição da dívida aduaneira”) do título III (“Dívida Aduaneira e garantias”), artigos 77.º e seguintes, sendo neles que a liquidação é tratada. Inclusivamente, o próprio legislador, no domínio aduaneiro, refere-se apenas ao “registo da liquidação”, tendo optado por expressamente se referir à “determinação do montante dos direitos de importação ou de exportação” para se reportar ao apuramento dos direitos aduaneiros devidos. A este propósito, rege o 101.º do CAU que o montante dos direitos de importação ou de exportação devidos é determinado pelas Autoridades aduaneiras responsáveis pelo local em que a dívida aduaneira é constituída, ou em que se considera ter sido constituída, logo que essas Autoridades disponham das informações necessárias para o efeito (sem prejuízo de poderem aceitar o montante dos direitos determinado pelo declarante).

Identificado que está o ato aduaneiro, a atividade administrativa desencadeada pelas Autoridades aduaneiras deverá ser tida como (i) juridicamente enquadrada – devendo obediência, designadamente, aos princípios da constitucionalidade, da legalidade, da proporcionalidade e da obrigatoriedade de fundamentação; (ii) gozando de uma presunção de legalidade e (iii) e podendo ser jurisdicionalmente impugnável<sup>676</sup>. Daqui decorre a importante conclusão de que, não obstante estar em causa uma matéria jurídica, disciplinada ao nível internacional e europeu, continuam a valer as exigências constitucionais nacionais.

A prática de todos os atos, por parte das Autoridades aduaneiras, pressupõe um complexo de passos, uma série gradual de operações, de onde resulta o caráter procedimental da atividade aduaneira. Em concreto, cada ato deve possuir uma autonomia relativa - comportando uma finalidade específica -, deve estar em conexão com os restantes atos e deve existir uma relação de causalidade entre cada um deles, mantendo a respetiva ordem sequencial.

No que especificamente concerne à classificação dos atos concretamente suscetíveis de serem desencadeados pelas Autoridades aduaneiras, na concretização da respetiva missão, é vasto o universo

---

<sup>676</sup> Assim ensina JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 18 e seguintes.

dos mesmos<sup>677</sup>. Cumpre, pois, estabelecer uma tipologia juridicamente adequada dos mesmos. Para o efeito, é adotada uma noção operativa de ato administrativo aduaneiro, enquanto ato das Autoridades aduaneiras de aplicação da norma aduaneira ao caso concreto e produtor de efeitos jurídicos na esfera jurídica de determinado sujeito<sup>678</sup>. Ficam, pois, de fora da nossa análise os simples atos ou atuações materiais (por exemplo, a receção de um requerimento, a entrega de um documento...) que não fixam nem produzem efeitos jurídicos autónomos e não podem, assim, assumir relevância jurídica de *per se*, bem como os atos opinativos ou de natureza parecerística<sup>679</sup>.

Evidentemente que as classificações se poderão, entre si, cruzar, podendo a um mesmo ato atribuir-se várias classificações, não existindo qualquer relação de hierarquia entre elas, não se sobrepondo umas às outras.

Por outro lado, e a respeito das possibilidades de reação administrativa e jurisdicional a que faremos referência relativamente aos vários tipos de atos abordados, o respetivo regime jurídico de base consta nos artigos 43.º e seguintes do CAU, sendo de destacar (para evitar desnecessárias repetições discursivas em cada um dos tipos indicados) que, nos termos do artigo 44.º, n.º 2, do aludido diploma, o direito de recurso pode ser exercido, pelo menos, em duas fases: numa primeira fase, perante as Autoridades aduaneiras, uma autoridade judicial ou qualquer órgão designado para o efeito pelos Estados Membros, e numa segunda fase, perante uma instância superior independente, que pode ser uma autoridade judicial ou um órgão especializado equiparado, nos termos das disposições em vigor nos Estados Membros, em nome de uma tutela verdadeiramente adequada das posições jurídicas subjetivas. No ordenamento jurídico português, o direito de recurso é, efetivamente, concretizado em duas fases, ao abrigo do princípio do duplo grau de decisão, considerando que a mesma pretensão não pode ser apreciada por mais do que dois órgãos que integrem a mesma cadeia hierárquica. Em concreto, do aludido princípio decorre que só se poderá recorrer administrativamente uma vez e que só após uma decisão administrativa desfavorável é que o ato se torna verticalmente definitivo, ficando aberta a via para o controlo jurisdicional, não podendo, neste caso, e antes do recurso aos Tribunais, pedir uma terceira pronúncia administrativa.

---

<sup>677</sup> Em conformidade com o que já se referiu, o presente apartado é especialmente dedicado ao domínio aduaneiro, na expectativa de contribuir para a construção de um enquadramento eminentemente jurídico da matéria.

<sup>678</sup> Sobre o conceito de ato administrativo, *vide*, por todos, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, e DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, volume I, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2015 e RAÚL BOCANEGRA SIERRA, *Lecciones sobre el acto administrativo*, 4.ª edição, Pamplona, Civitas, 2012.

<sup>679</sup> Num sentido aproximado, “[l]a actividad aduaneira se manifiesta para la autoridad administrativa como un conjunto de facultades y atribuciones legales, que ya ejercitadas adquieren la forma de actos administrativos de la más diversa índole, haciendo cumplir o estableciendo obligaciones a cargo de los administrados” – cf. ANDRÉS ROHDE PONCE, *Derecho aduanero mexicano: Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*, Volume 1, Ediciones Fiscales ISEF, 2002, p. 89.



No domínio aduaneiro, vale especialmente o disposto nos artigos 77.º-A e 77.º-B do CPPT, que versam sobre a apresentação de reclamação graciosa em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias<sup>680</sup>, a qual, nos termos do artigo 133.º-A do mesmo diploma, é necessária para que fique aberta a porta para a impugnação judicial dos atos de liquidação que tenha por fundamento aquela mesma matéria. No caso de a reclamação graciosa apresentada ser indeferida,

<sup>680</sup> O valor aduaneiro corresponde ao valor tributável, ao valor que serve de base da tributação, para efeitos aduaneiros. A definição das regras de cálculo do valor aduaneiro produz um impacto direto na arrecadação da receita fiscal e representa um ato de exercício da soberania fiscal de cada Estado. A cada país cabia definir as regras de cálculo para a determinação do montante sobre o qual deveriam recair os direitos e encargos aduaneiros, na sua maioria cobrados sob a forma de taxas *ad valorem*, que incidem sobre as operações de importação e de exportação de mercadorias. Porém, atenta a existência de vários quadros normativos, os Estados e os operadores de Direito Privado foram sentindo a necessidade de padronização normativa e de adoção de regras comuns na determinação do valor aduaneiro. A OMC teve um importante papel na adoção de regras comuns para a definição, determinação do conteúdo e cálculo do valor aduaneiro. No CAU, é nos artigos 69.º e seguintes que se encontram as regras atinentes à determinação do valor aduaneiro. Assim, para efeitos da aplicação da Pauta Aduaneira Comum, bem como das medidas não pautais estabelecidas por disposições específicas da União no âmbito do comércio de mercadorias, o valor aduaneiro das mercadorias é determinado nos termos dos artigos 70.º e 74.º, os quais consagram, respetivamente, o método do valor transaccional e métodos secundários face ao primeiro. Nestes termos, por regra, o valor aduaneiro das mercadorias corresponde ao respetivo valor transaccional, ou seja, ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mesmas, quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, ajustado, se necessário. O preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor ou pelo comprador a um terceiro em benefício do vendedor pelas mercadorias importadas e compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição da venda das mercadorias importadas. Tendo em vista excluir a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios, o valor aduaneiro deve refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e ter em consideração todos os elementos desta mercadoria que tenham valor económico. Ou seja: Valor Aduaneiro = valor da mercadoria + despesas de transporte (frete) + seguro.

Quando não se encontrem já incluídos no preço, ao valor a considerar para efeitos aduaneiros deverão ser adicionados, nomeadamente, e em conformidade com o artigo 71.º do CAU, as despesas de transporte, seguro, carga e manutenção conexas com o transporte até ao local de entrada das mercadorias no território aduaneiro da União. Pelo contrário, há também elementos que não devem ser incluídos no valor aduaneiro, reconduzidos, por exemplo, às despesas relativas ao direito de reproduzir as mercadorias importadas na União, às comissões de compra, aos direitos de importação, a outros encargos a pagar na União por motivo da importação ou da venda das mercadorias e a todos os outros elementos constantes no artigo 72.º do CAU.

Porém, nos casos vertidos no artigo 70.º, n.º 3, do CAU, fica afastada a aplicação do método do valor transaccional. Assim, existindo certas limitações quanto à cessão ou utilização das mercadorias pelo comprador, havendo uma subordinação da venda ou do preço a condições ou prestações cujo valor não possa ser determinado, quando há a entrega ao vendedor do produto de revenda, existindo cessão ou utilização das mercadorias posteriormente à aquisição pelo comprador e quando existam relações especiais entre o vendedor e o comprador que influenciem o preço entre si praticado, o valor aduaneiro deverá ser determinado com base em alguns dos métodos subsidiários.

Assim, caso o valor aduaneiro das mercadorias não possa ser determinado nos termos do artigo 70.º do CAU, deve ser determinado pela aplicação sucessiva do n.º 2, alíneas a) a d), até à primeira destas alíneas que permita determinar esse valor. A ordem de aplicação do n.º 2, alíneas c) e d), deve ser invertida se o declarante assim o solicitar. Por conseguinte, o valor aduaneiro corresponderá: (i) ao valor transaccional de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o território aduaneiro da União e exportadas no mesmo momento que as mercadorias a avaliar ou em momento muito próximo – método do valor transaccional de mercadorias idênticas; (ii) ao valor transaccional de mercadorias similares vendidas para exportação para o território aduaneiro da União e exportadas no mesmo momento que as mercadorias a avaliar ou em momento muito próximo – método do valor transaccional de mercadorias similares; (iii) valor baseado no preço unitário correspondente às vendas, no território aduaneiro da União, das mercadorias importadas ou de mercadorias idênticas ou similares importadas que totalizem a quantidade mais elevada, feitas a pessoas não coligadas com os vendedores – método do valor baseado no preço unitário; ou (iv) o valor calculado, igual à soma (a) do custo ou do valor das matérias e das operações de fabrico ou outras, utilizadas ou efetuadas para produzir as mercadorias importadas; (b) de um montante representativo dos lucros e das despesas gerais igual ao que é geralmente contabilizado nas vendas de mercadorias da mesma natureza ou da mesma espécie que as mercadorias a avaliar, efetuadas por produtores do país de exportação para a exportação com destino à União; (c) do custo ou do valor dos elementos referidos no artigo 71.º, n.º 1, alínea e) – método do valor calculado.

Se ainda assim o valor aduaneiro não puder ser determinado nos termos expostos, deverá ser aferido com base nos dados disponíveis no território aduaneiro da União, por meios razoáveis compatíveis com os princípios e disposições gerais: do Acordo relativo à Aplicação do artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio; do artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio; dos artigos 69.º a 75.º do CAU. De qualquer forma, importa salientar que a graduação definida tem de ser seguida e respeitada, só sendo admissível a opção pelo método seguinte caso não seja possível a aplicação do primeiro método e salvo pedido expresso do declarante no sentido da inversão da ordem prevista para a aplicação dos métodos. Desta forma, consegue-se atingir o objetivo de harmonização da avaliação aduaneira a nível europeu.

Trata-se esta de uma metodologia diferente da que é empregue em matéria de preços de transferência. A tabela seguinte sintetiza a comparação entre os métodos de determinação do valor a servir de base tributável para efeitos aduaneiros (e de IVA) e de preços de transferência:

<b>Valoração aduaneira</b>	<b>Preços de transferência</b>
Valor transaccional de mercadorias idênticas ou similares	Método do preço comparável de mercado
Método do valor baseado no preço unitário	Método de preço de revenda minorado
Método do valor calculado	Método do custo majorado

poderá o operador económico optar por, antes de impugnar judicialmente, interpor recurso hierárquico<sup>681</sup>.

Passemos, então, à tipificação dos atos aduaneiros, a qual será concretizada tendo por base a legislação aduaneira de origem europeia e nacional.

- *Atos singulares e atos gerais*: a diferença entre atos singulares e atos gerais reside na amplitude dos respetivos efeitos. Quando um ato é destinado a um operador económico em concreto, produzindo efeitos numa esfera jurídica determinada e numa situação específica, então em causa estará um ato singular. Será, por exemplo, o caso do ato de liquidação (ou seja, de *quantum* do direito aduaneiro e do respetivo obrigado ao pagamento) – artigos 77.º e seguintes do CAU –, da prestação de uma informação vinculativa em matéria aduaneira – artigos 33.º e seguintes do CAU –, ou da concessão de autorização para atuar ao abrigo de um determinado regime aduaneiro especial – artigos 210.º e seguintes do CAU. Se, pelo contrário, o ato apresenta um campo de abrangência potencialmente geral e abstrato, cujos efeitos se dirigem a número indeterminado ou indeterminável de operadores económicos, então em causa estará um ato geral. Será, por exemplo, o caso das decisões administrativas de carácter geral – artigo 14.º do CAU.

Em princípio, apenas poderão ser alvo de controlo administrativo ou jurisdicional os atos singulares, precisamente por serem individuais e concretos e afetarem um direito ou interesse legalmente protegido, características estas que dotam os respetivos operadores económicos de legitimidade para reclamar, recorrer ou impugnar.

- *Atos unilaterais e atos consensuais*: a diferença entre os atos unilaterais e os atos consensuais reside no modo como são fixados os respetivos efeitos jurídicos. Quando o efeito de um ato é fixado de um modo unilateral e autoritário por parte das Autoridades aduaneiras e que se repercute inelutavelmente na esfera jurídica do destinatário sem que este o possa impedir, então em causa estará um ato unilateral. Será o caso, por exemplo, da divulgação das informações obtidas pelas Autoridades aduaneiras no exercício das respetivas competências quando essa divulgação se torna obrigatória por força das disposições em vigor, em particular no que respeita à proteção de dados ou no âmbito de ações judiciais – artigo 12.º do CAU – e da revogação de uma decisão tomada pelas próprias Autoridades aduaneiras por desrespeitar a legislação aduaneira – artigo 23.º do CAU.

---

<sup>681</sup> Sobre os termos de reação contra atos de liquidação em matéria aduaneira debruçar-nos-emos com maior detalhe *infra*.

Se, pelo contrário, o efeito do ato é fixado de uma forma pactuada, resultando de uma convergência de vontades de ambos os sujeitos procedimentais (a Autoridade aduaneira e o operador económico) da qual emerge um acordo sobre determinada questão aduaneira, em causa estará um ato consensual. Será o caso, por exemplo, do acordo celebrado entre as Autoridades aduaneiras e os operadores económicos para troca de informações que não sejam especificamente exigidas por força da legislação aduaneira, em especial tendo em vista a cooperação mútua na deteção e prevenção do risco, podendo este intercâmbio ser efetuado ao abrigo de acordo escrito e incluir o acesso, por parte das Autoridades aduaneiras, aos sistemas informáticos dos operadores económicos – artigo 13.º do CAU –, ou dos casos em que o valor aduaneiro das mercadorias corresponde ao valor transaccional acordado, no âmbito dos acordos prévios sobre preços de transferência<sup>682,683</sup>.

Em princípio, apenas os atos unilaterais poderão ser colocados em crise pelo operador económico, considerando que os atos consensuais pressupõem o seu assentimento à produção dos

---

<sup>682</sup> A este propósito, e no sentido em que entre entidades relacionadas o valor aduaneiro corresponderá ao valor que tiver sido declarado às Autoridades aduaneiras aquando da importação, *vide* o acórdão do TJUE de 20 de dezembro de 2017, processo C-529/16, Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH contra Hauptzollamt München. Neste acórdão, entendeu o TJUE que aquele que tiver sido o valor inicialmente faturado é que será o valor relevante para efeitos aduaneiros. Só assim não deverá ser se o valor for alterado *a posteriori* por motivos relacionados com a falta de qualidade do produto ou por defeitos detetados apenas depois de os bens estarem em livre circulação. Assim, o funcionamento dos métodos relativos aos preços de transferência, no entender do TJUE, não é tido como razão para que o valor declarado às Autoridades possa sofrer correções, dando origem, desde logo, ao reembolso de direitos aduaneiros. Sobre a alteração posterior ao valor aduaneiro por força de defeitos detetados nas mercadorias, *vide* o acórdão do TJUE de 12 de outubro de 2017, processo C-661/15, X BV contra Staatssecretaris van Financiën.

<sup>683</sup> A propósito da relação entre direitos aduaneiros e preços de transferência, pela sua importância prática, cumpre fazer referência às disparidades entre os regimes de valoração aduaneira e de preços de transferência, as quais se manifestam nos mais diversos planos. O fundamento para essas disparidades assenta no facto de as políticas e os modelos de tributação que lhes estão subjacentes visarem objetivos políticos e financeiros distintos. Por outro lado, enquanto a valoração aduaneira releva no quadro da tributação indireta, o segundo é próprio da tributação direta. E ainda que em ambos os casos estejamos perante regimes que denotam uma matriz claramente supranacional, o regime de preços de transferência releva de um diploma de Direito interno, mais adaptado, por isso, às contingências nacionais, enquanto a disciplina aduaneira em vigor em Portugal encontra como principal fonte o Direito da União Europeia. Acrescente-se, ainda, que o IRC, no qual se integra o regime dos preços de transferência, é um imposto interno, que integra a receita geral do Estado. Já os direitos aduaneiros cobrados em Portugal constituem receita própria da União. Ao nível dos pressupostos de aplicação dos regimes em apreço, os conceitos de “entidade coligada” para efeitos de direito aduaneiro, e de “entidades relacionadas”, para efeitos do regime dos preços de transferência, não são inteiramente coincidentes. Desde logo, porque o CIRC apenas considera existirem relações especiais entre duas entidades nos casos em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, ao passo que para efeitos de direitos aduaneiros se admite a existência de uma relação de coligação em casos em que tal poder não resulte demonstrado, desde que se enquadre numa das situações do artigo 127.º, n.º 1, do AE-CAU. Ainda que a tributação ao abrigo dos dois regimes apresente o objetivo comum de evitar que os preços praticados sejam influenciados pela existência de uma relação entre as partes, quer a motivação dos contribuintes, quer a das Autoridades, ao definirem o preço a aplicar em determinada transação, será diferente para efeitos de preços de transferência e de avaliação aduaneira. Assim, quanto maior for o preço pago pela aquisição de uma determinada mercadoria, maiores serão os gastos da empresa e, assim, menor será o lucro tributável e o imposto a pagar. Pelo contrário, quanto mais elevado for o preço do bem transaccionado, maior será o valor aduaneiro que lhe é atribuído, o que implica uma maior onerosidade ao nível dos direitos aduaneiros. Por seu turno, a Autoridade tributária da jurisdição em que ocorre a importação terá como principal interesse obstar a que os preços transaccionados sejam superiores aos preços praticados em mercado aberto, uma vez que tal acarretará uma redução do lucro tributável da empresa e, assim, uma menor arrecadação de receita estadual. Em sentido inverso, o principal foco da Autoridade aduaneira da mesma jurisdição será evitar que as operações sejam declaradas a um preço inferior, podendo aumentar o preço da transação para incrementar a receita provenientes dos direitos aduaneiros.

Outro pressuposto que distingue a avaliação aduaneira e o regime dos preços de transferência prende-se com o momento em que o preço da mercadoria é apurado. Enquanto o valor aduaneiro é determinado no momento de introdução em livre prática, o cumprimento do princípio da plena concorrência para efeitos de preços de transferência é aferido no momento em que a operação vinculada tem lugar e o sujeito passivo define a metodologia de *pricing*, com base nos resultados obtidos e como parte integrante do processo de documentação fiscal. Porém, as disparidades entre os regimes não inviabilizam a harmonização dos regimes aduaneiros e de preços de transferência quando estejam em causa operações entre entidades relacionadas. Desde logo, porque ambos os regimes têm no valor transaccional o ponto de partida do procedimento de avaliação das transações, de que apenas se desviam nos casos em que esse valor não seja fixado ao abrigo do princípio de plena concorrência. Com efeito, ainda que se possa julgar insuficiente, não se vislumbra qualquer razão para o não aproveitamento, em sede aduaneira, dos elementos constantes do *dossier* fiscal. Neste sentido, a informação constante da documentação de preços de transferência poderá ser usada para determinar se a existência de uma relação influenciou (ou não) o preço. Sobre esta temática e para mais desenvolvimentos, *vide* TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA e JULIANA MOUCHO, “Direito aduaneiro e preços de transferência: disparidades e pontos de convergência”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 16, 2017, p. 53 e seguintes.

respetivos efeitos, pelo que uma eventual impugnação poderia significar um *venire contra factum proprium*<sup>684</sup>.

- *Atos impositivos e atos não impositivos*: a diferença entre os atos impositivos e os atos não impositivos reside no conteúdo dos respetivos efeitos jurídicos. Quando os efeitos jurídicos decorrentes de um determinado ato são desfavoráveis para o seu destinatário, nomeadamente mediante a restrição de direitos, então em causa estará um ato impositivo. Será o caso, por exemplo, dos atos que afetem negativamente o direito de propriedade, o direito à reserva da vida privada ou o direito de iniciativa económica, através da exigência de uma garantia – artigos 89.º e seguintes do CAU<sup>685</sup> –, da exigência de entrega da contabilidade e de outros registos – artigo 48.º do CAU – e da inspeção das bagagens e realização de inquéritos – artigo 46.º do CAU. Se, pelo contrário, os efeitos jurídicos decorrentes do ato são favoráveis, reconhecendo, oficiosamente ou a pedido, um determinado direito ou interesse em matéria aduaneira, ou alargando o seu âmbito, o ato será não impositivo. Será o caso, por exemplo, da concessão de um reembolso ou da dispensa de pagamento de direitos aduaneiros – artigos 116.º e

---

<sup>684</sup> Note-se que a circunstância de um operador económico ser ouvido pelas Autoridades antes de ser proferida a decisão final não atribui a classificação de “ato consensual” ao ato que vier a ser praticado. O exercício do direito de audição – decorrente, desde logo, do princípio da boa administração – está, no ordenamento jurídico-tributário português, consagrado no artigo 60.º da LGT. O direito de defesa constitui, aliás, um princípio fundamental do Direito da União, do qual o direito de ser ouvido faz parte integrante. Por força deste princípio, que é aplicável sempre que a Administração se propõe adotar em relação a uma pessoa um ato lesivo dos seus interesses, os destinatários de decisões que afetem de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão. Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados Membros sempre que estas tomem decisões que recaem no âmbito de aplicação do direito da União, mesmo que a regulamentação aplicável não preveja expressamente essa formalidade. No entanto, decorre de jurisprudência constante que o princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa não constitui uma prerrogativa absoluta, mas pode comportar restrições, na condição de estas corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral prosseguidos pela medida em causa e não constituírem, à luz da finalidade prosseguida, uma intervenção desmedida e intolerável que atente contra a própria substância dos direitos assim garantidos (cf. acórdão do TJUE de 03 de julho de 2014, processos C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics).

<sup>685</sup> Trata-se do exercício de um poder que também pode ser qualificado como discricionário – exercido perante a respetiva ponderação do risco, em face da operação concreta em apreciação – o que não dispensa o escrupuloso cumprimento do dever de fundamentação. Por regra, a garantia prestada nestes termos deve cobrir o valor dos direitos aduaneiros devidos. Não obstante, o TJUE, no acórdão de 17 de julho de 1997, processo C-130/95 admitiu que o montante da garantia possa ser inferior ao da dívida. A prestação de garantia é obrigatória nos casos expressamente previstos no CAU, desde logo para efeitos da autorização de regimes especiais (artigos 195.º, n.º 1, 211.º, n.º 3, 233.º, 244.º, 261.º e 262.º do CAU). Não será, todavia, exigível garantia em alguns dos casos de sujeição aos regimes de aperfeiçoamento ativo com exportação antecipada, com recurso à equivalência, e no aperfeiçoamento passivo (artigos 259.º, n.º 3, e 223.º, n.º 2, do CAU). Sendo obrigatória a prestação de garantia, a respetiva dispensa é excecional, sendo apenas admitida nos casos expressamente previstos: desde logo, no âmbito da importação temporária, através de declaração verbal ou qualquer outro ato (artigos 158.º, n.º 2, do CAU, e 136.º do AD-CAU). A prestação de garantia pode também ser dispensada nos casos em que o valor dos direitos aduaneiros que seriam devidos não exceda o limiar estatístico previsto no Regulamento (CE) n.º 471/2009, de 6 de maio, relativo às estatísticas do comércio externo com países terceiros.

O elenco das formas de prestação da garantia está previsto no artigo 92.º do CAU, e, para além da prestação em depósito ou em numerário, admite-se a prestação da garantia por qualquer outra forma que assegure de forma equivalente o pagamento do montante dos direitos de importação ou de exportação, correspondente à dívida aduaneira e demais imposições. A ponderação do preenchimento destes requisitos compete às Autoridades aduaneiras de cada Estado Membro.

Distintos destes casos em que a garantia é prestada por iniciativa do operador económico, surge a possibilidade, prevista no ordenamento jurídico português, de ser a Autoridade aduaneira a exercer o direito de retenção de mercadorias, precisamente para assegurar o pagamento da dívida aduaneira. Em concreto, nos termos do artigo 50.º, n.º 1, alínea c), da LGT, o credor tributário tem a faculdade de reter quaisquer mercadorias sujeitas à ação fiscal de que o sujeito passivo seja proprietário. Assim, enquanto o devedor não realizar a prestação em falta, o credor fica legalmente habilitado a reter mercadorias que pertençam àquele e que se encontrem à ação fiscal, assistindo-lhe, ainda, a prerrogativa de se fazer pagar à custa delas, com preferência sobre os demais credores, consubstanciando-se o direito de retenção, assim, numa garantia real. Neste sentido, vide JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 174.

seguintes do CAU<sup>686</sup> –, ou do deferimento de um recurso apresentado contra uma determinada decisão aduaneira – artigos 43.º e seguintes do CAU.

Apenas os atos impositivos poderão ser alvo de sindicância administrativa ou jurisdicional, considerando que, pelo facto de serem desfavoráveis ao operador económico, é que haverá um interesse legítimo para recorrer, reclamar ou impugnar, a não ser nos casos de atos parciais, como os deferimentos parciais de pedidos.

- *Atos definitivos e atos não definitivos*: a diferença entre os atos definitivos e os atos não definitivos reside no tipo de efeitos decorrentes dos respetivos atos. O ato definitivo poderá ser aquele (i) que fixa o efeito jurídico final, (ii) que conclui um procedimento (definitividade horizontal) ou (iii) que expressa a última palavra das Autoridades aduaneiras (definitividade vertical). Pelo contrário, e correspondentemente, o ato não definitivo será aquele (i) que é precário ou provisório, (ii) que é intermédio ou preparatório<sup>687</sup> ou (iii) que é “inferior”, por não corresponder à manifestação de vontade do mais elevado superior hierárquico da entidade que praticou o ato.

Assim, serão atos definitivos, por exemplo, a cobrança dos direitos aduaneiros devidos; a concessão de um reembolso de direitos aduaneiros cobrados em excesso ou por qualquer outro motivo previsto na legislação aduaneira; e, de certa forma, as informações vinculativas em matéria aduaneira que, durante o período em que são válidas não podem ser revogadas a pedido do respetivo destinatário e só nos casos legalmente previstos é que poderão ser anuladas ou revogadas. Por seu turno, serão atos não definitivos, por exemplo, a concessão de uma autorização para atuar ao abrigo de um regime aduaneiro especial, que implique o não pagamento imediato de direitos aduaneiros (da qual decorre, por isso, uma suspensão do pagamento dos direitos); e o ato de liquidação que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias, considerando que depois de determinado o montante e a entidade obrigada ao pagamento poderá ser apresentada reclamação graciosa – artigo 77.º-A do CPPT.

Por regra, apenas os atos que sejam horizontalmente definitivos é que poderão ser apreciados jurisdicionalmente, não se admitindo a impugnação contenciosa de atos intermédios. Porém, já não se

---

<sup>686</sup> No sentido em que os pedidos de reembolso e de dispensa de pagamento correspondem à figura da revisão do ato tributário, prevista no artigo 78.º da LGT, atenta a sua natureza e pressupostos, *vide* TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “O contencioso aduaneiro”, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2017, p. 35. No mesmo sentido, *vide* o acórdão do STA de 28 de setembro de 2006, processo n.º 0150/06.

<sup>687</sup> Pense-se no caso do registo de liquidação (artigo 140.º do CAU), em relação ao ato de liquidação. O primeiro é considerado intermédio em relação ao segundo.

exige como regra a definitividade material nem vertical, prevendo quer a impugnação de atos provisórios, quer de atos inferiores.

- *Atos de primeiro grau e atos de segundo grau:* a diferença entre os atos de primeiro grau e os atos de segundo grau reside também no tipo de efeitos decorrentes dos respetivos atos. Quando os efeitos jurídicos decorrentes de um determinado ato se reconduzem à primeira pronúncia decisória das Autoridades aduaneiras sobre uma determinada questão, materializando-se na primeira apreciação de facto e de Direito da situação que é colocada à sua frente, então em causa estará um ato de primeiro grau. Se, pelo contrário, os efeitos jurídicos decorrentes de um determinado ato se reconduzem à reapreciação de uma questão, sindicando uma anterior decisão, anulando-a, revogando-a ou suspendendo-a – no âmbito de procedimentos recursivos –, então em causa estará um ato de segundo grau<sup>688</sup>.

Em conformidade com o que já se teve a oportunidade de expor, nos termos do disposto no artigo 45.º do CAU, salvo as situações de suspensão aí previstas, por regra, a interposição de recurso de qualquer decisão tomada pelas Autoridades aduaneiras relacionada com a aplicação da legislação aduaneira não tem efeito suspensivo da execução dessa mesma decisão impugnada.

- *Atos expressos e atos tácitos:* a diferença entre os atos expressos e os atos tácitos reconduz-se ao modo como o órgão administrativo decisor manifesta a sua vontade. Quando a respetiva vontade é exteriorizada, inequivocamente, através de um comportamento revelador de um determinado sentido decisório (positivo ou negativo), então em causa estará um ato expresso. É o que acontece nas situações em que é tomada uma decisão expressa, sendo emitida uma resposta a um pedido e sendo evidenciado de um modo direto se a pretensão do operador económico é ou não aceite. Se, pelo contrário, a respetiva vontade resulta de um comportamento indireto, que revela com probabilidade um determinado sentido decisório, então em causa estará um ato tácito. Desde logo, e em abstrato, a ausência de contestação, por parte das Autoridades aduaneiras, a uma impugnação judicial apresentada pelo operador económico, poderá significar aquiescência com a sua pretensão.

---

<sup>688</sup> A este propósito, parece não poder falar-se de um ato de segundo grau a decisão que é proferida pela Comissão quanto aos pedidos de reembolso que tenham sido enviados às Autoridades aduaneiras e em relação aos quais estas últimas consideram deverem os mesmos ser diferidos. Nestes casos, previstos no artigo 116.º, n.º 3, do CAU, a decisão a proferir pela Comissão será a primeira a tomar, considerando que a Autoridade aduaneira envolvida se haverá limitado a transmitir o pedido à Comissão.

Em conformidade com o disposto no artigo 57.º, n.º 5, da LGT, sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo fixado para conclusão do procedimento faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso administrativo ou jurisdicional.

Note-se, porém, que a ausência de resposta a um pedido apresentado pelo operador económico para emissão de uma decisão relativa à aplicação da legislação aduaneira, não faz pressupor o respetivo indeferimento – não só porque nem sempre este tipo de pedidos implicam que seja tomada uma decisão no sentido do deferimento ou do indeferimento – mas também porque, nos termos do artigo 44.º, n.º 1, do CAU, a ausência de resposta no prazo fixado (que, por regra, é de 120 dias – artigo 22.º, n.º 3, do CAU) permite a quem tenha solicitado a decisão a interposição de recurso. A este propósito, o CAU impõe a previsão do direito de reação graciosa e contenciosa da decisão de uma Autoridade aduaneira no Estado Membro em que a decisão tenha sido tomada ou solicitada (em conformidade com o n.º 3, do artigo 44.º). Porém, a determinação da entidade administrativa e/ou jurisdicional competente é deixada na disponibilidade dos Estados Membros e, no ordenamento jurídico português, a determinação do Tribunal tributário competente implica a observância dos critérios previstos no artigo 12.º, n.º 1, do CPPT<sup>689</sup>, enquanto a determinação da estância aduaneira competente varia de acordo com a respetiva área de jurisdição territorial e da operação em causa<sup>690</sup>.

- *Atos vinculados e atos discricionários*: a diferença entre os atos vinculados e os atos discricionários reconduz-se à relação que é estabelecida entre a norma e o ato administrativo que procede à aplicação ao caso em concreto. Quando o criador normativo fixa absoluta, completa e exaustivamente todos os pressupostos de aplicação da norma ao caso concreto, restando ao agente aplicador (em concreto, às Autoridades aduaneiras) a simples tarefa de subsunção da norma ao caso concreto, sem a mínima possibilidade de conformação conteudística, então em causa estará um ato vinculado. É o que acontece, por exemplo, com as matérias de incidência pessoal ou real dos direitos aduaneiros e das respetivas taxas (depois de identificado o respetivo código pautal das mercadorias em causa), considerando que é por via de Regulamento da União Europeia que são disciplinados todos os aspetos da tributação, limitando-se as Autoridades aduaneiras a aplicar à factualidade da situação em concreto o que está previsto no quadro normativo, não tendo, designadamente, o poder de escolher quem poderá ou não estar obrigado ao pagamento dos direitos aduaneiros, estando a sua conduta e

---

<sup>689</sup> Neste âmbito, *vide* os acórdãos do STA de 10 de setembro de 2014, processo 01960/13; 10 de setembro de 2014, processo n.º 0621/14; e de 21 de março de 2012, processo n.º 0189/11.

<sup>690</sup> Cf. Manual de Declaração Sumária de Entrada, Manual de Declaração Sumária de Saída de Mercadorias, Manual da Exportação e Manual da Importação, todos disponíveis em <https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/Pages/default.aspx> [02-12-2019].

correspondentes atos vinculados. Pelo contrário, quando o criador normativo se limita a traçar a moldura geral de aplicação da norma ao caso concreto, delineando os aspetos essenciais do respetivo regime jurídico e colocando nas mãos das Autoridades aduaneiras uma margem decisória, então em causa estará uma liberdade que, em termos amplos, poderá ser tida como discricionariedade. Nestes casos, as Autoridades aduaneiras não se limitam à tarefa de subsunção do caso concreto à norma, sendo-lhes antes atribuídas verdadeiras prerrogativas de escolha e seleção, podendo conformar o conteúdo da decisão. Será o caso, por exemplo, da *possibilidade* que as Autoridades aduaneiras têm de exigir a qualquer pessoa que declare agir na qualidade de representante aduaneiro prova da sua habilitação para o efeito pela pessoa representada (artigo 19.º, n.º 2, do CAU) e da *possibilidade* que as Autoridades aduaneiras têm de prorrogar o prazo de decisão de pedidos apresentados sobre a aplicação da legislação aduaneira (artigo 22.º, n.º 3, do CAU). Estas situações são, assim, particularmente frequentes por via da previsão normativa de situações de “pode”<sup>691</sup>. Note-se, porém, que nem sempre quando o criador normativo utiliza a expressão “pode” será possível daí retirar a ausência de um dever propriamente dito, que impende sobre as Autoridades aduaneiras. Referimo-nos, por exemplo, à gestão do risco e dos controlos aduaneiros, a propósito dos quais, nos termos do artigo 46.º, as Autoridades aduaneiras *podem* realizar os controlos aduaneiros que considerem necessários. Ora, constatando-se que os controlos aduaneiros, por algum motivo, são necessários, as Autoridades, na verdade, *devem* proceder à sua concretização. No mesmo sentido, e também a título a exemplo, decorre do artigo 93.º do CAU que as Autoridades aduaneiras *podem* recusar a forma de garantia proposta por um operador económico caso esta seja incompatível com o bom funcionamento do regime aduaneiro em causa. Ora, verificando-se uma incompatibilidade entre a garantia proposta e o regime aduaneiro ao abrigo do qual o operador pretender operar, as Autoridades, na verdade, *devem* rejeitá-la<sup>692</sup>. Neste sentido, e com base no CAU, poder-se-á ensaiar uma escala de graus de vinculatividade relativamente aos atos a serem praticados pelas Autoridades:

1.º grau → As Autoridades aduaneiras devem

2.º grau → As Autoridades aduaneiras devem de acordo com os meios disponíveis

---

<sup>691</sup> Note-se que a concessão de espaços discricionários não deverá ser confundida com a utilização, pelo legislador, de conceitos indeterminados ou polissémicos (como é o caso, por exemplo, de “necessidade económica” para efeitos de concessão de uma autorização para atuar ao abrigo de um regime aduaneiro com efeitos retroativos – artigo 211.º, n.º 2, alínea a), do CAU –, ou o caso de “prejuízo irreparável” e de “graves dificuldades de natureza económica ou social” a fim de o recurso apresentado ter efeitos suspensivos sob a decisão impugnada – artigo 45.º, n.ºs 2 e 3, do CAU). Nestes casos, o aplicador não goza de liberdade discricionária ou aplicativa, porquanto tudo se resume a uma tarefa de interpretação, que é eminentemente jurídica, ficando, assim, sujeita ao controlo do juiz.

<sup>692</sup> A expressão “pode”, nestes casos, não se deve a uma imprecisão na tradução, considerando que na sua versão em inglês o legislador recorre, de igual forma, à expressão “may”.



### 3.º grau → As Autoridades aduaneiras podem<sup>693</sup>

Esta dicotomia classificatória (atos vinculados ou discricionários) é particularmente relevante para efeitos do controlo jurisdicional das atuações administrativas, na medida em que apenas os atos vinculados é que ficarão por ele abrangidos. Assim, quando o legislador atribui ao agente aplicador prerrogativas decisórias discricionárias, o Tribunal não pode, em sede de impugnação contenciosa, sindicar a oportunidade ou a conveniência da atuação do agente, devendo limitar-se a pronunciar-se sobre a respetiva legalidade (competência, forma, fundamentação<sup>694</sup>, tempestividade, procedimento). Não obstante, a propósito, em particular, das exigências de boa administração, considerando-se que em causa estão comandos gerais de sujeição da atividade administrativa aos critérios da eficiência, economia (ou “economicidade”) e celeridade e que o dever de boa administração, sendo elevado a princípio, deve ser tido como um parâmetro de controlo da atividade administrativa, enquanto princípio geral da mesma, então existirá um limite à margem de livre apreciação das Autoridades, o qual deverá ser conhecido e aferido pelo Tribunal, podendo decidir pela invalidade do ato em causa. Ou seja, a atividade desenvolvida deverá, sempre, ser pautada pela subordinação ao Direito, a todo o bloco de juridicidade, o que representa uma importante consequência prática: no momento de controlar a aludida atividade, os Tribunais competentes deverão fazê-lo não apenas no que respeita à legalidade em sentido estrito, mas a toda a juridicidade.

- *Atos válidos e atos inválidos. Atos eficazes e atos ineficazes*: a diferença entre os atos válidos e inválidos e entre os atos eficazes ou ineficazes reconduz-se à sua conformidade com o ordenamento normativo e com a respetiva aptidão para produzir efeitos jurídicos. Quando um ato tiver cumprido com todos os requisitos que o ordenamento exige para que possa estar apto, em potência, a produzir efeitos jurídicos (isto é, para entrar em vigor), respeitando as prescrições das normas superiores que o enquadram (isto é, ter sido emanado pela entidade competente, de acordo com a forma legalmente prevista, respeitando o procedimento legalmente exigido e em cumprimento dos conteúdos impostos superiormente), então em causa estará um ato válido. Se, pelo contrário, um ato não tiver cumprido

---

<sup>693</sup> A este propósito, ganham especial relevo os “*FTA Degrees of obligations*”, relativamente aos atos a serem praticados pelos Estados, sendo possível identificar a escala de graus de vinculatividade, a qual pode ser ordenada por ordem decrescente – do mais vinculativo para o não vinculativo. De acordo com as expressões recorrentemente utilizadas nos FTA, a ordenação pode ser feita da seguinte forma:

1.º grau → *Each member shall*

2.º grau → *Each member shall with its available resources*

3.º grau → *Members are encourage to*

4.º grau → *Each member may.*

<sup>694</sup> No acórdão do TJ de 20 de outubro de 2005, processo C-468/03, foi delimitado um princípio geral de decisão e um dever de fundamentação que impende sobre as Autoridades aduaneiras.

com todos os requisitos que o ordenamento exige para que possa estar apto, em potência, a produzir efeitos jurídicos, não respeitando, desde logo, as prescrições das normas superiores que o enquadram, então em causa estará um ato inválido.

A este propósito, e continuando a seguir de perto JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, a invalidade a que nos reportamos reconduz-se a *desconformidade com o ordenamento*, adotando-se um conceito amplíssimo de ilegalidade, que abarca a contrariedade entre o ato das Autoridades aduaneiras e qualquer norma que o enquadre, especifica e designadamente: normas de Direito internacional (particularmente assentes em Tratados de comércio internacional), normas de Direito da União Europeia (*v.g.* CAU, AE-CAU, AD-CAU, Regulamento (CE) n.º 1186/2009 do Conselho de 16 de novembro de 2009, relativo ao estabelecimento do regime das franquias aduaneiras<sup>695</sup>), normas legais (*v.g.* CIVA, CIEC), normas regulamentares (regulamentos do Governo, das Autarquias locais) e, até, atos administrativos (*v.g.* informações vinculativas – sobre questões pautais, de origem, ou outras)<sup>696</sup>.

Sendo o ato ilegal ou inválido, a respetiva consequência é a da sua anulabilidade ou, em casos mais graves de violação do núcleo essencial de um direito, liberdade ou garantia, deve ser determinada a sua nulidade. Em ambos os casos, e porque o regime jurídico a seguir, neste domínio, é fixado pelo legislador nacional, a invalidação do ato pelo órgão competente (administrativo ou jurisdicional) terá

---

<sup>695</sup> As franquias correspondem às isenções que, em sede de direitos aduaneiros, são concedidas. Diferentemente do que resulta da concessão de uma autorização para atuar ao abrigo de regimes aduaneiros especiais, as franquias não representam uma suspensão ou um diferimento do pagamento dos direitos aduaneiros. As franquias correspondem, isso sim, a uma dispensa de pagamento de direitos aduaneiros, com fundamentos que se distinguem também daqueles que se encontram previstos nos artigos 116.º e seguintes do CAU (em concreto, montantes de direitos de importação ou de exportação cobrados em excesso; mercadorias defeituosas ou não conformes com as estipulações do contrato; erro imputável às Autoridades competentes; e equidade) e que se prendem, essencialmente, com o tipo de transações que são concretizadas e com os objetivos de política comercial existentes. Não raras vezes, resultam de convenções internacionais que subtraem da tributação aduaneira os produtos provenientes dos Estados contratantes. Em termos sistemáticos, as franquias podem ser subjetivas ou objetivas. No primeiro caso, são fundadas na qualidade das entidades intervenientes e/ou dos proprietários das mercadorias (*v.g.* chefes de Estado, chefes de missões diplomáticas...). Já no segundo caso, as franquias são concedidas em função das próprias características, origem ou destino (*v.g.* amostras, prémios ganhos em concursos em países terceiros...).

No CAU, as franquias de direitos aduaneiros encontram-se previstas para os casos de mercadorias de retorno e no âmbito da pesca marítima e produtos extraídos do mar. Assim, em conformidade com o artigo 203.º do CAU, as mercadorias não-UE que, tendo sido exportadas inicialmente como mercadorias da União a partir do território aduaneiro da União, nele sejam reintroduzidas no prazo de três anos e declaradas para introdução em livre prática, beneficiam, a pedido da pessoa em causa e desde que demonstradas as condições previstas legalmente, da franquia de direitos de importação (mesmo quando as mercadorias de retorno constituam apenas uma parte das mercadorias previamente exportadas do território aduaneiro da União). O aludido prazo de três anos pode, porém, ser ultrapassado para serem tidas em conta circunstâncias especiais. Trata-se, pois, de uma solução justificada pela circunstância de em causa estar uma importação que tem como objeto mercadorias que haviam “pertencido” já à União Aduaneira, tendo-se daqui ausentado por um período de tempo relativamente curto e voltado nas mesmas condições em que haviam saído. Isto porque o legislador estabelece a condição de as mercadorias retornarem no mesmo estado em que se encontravam quando foram exportadas para que a franquia possa ser concedida.

Por outro lado, resulta do artigo 204.º do CAU, que esta franquia não deverá ser concedida às mercadorias que tenham beneficiado das medidas estabelecidas no âmbito da política agrícola comum que impliquem a respetiva exportação do território aduaneiro da União, salvo disposição em contrário relativamente a casos específicos.

A franquia de direitos aduaneiros é ainda aplicável aos produtos transformados inicialmente reexportados do território aduaneiro da União na sequência de um regime de aperfeiçoamento ativo, nos termos e condições estabelecidos no artigo 205.º do CAU.

Por seu turno, estabelece o artigo 208.º do CAU que beneficiam da franquia de direitos de importação, no caso de introdução em livre prática, os produtos da pesca marítima e outros produtos extraídos do mar territorial de um país ou território situado fora do território aduaneiro da União por navios exclusivamente matriculados ou registados num Estado Membro e que arvoem pavilhão desse Estado; e os produtos obtidos a partir daqueles, a bordo de navios-fábrica que preencham as mesmas condições. Neste caso, a franquia de direitos de importação deve, de igual forma, basear-se em provas de que estão cumpridas as condições previstas.

De resto, por em causa estarem isenções, as franquias consubstanciam delimitações negativas de incidência de direitos aduaneiros o que, à luz do disposto no artigo 2.º, n.º 2, do EBF, leva à respetiva qualificação como benefícios fiscais. Não obstante, ainda que o artigo 10.º do EBF admita a interpretação extensiva das normas que estabelecem benefícios fiscais, no acórdão do TJUE de 2 de julho de 2009, processo C-7/08, determinou-se que as normas que concedem franquias de direitos aduaneiros devem ser interpretadas literalmente.

<sup>696</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 35, 243 e 244.

efeitos retroativos, retirando-se o ato do ordenamento desde a sua entrada em vigor, e implicará a restituição de tudo quanto haja sido prestado.

Não obstante, cumpre salientar que os conceitos de validade e invalidade não se confundem com os de eficácia e ineficácia. O próprio legislador estabelece, no artigo 23.º do CAU, esta mesma diferenciação, dizendo que “sem prejuízo das disposições estabelecidas noutros domínios que especificam os casos em que *a decisão é inválida ou não produz efeitos (...)*”. De facto, o ato das Autoridades aduaneiras pode ser existente e válido, mas pode ainda não estar apto a desencadear em concreto – embora o esteja em potência – os efeitos jurídicos que lhe são assacados, faltando-lhe a verificação de um requisito de eficácia, nomeadamente a publicação ou a notificação ao interessado, consoante os casos. Neste sentido, e a título de exemplo, a decisão das Autoridades aduaneiras relativamente a um pedido sobre a aplicação da legislação aduaneira só produz efeitos a contar da data em que é recebida ou se considera que tenha sido recebida pelo requerente, enquanto declaração recetícia, (artigo 22.º, n.º 4, do CAU). Da mesma forma, considera-se que a declaração simplificada a que se refere o artigo 166.º do CAU ou a inscrição nos registos do declarante a que se refere o artigo 182.º do mesmo diploma, bem como a declaração complementar, constituem um instrumento único e indivisível cujos efeitos só se produzem, respetivamente, na data de aceitação da declaração simplificada nos termos do artigo 172.º e na data em que as mercadorias são inscritas nos registos do declarante.

Assim, enquanto a validade diz respeito a momentos intrínsecos ao ato, a eficácia tem que ver com factos ou circunstâncias extrínsecas a esse mesmo ato. Ao passo que os vícios relativos à validade afetam a própria vitalidade do ato, os elementos condicionantes da sua eficácia afetam apenas a sua operatividade<sup>697</sup>.

Por seu turno, em relação aos atos meramente comunicativos ou declarativos, por constituírem simples operações materiais de comunicação, não se levanta a questão de poderem ser considerados atos eficazes ou ineficazes.

---

<sup>697</sup> Cf. FERNANDA PAULA OLIVEIRA e JOSÉ EDUARDO DE OLIVEIRA FIGUEIREDO DIAS, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 227 e 228.

### **2.1.6. A parametrização da atuação aduaneira**

Cumpra, ainda, a referência a uma concreta atuação promovida pelas Autoridades aduaneiras, que serve de parametrização, pelo menos no âmbito das relações jurídicas estabelecidas com os operadores económicos, para a prática dos atos aduaneiros: a prestação de informações vinculativas<sup>698</sup>.

Tais informações servem de critério de atuação para a Autoridade aduaneira e com a qual os interessados poderão ou não estar de acordo, cabendo aos Tribunais a última palavra em caso de litígio, surgido, nomeadamente, pelo facto de a posição da Autoridade aduaneira não se revelar compatível com os Regulamentos da União em matéria aduaneira. Trata-se, sumariamente, de dar aplicação prática ao princípio da prevalência do Direito da União Europeia.

As informativas vinculativas que em matéria aduaneira são emitidas representam um dos vetores que contribuem para o desejado estado de coerência interpretativa e, conseqüentemente, aplicadora. A previsibilidade nas trocas comerciais é potenciada pelos procedimentos de natureza informativa disciplinados pela legislação aduaneira, em prol dos princípios da segurança jurídica e da boa administração.

Pois bem, ainda que as informações vinculativas não constituam fonte de Direito, não sendo normas jurídicas, a informação aduaneira (em sentido amplo) reveste-se de inquestionável relevância para os operadores económicos e para as Autoridades aduaneiras, por significar, para os primeiros, um maior nível de calculabilidade do impacto que a atuação aduaneira terá na sua esfera e, para as segundas, por permitir um maior controlo dos termos em que as transações comerciais são concretizadas. Não deixam, portanto, de parametrizar atos aduaneiros posteriores. Há, por isso, uma inquestionável influência exercida por estas informações no domínio do comércio internacional, pelo que por esta via ficará justificado o seu tratamento no presente apartado. De resto, a conjugação dos aludidos efeitos facilitará e, inclusivamente, potenciará, o comércio internacional, facilitando-o e reduzindo os custos de cumprimento das regras aduaneiras, em harmonia com lugares tão desejados em Direito: a segurança e a certeza<sup>699</sup>. Constata-se, assim, que os incentivos ao comércio internacional não se reconduzem, apenas, às medidas tendentes à suspensão, redução ou eliminação de imposições tributárias, podendo também centrar-se em aspetos procedimentais.

---

<sup>698</sup> Não se conhece desenvolvimento doutrinário a propósito das informações vinculativas em sede aduaneira, o que nos leva a concretizar um estudo mais desenvolvido nesta sede, procurando contribuir para a compreensão de um instituto jurídico de inquestionável relevância prática.

<sup>699</sup> Também MICHAEL VAN DE LEUR afirma que “[p]ractice shows that the compliance costs especially tend to worry taxpayers” - “Brexit and VAT”, *in International VAT Monitor*, Volume 27, number 5, IBFD, 2016, p. 302.

Ainda que as informações vinculativas representem uma figura conhecida do Direito Fiscal e de outros ramos do Direito, as informações que são prestadas no domínio aduaneiro obedecem a regras procedimentais específicas, reforçando o caráter *particular* das imposições aduaneiras face aos demais impostos, que justificam o regime próprio, mas que acentuam a preocupação de problematização face à inexistência de grandes desenvolvimentos doutrinários neste domínio. Com efeito, a origem, a classificação pautal das mercadorias, o valor aduaneiro e os demais elementos com relevância para os termos em que se concretizam as transações comerciais não representam matérias únicas e exclusivamente tecnicistas, desimbuídas de juridicidade. São antes pilares da *questão aduaneira*, que têm impacto nas trocas de mercadorias estabelecidas além fronteiras, não podendo as respetivas regras ser interpretadas de uma forma desligada de propósitos económicos, sistemáticos e de justiça. A correta aplicação do regime jurídico – por estar em causa, precisamente, um *regime jurídico* – implica necessariamente construções eminentemente jurídicas, à semelhança das que já se encontram erguidas para o procedimento tributário dito *comum*.

De resto, o quadro normativo em que assentam as informações aduaneiras sobre as quais nos debruçamos – uniformizado e que potencia a tomada de posições igualmente uniformes – reflete um dos mais importantes desígnios prosseguidos pela União Europeia: o comércio livre. Com efeito, para além de uma União Aduaneira assente na inexistência de direitos aduaneiros nas trocas comerciais intraunião; na existência de uma pauta aduaneira comum; na unidade do território aduaneiro; na uniformidade da legislação aduaneira e na existência de receitas comuns, pretende-se uma União Aduaneira que assuma posições comuns, que interprete a uma única voz um regime jurídico que é transversal aos Estados que a integram<sup>700</sup>. Precisamente porque uma verdadeira União não se pode contentar – para assim o ser na sua plenitude – com máximas abstratas, que não tenham reflexo prático. E esta prática impõem soluções juridicamente fundamentadas, concretizáveis, exequíveis, transversais aos operadores económicos que se encontrem na mesma situação, em cumprimento dos princípios da praticabilidade e da igualdade. Se assim vier a ser no contexto da União Aduaneira da União Europeia, estamos em crer que daí surgirá um efeito de contágio que positivamente se alastrará em termos internacionais.

A propósito do nosso objeto de estudo, ganha, então, especial relevo o disposto no n.º 1 do artigo 14.º do CAU, nos termos do qual qualquer pessoa pode solicitar às Autoridades aduaneiras

---

<sup>700</sup> A coordenação política da União Aduaneira tem vindo, em grande parte, a ser concretizada por intermédio do Grupo de Política Aduaneira. Trata-se de um grupo informal de peritos, que foi criado há mais de meio século pela Comissão Europeia, e que reúne – nas chamadas “reuniões do clube” – os chefes das Administrações Aduaneiras dos vários Estados Membros. Porém, o grupo não tem poder de decisão legal formal.

informações relativas à aplicação da legislação aduaneira. O pedido deverá dizer respeito a uma atividade no âmbito do comércio internacional de mercadorias que esteja efetivamente prevista. Aliás, em reflexo do princípio da colaboração e do princípio da boa administração, reza o artigo 14.º do CAU que as Autoridades aduaneiras devem manter um diálogo regular com os operadores económicos e com outras autoridades envolvidas no comércio internacional de mercadorias. É também seu dever fomentar a transparência, colocando à disposição, sempre que possível gratuitamente, e através da Internet, a legislação aduaneira, as decisões administrativas de carácter geral e os formulários de pedido<sup>701</sup>.

Porém, pretendendo os operadores económicos a obtenção de informações concretamente no domínio da classificação pautal, da origem das mercadorias ou de outros elementos com base nas quais são aplicados os direitos aduaneiros – com carácter vinculativo –, o legislador estabeleceu, para esse efeito, um procedimento específico, plasmado nos artigos 33.º e seguintes do CAU.

Assim, mediante pedido, as Autoridades aduaneiras tomam decisões relativamente a informações pautais vinculativas (decisões IPV) ou decisões relativas a informações vinculativas em matéria de origem (decisões IVO). Em ambos os casos, a informação vinculativa em matéria aduaneira – como, de resto, as informações prestadas pelas Autoridades aduaneiras na sequência de pedidos apresentados – é um direito dos operadores económicos, que deve ser incluído no elenco de mecanismos que o legislador lhes coloca à disposição para que possam planear, em termos tributários, as suas atuações. A esse direito corresponde, do lado das Autoridades aduaneiras, uma dupla obrigação: a de informar e a de atuar em conformidade com a informação prestada. Aliás, tendo em conta a importância das matérias que estão em causa para os operadores económicos – face às consequências decorrentes das informações prestadas, nos termos que *infra* se assinalarão – compete às Autoridades a demonstração de uma particular diligência no momento da emissão das decisões, devendo assegurar-se, nomeadamente, de que dispõem de todos os elementos necessários para, com conhecimento de causa, se pronunciarem sobre a matéria em questão. Sobre as Autoridades recai também, ainda, um dever de diligência.

---

<sup>701</sup> No mesmo sentido, e em conformidade com o disposto no artigo 15.º do CAU, qualquer pessoa direta ou indiretamente envolvida no cumprimento de formalidades aduaneiras ou na execução de controlos aduaneiros deve prestar às Autoridades aduaneiras, a pedido destas e nos prazos que sejam fixados, todos os documentos e todas as informações requeridas, sob uma forma adequada, bem como toda a assistência necessária para cumprimento dessas formalidades ou desses controlos. À luz das exigências decorrentes do aludido preceito a propósito do suporte documental a entregar pelos operadores económicos – mas que se aplicam às informações a serem prestadas de acordo com o segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 15.º - as informações devem ser exatas, exaustivas, autênticas e válidas, ficando o operador económico responsável por lhes dar pleno cumprimento. Aliás, as decisões sobre a classificação pautal e sobre a origem que tiverem sido emitidas devem ser anuladas se tiverem sido tomadas com base em informações inexatas ou incompletas fornecidas pelo requerente (cf. n.º 4.º, do artigo 34.º, do CAU). No mesmo sentido, dispõe o artigo 22.º, n.º 1, do CAU, que os operadores económicos devem fornecer todas as informações requeridas pelas Autoridades aduaneiras competentes para o efeito quando solicitam decisões relativas à aplicação da legislação aduaneira – entre elas, claro, informações vinculativas.

A uniformidade de entendimento das matérias aduaneiras representa, evidentemente, um objetivo ambicioso, considerando que implica um pensamento e uma atuação uniformes por parte de várias Autoridades aduaneiras, que ainda que possam ser guiadas por objetivos comuns, são entre si autónomas, conhecem estruturas necessariamente distintas, compostas por pessoas distintas. Não obstante, a harmonizada articulação entre as várias Autoridades aduaneiras, numa espécie de “Autoridade Aduaneira Global em rede”, é, de resto, “*one of the most significant challenges of the customs unions*”<sup>702</sup>, o que implica, por um lado, um movimento de integração na construção de uma Autoridade Aduaneira assim concebida e nos próprios ordenamentos jurídicos nacionais e, por um outro lado, um movimento de complementação e de inter-relação na aproximação e compatibilização entre ordenamentos jurídicos das Autoridades nacionais<sup>703</sup>.

A respetiva concretização plena não parece ser impossível de atingir, sobretudo se tomarmos como exemplo as próprias decisões do TJUE, no domínio do reenvio prejudicial, cujo efeito é o de contribuir para a coexistência uniforme de ideários comuns aos Estados Membros, ainda que estejam refletidos de forma distinta nos vários regimes jurídicos atinentes aos mais diversos domínios. Aliás, antes da criação de um único regime europeu de informação aduaneira (que foi instituído pelo Regulamento (CEE) n.º 1715/90 do Conselho, de 20 de junho de 1990), era precisamente o TJUE que controlava o conteúdo das informações prestadas pelas autoridades competentes aos operadores económicos. Atualmente, é à Comissão Europeia que cabe um importante papel de controlo das decisões que são tomadas pelas Autoridades aduaneiras de cada Estado Membro. À Comissão compete, desde logo, assegurar a correta e uniforme classificação pautal ou a determinação de origem [artigo 20.º, n.º 1, do Regulamento do Ato Delegado (UE) 2015/2446, da Comissão (AD-CAU)]<sup>704</sup>.

A concessão das informações assenta num verdadeiro procedimento, por implicar um conjunto de atos, provenientes de atores jurídico-aduaneiros distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais<sup>705</sup>. No caso em concreto, o procedimento é iniciado mediante um pedido que pode ser apresentado por

---

<sup>702</sup> Cf. TIMOTHY LYONS, *EC Customs Law*, Oxford, Oxford University Press, 2008, p. 179.

<sup>703</sup> “*Global tax authority*” - “*taxing power is strongly kept by the States, still being a relevant feature of the national sovereignty*” - cf. PIETRO SELICATO, “Global standards for global taxation: how can fairness and ethics in tax law contribute to the sustainable growth of the planet”, in *Ética Fiscal*, Manuel Pires (Coord.), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2011. p. 197.

<sup>704</sup> Para mais desenvolvimentos a propósito da evolução histórica subjacente às informações aduaneiras vinculativas, vide JÓÃO TABORDA DA GAMA, “Informação Pautal Vinculativa (IPV) e Informação Vinculativa em Matéria de Origem (IVO)”, in *Temas de Direito Aduaneiro* (coord.: Tânia Carvalhais Pereira), Coimbra, Almedina, 2014, p. 227 e seguintes.

<sup>705</sup> A noção de “procedimento” aqui plasmada é da autoria de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 97 e seguintes.

qualquer pessoa, quer pelos operadores económicos, quer pelos respetivos representantes<sup>706</sup> e o resultado é a tomada de uma decisão que, nos termos do artigo 5.º, n.º 39, do CAU, se reconduz a um ato de uma Autoridade aduaneira em matéria de legislação aduaneira que decida sobre um caso concreto e produza efeitos jurídicos relativamente à pessoa ou pessoas em causa. Assim sendo, a decisão tomada no âmbito de um pedido de informação vinculativa corresponde a um ato administrativo europeu, que vincula as Autoridades aduaneiras e os operadores económicos nos termos de seguida detalhados, não só por força do princípio da boa fé e da proteção das legítimas expectativas, mas por decorrência expressa do corpo normativo aplicável.

No que ao procedimento propriamente dito concerne, passa-se a dar conta das características que são comuns às decisões IPV e IVO, começando por se destacar o caráter vinculativo das decisões. Com efeito, as decisões IPV ou as decisões IVO são vinculativas, somente no que respeita à classificação pautal ou à determinação da origem das mercadorias, para (i) as Autoridades aduaneiras, perante o titular da decisão, apenas em relação às mercadorias cujas formalidades aduaneiras sejam cumpridas após a data em que a decisão produz efeitos; e para (ii) o titular da decisão, perante as Autoridades aduaneiras, apenas com efeitos a partir da data em que aquele recebe ou se considera que tenha recebido a notificação da decisão<sup>707</sup>. Estamos, assim, perante uma vinculação *inter partes*, sem prejuízo de as informações poderem ser invocadas por terceiros para sustentar/apoiar alguma posição que pretendam defender administrativa ou jurisdicionalmente.

Para além da vinculatividade, são, então, de destacar, os seguintes aspetos:

- i. O pedido de decisão relativa a informações vinculativas e quaisquer documentos de acompanhamento ou de suporte devem ser apresentados às Autoridades aduaneiras competentes do Estado Membro em que o requerente esteja estabelecido ou à Autoridade aduaneira competente no Estado Membro em que a informação se destina a ser utilizada (artigo 19.º, n.º 1, do AD-CAU);
- ii. O pedido será aceite, desde que não diga respeito a uma decisão com o mesmo objetivo de uma decisão anterior dirigida ao mesmo requerente e que, durante o período de um ano anterior ao pedido, tenha sido anulada ou revogada, com o fundamento de que o requerente não cumpriu uma obrigação imposta por força dessa decisão (artigo 11.º do AD-CAU);

---

<sup>706</sup> A este propósito, *vide* o acórdão do TJUE de 07 de abril de 2011, Staatssecretaris van Financiën CONTRA Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV, processo C-153/10, considerando 27 a 34, nos termos do qual a representação deverá ser explícita e cumprir com as exigências legais europeias e nacionais, não se podendo sustentar, designadamente, que empresas do mesmo grupo são representantes umas das outras.

<sup>707</sup> Ficam, desta forma, dissipadas as dúvidas existentes aquando da vigência do anterior Código Aduaneiro Comunitário, do qual não decorria com clareza a vinculatividade das decisões para os operadores económicos.



- iii. Os pedidos para a prestação de informação não serão deferidos se forem apresentados, ou já tiverem sido apresentados, na mesma ou noutra estância aduaneira, pelo destinatário de uma decisão, ou em seu nome, relativamente às mesmas mercadorias e, no caso das decisões IVO, nas mesmas circunstâncias determinantes para a aquisição da origem. Também é fundamento para o indeferimento se os pedidos não corresponderem a uma intenção de utilização efetiva da decisão IPV ou IVO ou a uma intenção de utilização efetiva de um regime aduaneiro (artigo 33.º, n.º 1, do CAU)<sup>708</sup>;
- iv. Tendo em vista a aplicação das decisões no contexto de um determinado regime aduaneiro, o destinatário da decisão deve poder provar que, no caso de uma decisão IPV, as mercadorias declaradas correspondem em todos os aspetos às descritas na decisão ou, no caso de uma decisão IVO, que as mercadorias em questão e as circunstâncias determinantes para a aquisição da origem correspondem em todos os aspetos às mercadorias e às circunstâncias descritas na decisão (artigo 33.º, n.º 4, do CAU);
- v. As autoridades competentes devem tomar a decisão e comunicá-la ao requerente sem demora e no prazo de 120 dias a contar da data de aceitação do pedido. Se não lhes for possível observar o prazo para tomar uma decisão, as Autoridades aduaneiras comunicam esse facto ao requerente antes do termo desse prazo, indicando os motivos, bem como o novo prazo que consideram necessário para tomarem uma decisão. Este novo prazo não pode ser superior a 30 dias (artigo 22.º, n.º 3, do CAU)<sup>709</sup>. Sobre as Autoridades competentes para a decisão recai, assim, um dever de celeridade;
- vi. As informações são prestadas gratuitamente, mas, em conformidade com o disposto no artigo 52.º, n.º 2, alínea b), do CAU, as Autoridades aduaneiras podem cobrar taxas ou fazer-se reembolsar das despesas incorridas em análises e relatórios de peritos sobre mercadorias e taxas postais para devolução de mercadorias a um requerente, precisamente no que respeita a decisões adotadas ao abrigo do artigo 33.º ou ao fornecimento de informações nos termos do artigo 14.º, n.º 1, do CAU;

---

<sup>708</sup> A propósito da terminologia usada pelo legislador neste e em outros preceitos do CAU, a expressão usada para identificar o requerente da informação não é *destinatário*, mas sim “titular da decisão”, a qual, ainda que não possa ser tida como errada, causa alguma estranheza, por levar a assumir a decisão como suscetível de posse quando, na verdade, até pode ser alvo de discordância por parte de quem a peticionou.

<sup>709</sup> Sobre a possibilidade de prorrogação do prazo, vale o disposto no artigo 20.º do AD-CAU.

- vii. As decisões não vigoram *ad aeternum*, sendo válidas pelo prazo de três anos a contar da data em que produzem efeitos, contando, nesse período, com uma tendencial imutabilidade. Em conformidade com o n.º 9, do artigo 34.º, do CAU, a fim de beneficiar da utilização prolongada de uma decisão IPV ou IVO, o titular dessa decisão deve apresentar um pedido à Autoridade aduaneira que tomou a decisão no prazo de 30 dias a contar da data em que a mesma deixar de ser válida ou for revogada, indicando as quantidades para as quais é solicitado um período de utilização prolongada e o(s) Estado(s) Membro(s) onde as mercadorias serão desalfandegadas durante esse período<sup>710</sup>;
- viii. As decisões, com exceção dos casos em que os respetivos efeitos são limitados a um ou vários Estados Membros, são válidas em todo o território aduaneiro da União;
- ix. Por fim, trata-se de uma vinculação relativa e não absoluta. Não concordando com a decisão tomada ou não sendo a mesma proferida dentro do prazo legalmente previsto, poderão os operadores económicos interpor recurso, de acordo com o disposto no artigo 44.º do CAU. Procura-se, desde logo, garantir a independência dos órgãos jurisdicionais que, de outra forma, como que passariam também eles a estar sujeitos às prévias decisões administrativas que tivessem sido tomadas. Por outro lado, também a Comissão pode tomar decisões que exijam que os Estados Membros revoguem decisões IPV ou IVO, a fim de garantir a correta e uniforme classificação pautal ou a determinação da origem das mercadorias (artigo 34.º, n.º 11, do CAU).

#### **2.1.6.1. A parametrização no domínio pautal**

A parametrização da atuação aduaneira ao nível pautal é concretizada por via da emissão de informação pautal vinculativa, que representa um tipo de informação de grande relevância prática, considerando que todas as mercadorias têm uma classificação pautal. Classificar uma mercadoria consiste na determinação de uma das subposições ou outras subdivisões da nomenclatura combinada da pauta aduaneira comum, a qual é atualizada com uma periodicidade anual, a fim de encontrar o código pautal apropriado. Este é um dos elementos essenciais da declaração aduaneira, uma vez que os direitos aduaneiros se baseiam na pauta aduaneira comum, prevista no artigo 56.º do CAU. As outras medidas estabelecidas por disposições específicas da União no âmbito do comércio de

---

<sup>710</sup> A propósito da utilização de uma decisão para a qual um período de utilização prolongada vale ainda o disposto no artigo 22.º do AE-CAU.

mercadorias são, se for caso disso, também determinadas em função da respetiva classificação pautal.

Em conformidade com a jurisprudência do TJUE, a pauta aduaneira comum “tem por objeto realizar a igualização dos encargos que os produtos importados dos países terceiros suportam nas fronteiras exteriores da comunidade com vista a evitar qualquer desvio de tráfego nas relações com esses países e qualquer distorção na livre circulação dos produtos entre os Estados-Membros ou nas condições de concorrência entre operadores económicos”<sup>711</sup>. Assim, a classificação pautal de mercadorias equivalentes não deve variar de um Estado Membro para outro, em função de apreciações divergentes das Autoridades aduaneiras de cada um dos Estados, sob pena de ser prejudicado o objetivo de aplicação uniforme da nomenclatura aduaneira no seio da União, que se destina, designadamente, a evitar tratamentos discriminatórios entre os operadores económicos em causa<sup>712</sup>.

Em termos práticos, a pauta aduaneira baseia-se no “Sistema Harmonizado”, que é uma nomenclatura aduaneira, usada internacionalmente como um sistema padronizado de codificação e classificação de produtos importados ou exportados, desenvolvido e mantido pela OMA, que contempla uma descrição exaustiva das mercadorias objeto do comércio internacional, divididas por 97 capítulos. Cada capítulo subdivide-se em posições e subposições. A nomenclatura combinada, utilizada na pauta aduaneira comum, prossegue este sistema, criando uma maior desagregação de acordo com as necessidades de tributação da União<sup>713,714</sup>.

A classificação pautal tem um impacto direto na tributação nas operações, considerando, desde logo, que é a partir da classificação pautal que (i) é apurada a taxa dos direitos aduaneiros e

---

<sup>711</sup> Cf. acórdão do TJUE de 05 de outubro de 1995, Aprile Sri contra Amministrazione delle Finanze dello Stato, processo C-125/94.

<sup>712</sup> Neste sentido, *vide* as conclusões do Advogado Geral Philippe Léger, apresentadas a 11 de setembro de 2003, no âmbito dos processos C-133/02 e C-134/02, entre Timmermans Transport & Logistics BV, anteriormente Timmermans Diessen BV, Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Roosendaal contra Hoogenboom Production Ltd e Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Rotterdam.

<sup>713</sup> Este processo é objeto de uma maior desagregação na pauta de serviço, que estabelece medidas de política comercial comum, designadamente restrições quantitativas, direitos aduaneiros, direitos *anti-dumping*, suspensões e contingentes pautais e medidas de âmbito nacional, tais como as taxas do imposto sobre o valor acrescentado e dos impostos especiais de consumo, por código pautal, e informações complementares sobre as condições de desalfandegamento das mercadorias. A pauta de serviço não é atribuída força legal, mas os seus códigos pautais devem ser utilizados no preenchimento das declarações aduaneiras e estatísticas.

<sup>714</sup> Para abranger todos os elementos relevantes para o tratamento dos diversos produtos, em função das várias origens, é ainda elaborada e mantida atualizada pela Comissão a Pauta Integrada das Comunidades Europeias, designada por TARIC, e cujos códigos incluem, por regra, mais dois dígitos (num total de 10). É o Regulamento n.º 2658/87 que determina, no artigo 12.1, e em nome da segurança jurídica, a obrigação que impende sobre a Comissão de adotar, em cada ano, um regulamento que inclua tanto a nomenclatura combinada, como os direitos aduaneiros associados. O TARIC pode ser modificado ou suspenso por decisões autónomas da União Europeia ou por acordos com Estados terceiros, seguindo as regras previstas no artigo 207.º do TFUE.

O TARIC não terá, em si mesmo, força jurídica, servindo antes para proporcionar um quadro completo e atualizado do tratamento aplicável à importação e exportação de mercadorias face a acordos bilaterais, à concessão unilateral de benefícios (assentes, por exemplo, no estabelecimento de taxas preferenciais), e à adoção de medidas pautais. Neste sentido, considera RODRIGO SERRADILLA que o TARIC não é “legislação aduaneira em sentido estrito”, considerando que não prossegue uma finalidade fiscal, mas também estatística e de política comercial – cf. RODRIGO SERRADILLA, “Disposiciones Generales”, in *El Código Aduanero de la unión y su normativa de desarrollo* (Solé Estalella, J., coord.), Pamplona, Thomson Reuters-Aranzadi, 2017, p. 109 e 110. Porém, importa salientar que o artigo 56.º do CAU determina que os direitos de importação e de exportação devidos se baseiam na Pauta Aduaneira Comum, a qual, por seu turno, para além dos demais elementos previstos no n.º 2 daquele preceito, inclui a Nomenclatura Combinada das mercadorias instituída pelo Regulamento (CEE) n.º 2658/87. Ora, se a Pauta Aduaneira Comum tem natureza jurídica, dificilmente se conseguem desligar ambos os diplomas.

outros encargos de efeito equivalente aplicáveis nas transações de mercadorias; (ii) é determinada a possível aplicação de certas medidas como, por exemplo, direitos *anti-dumping*; (iii) são identificadas formalidades de importação e exportação e outras exigências não pautais – bens de dupla utilização, exportação de bens culturais; e (iv) são apuradas estatísticas do comércio externo, as quais constituem a base indispensável para a tomada de decisões económicas, tanto a nível nacional como a nível da indústria. Por outro lado, a incorreta classificação das mercadorias é geradora de um processo de contraordenação e consequente coima.

Por estes motivos, quando às mercadorias é atribuída uma classificação pelos próprios operadores económicos, pelos respetivos representantes aduaneiros ou pelos produtores dos bens, pode gerar-se alguma instabilidade ou incerteza – sobretudo quando as mercadorias a classificar não estão expressamente designadas na nomenclatura – que poderá ser mitigada por via das IPV.

No que especificamente concerne às IPV, são de destacar os seguintes aspetos, constantes nos artigos 34.º do CAU, 19.º e seguintes do AD-CAU e 16.º e seguintes do AE-CAU:

- i. Um pedido de decisão relativa IPV deve dizer respeito apenas a mercadorias que apresentem características semelhantes e nos casos em que as diferenças entre elas sejam irrelevantes para efeitos da sua classificação pautal;
- ii. Uma decisão IPV deixa de ser válida antes de terem decorrido três anos se deixar de estar em conformidade com o Direito, em consequência de ter havido uma alteração da nomenclatura combinada ou de terem sido adotadas pela Comissão medidas destinadas à classificação pautal de mercadorias, com efeitos a partir da data de aplicação dessas alterações ou medidas. Porém, a perda de validade não tem efeitos retroativos.
- iii. As decisões IPV são revogadas: se não respeitarem a legislação aduaneira (artigo 23.º, n.º 3, do CAU); se não estiverem ou deixarem de estar reunidas uma ou mais das condições previstas para a tomada das decisões (artigo 28.º do CAU); sempre que deixarem de ser compatíveis com a interpretação de uma das nomenclaturas admitidas pelo CAU, por força das notas explicativas referidas no artigo 9.º, n.º 1, alínea a), segundo travessão, do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum; de um acórdão do TJUE; ou por força de decisões de classificação, fichas de classificação ou alterações das notas explicativas da Nomenclatura do Sistema

Harmonizado de Designação e Codificação das mercadorias, adotadas pela Organização criada pela Convenção que institui um Conselho de Cooperação Aduaneira; e noutros casos específicos. Todavia, estas decisões não podem ser revogadas a pedido do destinatário da decisão.

- iv. As decisões IPV não podem ser alteradas.

A fim de assegurar que a decisão IPV que pretende emitir é coerente com as decisões IPV que já tenham sido proferidas, a Autoridade aduaneira competente para tomar uma decisão consulta o sistema eletrónico relativo a IPV e mantém um registo dessas consultas<sup>715</sup>.

No que concerne à discussão em torno da extensão da vinculação para terceiros resultante das IPV prestadas, seguimos BEN TERRA quando considera que a informação pode ser invocada por qualquer pessoa singular ou coletiva que importe bens idênticos ou similares aos que foram objeto de avaliação<sup>716,717</sup>.

### **2.1.6.2. A parametrização no domínio da matéria de origem**

Relativamente à IVO, são de destacar os seguintes aspetos, constantes no artigo 34.º do CAU, 19.º e seguintes do AD-CAU e 16.º e seguintes do AE-CAU:

- i. Um pedido de decisão relativa a IVO deve dizer respeito apenas a um tipo de mercadorias<sup>718</sup> e a um conjunto de circunstâncias para a determinação da origem;
- ii. Uma decisão IVO deixa de ser válida antes de terem decorrido três anos se for adotado um regulamento ou celebrado um acordo pela União, e nela se tornar aplicável, e a decisão IVO deixar de estar em conformidade as normas aí previstas, com efeitos a partir da data de aplicação desse regulamento ou acordo; se deixar de ser compatível

---

<sup>715</sup> Em conformidade com o artigo 21.º do AE-CAU, para o intercâmbio e armazenamento de informações relativas a pedidos e decisões relacionados com IPV ou a qualquer acontecimento subsequente que possa afetar o pedido ou decisão inicial, é utilizado um sistema eletrónico criado para o efeito. As informações são disponibilizadas através desse sistema pela Autoridade aduaneira competente, sem demora e o mais tardar no prazo de sete dias a contar da data em que a autoridade teve conhecimento das mesmas.

<sup>716</sup> Cf. BEN TERRA, *Community Customs Law: a Guide to the Customs Rules on Trade Between the (enlarged) EU and Third Countries: with Value Added Tax upon Importation and Exportation*, The Hague, Kluwer Law International 1995, p. 79.

<sup>717</sup> GLÓRIA TEIXEIRA, a propósito da complexidade subjacente à classificação pautal, considera ser de equacionar a substituição das listas exaustivas dos produtos, com a sua lista extensa de componentes, por categorias de produtos classificados com base nas suas funções ou caráter. A incerteza advinda desta opção poderia ser colmatada pelo refinamento dos métodos para determinação do valor aduaneiro e pela melhoria das técnicas de inspeção. Assim, vide GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 189 e 190.

<sup>718</sup> O TJUE considerou que as mercadorias pertencem ao mesmo tipo, ainda que existam diferenças entre elas, desde que tais diferenças não sejam suficientes para ditar a alteração da classificação pautal – neste sentido, acórdão de 02 de dezembro de 2010, processo C-199/09, considerando 24.

com o Acordo sobre as Regras de Origem estabelecido no âmbito da OMC<sup>719</sup>, ou com as notas explicativas ou com um parecer sobre a origem adotados para a interpretação desse acordo, com efeitos a partir da data da respetiva publicação no Jornal Oficial da União Europeia. Porém, a perda de validade não tem efeitos retroativos;

- iii. As decisões IPV são revogadas: se não respeitarem a legislação aduaneira (artigo 23.º, n.º 3, do CAU); se não estiverem ou deixarem de estar reunidas uma ou mais das condições previstas para a tomada das decisões; se deixarem de ser compatíveis com um acórdão do TJUE; e noutros casos específicos. Todavia, estas decisões não podem ser revogadas a pedido do destinatário da decisão.
- iv. As decisões IVO não podem ser alteradas.

### **2.1.6.3. A parametrização em outros domínios aduaneiros**

A análise atinente às informações vinculativas em matéria aduaneira não ficaria completa sem a necessária referência à possibilidade de ser emitida uma informação vinculativa em relação a outros elementos (que não aqueles que já indicados).

Nos termos do artigo 35.º do CAU, em casos específicos, as Autoridades aduaneiras tomam, a pedido, decisões relativamente a informações vinculativas em relação a outros elementos (para além da origem e da classificação pautal) com base nas quais são aplicados os direitos de importação ou de exportação, bem como outras medidas previstas no âmbito do comércio de mercadorias.

Os “outros elementos” a que o legislador se refere reconduzem-se, face à remissão do aludido preceito para o disposto no Título II do CAU, aos elementos com base nos quais são aplicados os direitos aduaneiros e outras medidas previstas no âmbito das transações comerciais de mercadorias (desde logo, o valor aduaneiro, que também é imprescindível para calcular o montante de direitos aduaneiros, sendo determinado, preferencialmente, com base no método do valor transacional – ou seja, tendo em vista excluir a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios, o valor aduaneiro deve refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e ter em consideração todos os elementos desta mercadoria que tenham valor económico).

Assim sendo, não poderão ser pedidas às Autoridades aduaneiras informações com carácter vinculativo sobre aspetos que em nada interfiram com a aplicação de imposições legalmente previstas

---

<sup>719</sup> O Acordo sobre as Regras de Origem tem por objeto a harmonização das regras relativas à determinação da origem das mercadorias, tendo ficado anexo à Ata final assinada pela Comunidade Europeia, a 15 de abril de 1994, em Marraquexe. A Ata foi aprovada pela Decisão n.º 94/800/CE do Conselho, de 22 de dezembro de 1994.

para as importações ou exportações, sob pena de aquelas se transformarem, por este via, em órgãos parecerísticos ou meramente consultivos.

No que concerne aos requisitos procedimentais a serem observados, serão aplicáveis, na ausência de disposições especificamente atinentes a estas informações, as mesmas disposições relativas às informações vinculativas sobre a classificação pautal e sobre a origem dos bens. Assim, também estas informações visam oferecer aos operadores económicos toda a segurança quando existam dúvidas acerca dos elementos identificados, protegendo-o relativamente a qualquer posterior modificação da posição adotada pelas Autoridades aduaneiras.

### **2.1.7. A automatização da atuação (mas não da vontade) aduaneira**

A vontade aduaneira, refletida nos atos aduaneiros desencadeados, conhece um suporte tecnológico considerável. Os novos enquadramentos do comércio internacional ditaram a atribuição às Autoridades aduaneiras de um novo e mais relevante papel na promoção do comércio externo e da competitividade dos operadores económicos, assente na intensificação do combate à fraude e aos tráficos ilícitos, com um crescente recurso às técnicas de análise e gestão de risco, na simplificação e automatização dos procedimentos aduaneiros.

O crescimento das trocas comerciais determinou a introdução de sistemas eficazes de controlo das mercadorias, dado que é cada vez menos possível intervir fisicamente para esse efeito, atento o tempo e os esforços exigidos, para além de constituir um procedimento oneroso para as partes envolvidas. Com os progressos verificados, essencialmente a nível tecnológico, os procedimentos de controlo sofreram uma alteração radical e continuam em evolução. As Autoridades aduaneiras deparam-se, pois, com o desafio que consiste em assegurar os fluxos normais das trocas comerciais, mantendo, simultaneamente e sempre que necessário, um controlo eficaz. Para o efeito, são aplicados métodos modernos de trabalho a fim de simplificar os controlos e de os centrar nos domínios em que se revelam mais necessários ou mais eficazes. A informatização, os controlos *a posteriori*, as auditorias e a aplicação da análise de riscos são técnicas que têm vindo a ser crescentemente utilizadas, tornando-se cada mais sofisticadas. Concretamente no que concerne à utilização dos métodos da análise de riscos, permitem os mesmos seleccionar as remessas que, pela sua natureza, valor, origem ou importador, poderão representar risco para o território aduaneiro da União. A utilização destas técnicas permite às alfândegas a tomada de decisões com maior objetividade quanto à necessidade de avaliar fisicamente ou não uma determinada remessa. Contribui igualmente para determinar o nível

dos controlos a aplicar, permitindo às alfândegas tomarem algumas destas decisões antes de as mercadorias em causa terem chegado às fronteiras da União Europeia. Porém, o sucesso resultante da aplicação deste tipo de técnicas depende do rigor com que forem introduzidos os dados e do cuidado com que estes forem coligidos.

As Autoridades aduaneiras encontram-se cada vez mais inclinadas para proceder aos controlos físicos apenas depois de as mercadorias terem sido transferidas para as instalações dos operadores. Esta atitude facilita grandemente a circulação das mercadorias, na medida em que reduz os atrasos nos portos e aeroportos, contribuindo igualmente para uma diminuição dos custos, uma vez que as mercadorias não terão de ser desembaladas duas vezes. Os métodos de verificação após a importação podem ser aplicados depois de as mercadorias terem chegado ao seu destino e terem sido introduzidas em livre prática. Atualmente, os controlos baseiam-se cada vez mais em verificações da contabilidade dos operadores.

De resto, já desde 2003 que as ideias de “alfândegas e comércio sem papel” são divulgadas pela Comissão Europeia. O objetivo é o de promover, em termos harmoniosos pelos Estados integrados na União Aduaneira, um serviço aduaneiro moderno, que comunica eletronicamente com o comércio, em termos que conheçam as bases jurídico-normativas adequadas. Um dos propósitos subjacentes à adoção do CAU reside, precisamente, na implementação do conceito de *e-customs* (alfândega eletrónica), por via da informatização e da desmaterialização dos procedimentos aduaneiros dos Estados Membros da União Europeia, através de técnicas de processamento eletrónico de dados. Para o efeito, e no seguimento da decisão da Decisão n.º 70/2008/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro de 2008, relativa a um ambiente sem papel para as alfândegas e para o comércio, foi adotado o Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015, que estabelece algumas medidas transitórias para os casos em que ainda não foi possível às Autoridades aduaneiras e aos próprios operadores económicos dotarem-se das ferramentas informáticas necessárias à plena aplicação do CAU<sup>720</sup>. O objetivo é o de melhorar a eficiência da organização dos controlos aduaneiros e o de permitir um fluxo ininterrupto de informações, em prol de uma maior eficiência nas formalidades de desalfandegamento, para reduzir a carga administrativa, lutar contra a fraude, contra o crime organizado e contra o terrorismo, proteger os interesses

---

<sup>720</sup> A partir do fim de 2020 todos os sistemas informáticos terão de estar plenamente aptos. O Regulamento (UE) n.º 1294/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de novembro de 2013, estabeleceu o programa de ação no domínio aduaneiro na União Europeia para o período de 2014-2020 (Alfândega 2020). O desenvolvimento e a implementação dos sistemas eletrónicos necessários à implementação do CAU obedecem, para além do mais, ao Programa de Trabalho aprovado pela Decisão de Execução n.º 2016/578, da Comissão, de 11 de abril.



financeiros, a propriedade intelectual e o património cultural, reforçar a segurança das mercadorias e do comércio internacional e melhorar a proteção da saúde e do ambiente.

É também neste sentido que o *MASP - Electronic Customs Multi-Annual Strategic Plan* – que constitui uma ferramenta de gestão e de planeamento dos projetos de *IT* no contexto aduaneiro, tendo sido elaborada pela Comissão em parceria com os Estados Membros, nos termos do n.º 2 do artigo 8.º da *e-Customs decision*<sup>721</sup> – é alvo de revisões constantes, fruto da evolução tecnológica conseguida e das novas exigências detetadas.

Concretamente no CAU, e em conjunto com o AE-CAU e com o AD-CAU, é evidente a intenção legislativa de tornar digital o controlo jurídico das transações comerciais internacionais e o cumprimento das obrigações aduaneiras associadas. A normalização da informação e dos procedimentos aduaneiros desempenha um papel fundamental na homogeneização dos controlos, especialmente no que concerne a fenómenos como a classificação incorreta e a subavaliação das importações e a declaração incorreta da origem das mercadorias, que são prejudiciais para os operadores económicos, para a União Europeia e para os respetivos Estados Membros.

A digitalização neste domínio assenta, essencialmente, no processamento eletrónico de toda a informação relevante que deva ser trocada entre as Autoridades e os operadores. Esse processamento exige, portanto, a criação de programas informáticos que permitam armazenar da forma mais detalhada possível a informação relacionada com as transações comerciais concretizadas e também com a contabilidade dos respetivos operadores económicos. Nesse sentido, determina o artigo 6.º do CAU que todos os intercâmbios de informações, tais como declarações, pedidos ou decisões, entre as Autoridades e entre os operadores e as Autoridades bem como o armazenamento dessas informações devem ser concretizados através de técnicas de processamento eletrónico de dados<sup>722</sup>. Da mesma forma, o estatui o artigo 16.º do CAU que os Estados Membros e a Comissão devem cooperar na criação, manutenção e utilização de sistemas eletrónicos para o intercâmbio de informações entre as Autoridades e com a Comissão e no armazenamento dessas informações. Ao desenvolver, manter e utilizar os sistemas eletrónicos os Estados Membros devem definir e manter dispositivos de segurança adequados para o funcionamento eficaz, fiável e seguro dos vários sistemas. Devem igualmente assegurar que são aplicadas medidas com vista ao controlo das fontes dos dados e à proteção dos mesmos, contra o risco de acesso não autorizado, perda, alteração e destruição.

---

<sup>721</sup> A *e-Customs decision* reconduz-se à Decisão n.º 70/2008/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, datada de 15-01-2008, sobre um ambiente sem papel para as alfândegas e para o comércio.

<sup>722</sup> Porém, e em casos excecionais, a Comissão Europeia poder permitir que os Estados Membros recorram a outros meios para o intercâmbio e armazenamento de informações.

A digitalização no domínio aduaneiro surge, assim, em prol de uma maior eficiência e eficácia no cumprimento da missão confiada às Autoridades aduaneiras e de uma maior transparência na atuação concretizada no domínio do comércio internacional, enquanto qualidade transversal a muitos domínios do Direito. A *transparência* encontra-se elevada a princípio fundamental transversal a toda a ordem jurídica e cujo âmbito de aplicação se estende a todas e quaisquer atuações públicas e privadas às quais se possa reconhecer relevância jurídica.

No concreto domínio da tributação aduaneira, a importância da transparência tem vindo a assumir uma dimensão proporcional à crescente complexidade dos termos em que as trocas comerciais de mercadorias para além-fronteiras se concretizam. Ou seja, quanto mais complexas forem essas trocas, maior é o nível de controlo que sobre elas deve recair e, conseqüentemente, maior será o grau de exigência de transparência, quer quanto à forma de controlo, quer quanto aos específicos termos em que as transações são realizadas. Em qualquer dos casos, as exigências e os efeitos da transparência refletem-se num contexto digital, de desmaterialização, mas não, claro está, de automatização.

Nesse sentido, a transparência na tributação no comércio internacional de mercadorias assume um complexo de sentidos: por um lado, configura-se como um direito à transparência que assiste a todos os operadores económicos, e como um dever que sobre eles impende, no sentido de, através da digitalização dos seus procedimentos, cumprirem com as obrigações aduaneiras a que estão adstritos. A digitalização tem o potencial de tornar o intercâmbio de informações e o pagamento de direitos aduaneiros mais transparentes e acessíveis, em particular para os operadores económicos de Estados terceiros. Por outro lado, reconduz-se a um direito das Autoridades aduaneiras de verem facilitada a concretização da sua missão através da desmaterialização procedimental e também como um dever a que se encontram adstritas, não podendo adotar um *modus operandi* distinto daquele que decorre da legislação aduaneira e que se encontra direcionado à facilitação do comércio internacional legítimo.

Esquemáticamente, a cadeia consequencial existente neste domínio é a seguinte:

Desmaterialização → Transparência → Fomento do comércio internacional

Mas detenhamo-nos sobre os termos em que a desmaterialização aduaneira se encontra ao serviço do comércio internacional.

### **2.1.7.1. Motivações para a digitalização aduaneira**

A justificação para a digitalização no contexto da tributação aduaneira poderá assentar, fundamentalmente, em três motivos, que poderão valer tanto na perspetiva dos operadores económicos como na das Autoridades aduaneiras.

O primeiro dos motivos que podem ser assacados à digitalização assenta na simplificação. Trata-se da razão que nos parece ser mais evidente e que se reconduz à necessidade de simplificar e de agilizar o controlo e o cumprimento das obrigações associadas à importação e exportação de mercadorias. A complexidade e a morosidade normalmente associadas aos procedimentos alfandegários e a necessidade de implementação de novas práticas administrativas baseadas na análise de risco terão ditado, em larga medida, a necessidade de descomplicação através do recurso às tecnologias. O objetivo – que nos parece ambicioso, considerando que a complexidade subjacente ao comércio internacional parece ser difícil de esbater – é, como vimos, o de potenciar a eficiência dos controlos aduaneiros e o de assegurar a existência de uma adequada e fluída troca de informações.

Concretamente, a simplificação pode refletir-se em vários sentidos, nomeadamente nos seguintes: (i) na possibilidade de o intercâmbio eletrónico de dados entre as alfândegas em toda a União ser possível sempre que necessário e no âmbito de qualquer procedimento aduaneiro ou de qualquer outro propósito relacionado com a circulação de mercadorias nas fronteiras da União; (ii) na possibilidade de os operadores poderem apresentar as suas declarações em formato eletrónico e a partir das suas instalações, independentemente da localização das mercadorias dentro da União; (iii) na possibilidade de a seleção dos bens para controlo aduaneiro nas alfândegas ser baseada numa análise automatizada de risco; e (iv) na interligação dos sistemas eletrónicos alfandegários aos sistemas de outras áreas de tributação.

O segundo motivo, que acaba por ser também uma consequência do primeiro, prende-se com a necessidade de garantir um intenso escrutínio dos termos em que o comércio internacional é concretizado, o que bem se compreende atentas as finalidades extrafiscais subjacentes à cobrança de direitos aduaneiros, que ultrapassam o desígnio de arrecadação de receitas e que se estendem a todo o conjunto de finalidades extrafiscais que já tivemos a oportunidade de identificar. Por conseguinte, o papel das Autoridades na concretização das aludidas finalidades é do maior relevo, sendo por isso que o legislador as dota de amplas competências de controlo das mercadorias. A título de exemplo, as Autoridades aduaneiras podem realizar os controlos aduaneiros das mercadorias que considerem necessários. Os controlos aduaneiros podem, designadamente, consistir na verificação das

mercadorias, na recolha de amostras, no controlo da exatidão e do carácter exaustivo das informações constantes de uma declaração aduaneira, da declaração de depósito temporário, das declarações sumárias de entrada e de saída, da declaração de reexportação ou notificação de reexportação, e da existência, autenticidade, exatidão e validade dos documentos, na verificação da contabilidade dos operadores e de outros registos, na inspeção dos meios de transporte, das bagagens e de outras mercadorias transportadas por pessoas ou em pessoas e na realização de inquéritos oficiais e outros atos similares. Poderão ainda ser realizados controlos *a posteriori* das informações prestadas e dos documentos, formulários, autorizações ou dados relativos à operação de trânsito, a fim de se verificar que as entradas, as informações trocadas e os carimbos são autênticos.

Ora, a circunstância de o escrutínio ser concretizado eletronicamente reduz a margem de erro, as possibilidades de fuga de informação e, conseqüentemente, potencia a arrecadação de receita por via da cobrança de direitos aduaneiros e vai ao encontro das restantes finalidades subjacentes à tributação no comércio internacional em sede de direitos aduaneiros.

Mas os avanços da digitalização podem ir mais longe. A título de exemplo, a *Internet of things* é capaz de significar importantes oportunidades, pelo facto de facilitar o rastreamento e a monitorização das mercadorias, de forma mais segura e automática, mediante a aplicação das tecnologias *Radio Frequency Identification* ou *Near-Field Communication* no manuseamento das mercadorias. Sistemas de raio-X portáteis são um outro exemplo de tecnologias que podem ser implementadas pelas Autoridades, permitindo-lhes examinar grandes quantidades de mercadorias de uma forma mais célere<sup>723</sup>.

---

<sup>723</sup> Nesse sentido, encontram-se já desenvolvidos ou modernizados vários sistemas eletrónicos, tendentes a dar concretização à digitalização aduaneira. São eles: o Sistema do Exportador Registrado – REX (visa disponibilizar informações atualizadas sobre o registo de exportadores registados estabelecidos em países que beneficiam do Sistema de Preferências Generalizadas – SPG – da União Europeia, que prevê um acesso preferencial ao mercado da União) e os operadores da União Europeia que exportam para países beneficiários do SPG e para alguns outros países; o sistema atinente às informações pautais vinculativas (através do qual se pretende alinhar com o CAU a base de dados que contém todas as informações pautais vinculativas que tenham sido emitidas pelas Autoridades aduaneiras dos Estados Membros; o Sistema de decisões aduaneiras (tem por objetivo harmonizar em toda a União os processos para as decisões aduaneiras relacionados com a aplicação da legislação aduaneira, facilitando as consultas durante o período de tomada de decisões e durante o processo de gestão das autorizações; o sistema relativo à Gestão Uniforme dos Utilizadores & Assinatura Digital – & UUM&DS Portal” ou “portal da UE para os operadores” (visa proporcionar aos operadores económicos o acesso direto e harmonizado aos diferentes sistemas aduaneiros eletrónicos, conforme definido no CAU); o sistema do Operador Económico Autorizado (pretende melhorar os processos relacionados com os pedidos e autorizações OEA); o Sistema de Registo e Identificação dos Operadores Económicos – EORI (visa introduzir uma atualização ao atual sistema que permite o registo e identificação dos operadores económicos da União e das pessoas ativas de países terceiros em matéria aduaneira na União; o sistema respeitante à Pauta Aduaneira Comum e vigilância – Vigilância (visa atualizar, de acordo com as exigências do CAU, a base de dados existente que centraliza todos os registos e dados sobre o comércio da União Europeia, fornecidos diariamente pelas Autoridades aduaneiras nacionais; o sistema relativo à prova do Estatuto da União - PEU (serve para armazenar, gerir e extrair todas as declarações que os comerciantes apresentem para provar o estatuto União Europeia das suas mercadorias;) o novo Sistema de Trânsito Informatizado – NSTI (visa alinhar o atual sistema de trânsito com as novas exigências impostas pelo CAU, como, por exemplo, o registo de incidentes “durante o percurso”, a troca de informações com as exigências do CAU em matéria de dados e a atualização e o desenvolvimento de interfaces com outros sistemas); o Sistema Automatizado de Exportação – AES (destinado a aplicar as exigências do CAU em matéria de exportação e de saída das mercadorias); o Intercâmbio de informações normalizado para Regimes Especiais – INF (desenvolve um novo sistema para apoiar e racionalizar os processos de gestão dos dados e o tratamento eletrónico de dados no domínio dos regimes especiais); o desalfandegamento Centralizado na Importação - CCI (visa a coordenação entre as estâncias aduaneiras do tratamento das declarações aduaneiras e da autorização de saída das mercadorias para que os operadores económicos possam centralizar os seus contactos com as Autoridades aduaneiras); o sistema de gestão de garantias – GUM (visa permitir uma repartição e gestão em tempo real em toda a União Europeia de garantias aduaneiras globais que os comerciantes apresentam quando existem riscos de que os direitos possam não ser pagos; e o Sistema de Controlo das Importações – SCI (destinado a reforçar a segurança e a proteção do circuito logístico através de uma melhor qualidade dos dados, do seu fornecimento e

Importa ainda salientar as razões que levam os operadores a adaptarem digitalmente os seus próprios procedimentos internos a fim de obterem as vantagens que lhes são conferidas pelo legislador. A digitalização contribui, pois, para o planeamento aduaneiro, face às vantagens que, dentro de um quadro de plena legalidade, pode significar. As oportunidades a que nos referimos e que pressupõem a digitalização, poderão reconduzir-se, designadamente, à concessão de uma autorização, com efeitos retroativos, para beneficiar dos regimes de aperfeiçoamento ativo ou passivo, de importação temporária ou de destino especial ou para exploração de instalações de armazenamento para o entreposto aduaneiro das mercadorias. Para o efeito, devem ser cumpridos determinados requisitos que pressupõem uma plataforma informática capaz de armazenar e de partilhar um vasto conjunto de informação, essencialmente relativa ao tratamento conferido às mercadorias. Poderão também prender-se com a concessão do estatuto de operador económico autorizado, que potencia uma relação de maior confiança com as Autoridades. De entre os critérios para a concessão do estatuto, exige-se que o requerente demonstre um elevado nível de controlo das suas operações e do fluxo de mercadorias, mediante um sistema de gestão dos registos comerciais e dos registos de transportes, que permita controlos aduaneiros adequados.

Porém, a digitalização que ocorre por atuação voluntária dos operadores económicos em prol de uma redução de riscos e, conseqüentemente, da carga impositiva, também deve ser considerada. Referimo-nos, em concreto, aos programas desenvolvidos para, por exemplo, fazer o *tracking* das mercadorias, para auxiliar na correta classificação das mercadorias, na definição do fluxo de mercadorias em função dos acordos de comércio celebrados, no cumprimento das obrigações aduaneiras, sobretudo de cariz acessório ou de natureza formal e na identificação dos *Incoterms* que podem ser utilizados. Há também ferramentas que permitem visualizar graficamente as áreas de risco e as oportunidades de melhoria – tanto numa perspetiva de grupo ou individualmente e que proporcionam uma avaliação comparativa do rendimento inicial do negócio para ajudar na identificação de possíveis melhorias nos procedimentos internos. Trata-se de uma digitalização à qual os operadores aderem voluntariamente – visto que, apesar de estarem em causa tarefas que poderiam ser desenvolvidas manualmente, sem recurso às tecnologias, seriam, pelo menos, mais morosas – e que é

---

da sua disponibilização e partilha no que respeita às declarações sumárias de entrada e às informações relacionados com o risco e o controlo). Estes sistemas devem ser desenvolvidos ou melhorados pela Comissão, em cooperação com os Estados Membros. Além disso, foram desenvolvidos ou melhorados sistemas nacionais pelos próprios Estados Membros, sendo eles: o sistema de harmonização e simplificação dos regimes especiais – RE (os sistemas nacionais terão de aplicar todas as alterações introduzidas pelo CAU relativamente aos regimes de entreposto aduaneiro, destino especial, importação temporária, bem como aperfeiçoamento ativo e passivo); o sistema de Notificação de Chegada, Notificação de Apresentação e Depósito Temporário - NC, NA e DT (define a automatização de processos a nível nacional em relação aos processos de Notificação de Chegada do meio de transporte, de Apresentação das mercadorias e de Declaração de Depósito Temporário, conforme descritos no CAU, além disso apoia a harmonização destes aspetos entre os Estados Membros no que diz respeito ao intercâmbio de dados entre os operadores e as Autoridades aduaneiras; e os Sistemas Nacionais de Importação – SIN (visa a aplicação de todas exigências em matéria de dados e de regimes decorrentes do CAU relativas à importação).

normalmente desenvolvida no âmbito da consultoria a que os operadores recorrem, com base na ideia de que a revisão assente na modernização dos procedimentos aduaneiros contribui para a criação ou desenvolvimento de uma visão estratégica do negócio.

### **2.1.7.2. Desafios associáveis à digitalização aduaneira**

Porém, a digitalização operada no domínio aduaneiro não é alheia a particulares desafios.

O primeiro deles prende-se com a proteção que é conferida aos dados a que as Autoridades têm acesso. Ora, os programas informáticos podem revelar uma quantidade considerável de informação sobre os operadores económicos e sobre a atividade por eles desenvolvida, a qual poderá ter, inclusivamente, natureza confidencial.

A este respeito, determina o artigo 12.º do CAU que todas as informações obtidas pelas Autoridades aduaneiras no exercício das respetivas competências, que sejam de carácter confidencial ou prestadas a título confidencial, estão cobertas pela obrigação de sigilo profissional. Essas informações não devem ser divulgadas pelas Autoridades competentes sem autorização expressa da entidade que as forneceu. Todavia, essas informações podem ser divulgadas sem autorização caso as Autoridades aduaneiras sejam obrigadas ou autorizadas a fazê-lo por força das disposições em vigor, em particular no que respeita à proteção de dados ou no âmbito de ações judiciais. Acresce que as informações confidenciais podem ser comunicadas às Autoridades e a outras entidades competentes de países ou territórios situados fora do território aduaneiro da União, para efeitos de cooperação aduaneira com esses países ou territórios no âmbito de acordos internacionais ou da legislação da União no domínio da política comercial comum. Porém, qualquer divulgação ou comunicação de informações deverá assegurar um nível adequado de proteção de dados, na plena observância das disposições em vigor nesta matéria<sup>724</sup>.

Relacionado com a divulgação de dados, encontra-se um segundo desafio que se prende com a possibilidade de os programas informáticos divulgarem dados que coloquem os respetivos operadores em situação de autoincriminação. Com efeito, podendo os programas informáticos conceder um conjunto mais ou menos alargado de informação, são suscetíveis de serem divulgados

---

<sup>724</sup> Note-se que algumas das informações que podem ser objeto de intercâmbio dizem respeito a pessoas singulares, sobretudo se o operador for uma pessoa singular ou se a denominação legal da pessoa coletiva que atua como operador identificar uma pessoa singular. A este propósito, *vide* acórdão do TJUE de 9 de novembro de 2010, *Volker und Markus Schecke*, C-92/09 e C-93/09, n.º 53, de acordo com o qual as pessoas coletivas podem invocar a proteção do direito à privacidade e à proteção de dados reconhecidos na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia desde que a denominação legal da pessoa coletiva identifique uma ou mais pessoas singulares.

dados que incriminam os operadores económicos. Esta situação é capaz de gerar discussão em torno da admissibilidade probatória destes elementos no âmbito do processo crime que venha a ser instaurado, considerando que as Autoridades apenas tiveram acesso a eles porque os operadores os cederam, fruto, por exemplo, de uma falha no sistema que “desbloqueou” informação que não pretendiam revelar ou porque a informação foi lá inserida, desconhecendo-se a natureza criminosa da mesma, ou ainda no cumprimento dos deveres de cooperação. Neste caso, as informações comunicadas no âmbito da cooperação são confidenciais, salvo disposição em contrário acordada. Aliás, determina o artigo 14.º do CAU que as Autoridades aduaneiras e os operadores económicos podem trocar informações que não sejam exigidas pela legislação aduaneira tendo precisamente em vista a cooperação mútua na deteção e prevenção do risco. Esse intercâmbio, que pode ser efetuado ao abrigo de acordo escrito, pode incluir o acesso, por parte das Autoridades, aos sistemas informáticos dos operadores. Também em manifestação dos deveres de cooperação que impendem sobre os operadores económicos, acrescenta o artigo 15.º que qualquer pessoa envolvida no cumprimento de formalidades aduaneiras ou na execução de controlos aduaneiros deve prestar às Autoridades todos os documentos e informações requeridos, bem como toda a assistência necessária para cumprimento dessas formalidades ou desses controlos. Ainda que, salvo disposição em contrário acordada entre as partes, as informações comunicadas no âmbito da cooperação sejam confidenciais, o problema não se deixa de levantar, face à possibilidade de quebra do sigilo.

Sem querer entrar na discussão em torno da possibilidade de serem utilizadas as provas assim recolhidas no processo penal que venha a ser instaurado, limitamo-nos a dizer que este é um tema que, apesar de já ter sido debatido noutras sedes (a propósito, essencialmente, das provas recolhidas no procedimento de inspeção tributária), ainda não foi levantado neste concreto domínio e deveria ter sido expressamente salvaguardado pelo legislador aduaneiro.

Um outro desafio reconduz-se ao ónus que é imposto aos operadores económicos no sentido de adaptarem os seus procedimentos às novas exigências. A criação e/ou implementação dos programas informáticos implicam investimentos significativos atenta a amplitude de funcionalidades que os mesmos terão que ser capazes de alcançar. Ao custo associado à aquisição do sistema/programa informático, acrescem os custos pela respetiva manutenção e instrução dos colaboradores que com ele terão que aprender a trabalhar.

Mas não são apenas as despesas decorrentes da digitalização que geram preocupação. A elas acrescem os ónus que impendem sobre os operadores relacionados com o tratamento mais completo possível das informações. Por exemplo, aos operadores cabe o controlo das fontes dos dados; a

proteção dos dados contra o risco de acesso não autorizado, perda, alteração e destruição; o registo de todas as introduções, modificações e supressões de dados com indicação da sua finalidade, do momento preciso em que são efetuadas e do seu autor; da criação de mecanismos que permitam detetar e reagir a falhas de segurança e a problemas técnicos dos programas informáticos e de conservar, durante um determinado período de tempo mais ou menos longo, os respetivos dados. Consideramos, pois, que o peso de tornar simples o que é, por natureza, complexo, é maioritariamente da responsabilidade dos operadores económicos.

É neste sentido que ganham particular relevo as exigências de proporcionalidade.

Ora, tais exigências foram tidas em consideração pelo legislador no que toca à atuação das Autoridades aduaneiras, mas parecem não ter sido perspectivadas do lado dos operadores económicos. Efetivamente, a digitalização a que os operadores económicos têm ou podem aderir é justificada no sentido de, ao ser implementada, não ser necessário criar um dispositivo administrativo desproporcionado em relação às necessidades económicas em causa e apenas um sistema informático completo e eficaz o suficiente é que será capaz de o evitar. Nestes termos, é na perspetiva das Autoridades que as exigências de proporcionalidade são legislativamente consideradas. Apesar de o legislador não concretizar em que é que consiste esse dispositivo, intui-se que o mesmo se reconduzirá à alocação de meios técnicos e humanos que permitam rastrear a realidade transacional e tributária de uma determinada entidade.

Por outro lado, ficou por esclarecer o que se deverá entender por necessidades económicas. A relevância que este requisito assume, em conjugação com os princípios da segurança e da certeza jurídica, reclama maiores cuidados de desenvoltura e concretização ao legislador. Mas evidentemente que também para as próprias Autoridades aduaneiras a correta delimitação de termos é fundamental para que as respetivas decisões sejam tomadas com um nível de sustentação o mais rigoroso e completo possível, em prol de uma atuação eficiente e juridicamente fundamentada, em decorrência dos princípios da prossecução do interesse público e da boa administração.

Na expectativa de contribuir para essa densificação, parece-nos evidente que, do ponto de vista subjetivo, as necessidades económicas se devem verificar na esfera do operador económico. Mais concretamente, será na esfera do devedor ou eventual devedor (que corresponde à pessoa responsável por uma dívida aduaneira) que as necessidades económicas terão de ser aferidas. Já do ponto de vista objetivo, e de forma sintética, poderão, a nosso ver, constituir necessidades económicas, no domínio das atividades que se centrem em trocas comerciais internacionais, nomeadamente as seguintes: cumprimento de obrigações tributárias avultadas, quando desacompanhado do necessário aumento de



receitas; cumprimento de alargadas obrigações de carácter administrativo e burocrático, que implicam investimentos acrescidos para que os procedimentos sejam adaptados às novas exigências; não aproveitamento das oportunidades concedidas pela legislação aduaneira; perda das quotas de mercado motivada pelo crescimento de operadores concorrentes; e diminuição da procura das mercadorias pelos consumidores.

Evidentemente que estas preocupações não se verificam com a mesma intensidade quando a digitalização é de cariz voluntário. No entanto, tendo em consideração que o recurso às novas tecnologias no contexto aduaneiro significará um incremento da atividade económica, então a voluntariedade passa a ser uma “quase obrigatoriedade” e as considerações que até aqui foram tecidas também nesse quadro valerão.

Por fim, as possibilidades de coordenar as exigências de digitalização consagradas no CAU com a realidade aduaneira vivida por países terceiros com os quais são estabelecidas as trocas comerciais também representa um desafio. E é um desafio tanto maior quanto menor for o desenvolvimento tecnológico existente nos países terceiros. Em termos gerais, e de acordo com que consta no *MASP* (na versão revista de 2019<sup>725</sup>), os sistemas informáticos da União Aduaneira estarão construídos em função dos padrões internacionais<sup>726</sup>, permitindo a interação com os sistemas de Estados terceiros<sup>727</sup>.

Porém, o mais importante dos desafios não se reconduz à possibilidade de antever que tipo de sistemas ou de programas informáticos devem ser implementados daqui a cinco ou dez anos. O desafio assenta, parece-nos, no desenvolvimento de ferramentas que contenham um nível de

---

<sup>725</sup> Disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2019\\_masp\\_strategic\\_plan\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019_masp_strategic_plan_en.pdf) [03-01-2020]).

<sup>726</sup> Os padrões internacionais utilizados reportam-se, por exemplo, ao modelo de dados da Organização Mundial do Comércio, da Organização das Nações Unidas e da Organização Marítima Internacional.

<sup>727</sup> É neste contexto que as relações comerciais estabelecidas entre a União Aduaneira e os Estados terceiros ganham particular relevo. Direcionando o discurso para a realidade lusófona, importa referir que com a União Aduaneira europeia não existem acordos comerciais em vigor com os países da lusofonia. Já desde 1998 que está em discussão a celebração de um acordo de comércio livre entre a União Aduaneira e o MERCOSUL (do qual o Brasil faz parte), que permita a importação e a exportação de mercadorias entre os países abrangidos pelo acordo sem sujeição a direitos aduaneiros ou com sujeição a um reduzido valor. Depois de terem estado suspensas, as negociações reiniciaram-se em maio de 2010 e continuam em curso.

Relativamente aos países da África Ocidental, entre os quais Cabo Verde e Guiné-Bissau, a aplicação provisória de um acordo de parceria económica encontra-se condicionada pela falta de assinatura de três países (num total de dezasseis). Moçambique pertence ao grupo de países que subscreveu o acordo ACP – África, Caraíbas e Pacífico (parecia económica), no qual é estabelecido um tratamento pautal preferencial para os produtos considerados originários das partes contratantes. Angola surge como potencial parceira comercial preferencial. Ora, a concretização dos acordos terá como efeito a intensificação das trocas comerciais entre os países em causa, em manifestação da ideia de que o pagamento de direitos aduaneiros é um efetivo fator de decisão para os atores do comércio internacional, que serão tentados a alterar a trajetória das importações e exportações concretizadas. Não obstante, as transações comerciais entre os países lusófonos são uma realidade e a troca de informações entre as respetivas Autoridades aduaneiras e a Comissão poderá ser ou não facilitada em função o nível de desenvoltura que os países envolvidos conhecem no âmbito das novas tecnologias e do nível de proteção que asseguram aos dados. Por exemplo, em Cabo Verde, de acordo com o Código Aduaneiro e com o respetivo Regulamento (Decreto-Lei n.º 23/2014, de 2 de abril), constata-se a tendência para a modernização dos procedimentos, desde logo pela criação do SYDONIA.

O SYDONIA é, precisamente, uma aplicação informática que permite a desmaterialização dos procedimentos aduaneiros, a transmissão eletrónica de dados e a ligação em rede de serviços e operadores nacionais entre si e da administração aduaneira nacional com instituições aduaneiras congéneres internacionais com as quais coopera para o intercâmbio eletrónico de dados.

versatilidade suficientemente grande para lidar com as constantes mudanças<sup>728</sup>, sem, todavia, que a informática passe a ser a gramática da pós-modernidade.

Na verdade, o recurso ao meio digital para levar à prática a respetiva missão não deverá tornar a vontade administrativa automatizada, mas meramente desmaterializada, evitando esquemas operativos automáticos, através dos quais os atos podem ser concretizados sem a intervenção humana ou com uma intervenção reduzida.

Com efeito, os funcionários e agentes das Autoridades aduaneiras não devem ser substituídos por máquinas, produtoras de uma vontade independente. Desde logo, se assim não fosse, levantar-se-iam graves dificuldades de futura responsabilização. Nesse sentido, o objetivo do CAU, especialmente direcionado à digitalização/modernização aduaneira, não foi o de tornar a decisão das Autoridades automatizada, mas sim desmaterializada, desde logo porque os esquemas operativos automáticos, por si só, não conseguem produzir uma vontade autónoma, esclarecida e ponderada, como um ser humano é capaz. Aliás, a automação só por si é insuscetível de produzir um ato jurídico, sendo sempre necessária a intervenção humana<sup>729</sup>.

De resto, e seguindo JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, a tarefa automática de subsunção dos factos à norma deve ser isso mesmo: automática, ou silogística, numa tarefa de subsunção acrítica, no âmbito da qual não se exijam ponderações valorativas nem escolhas em espaços abertos de graduação, não podendo aqui a intervenção humana ser dispensada<sup>730</sup>.

Neste sentido, no domínio da tributação no comércio internacional, assiste-se a uma crescente desmaterialização da vontade administrativa, a qual não poderá, sob pena de prejudicar os próprios propósitos da tributação, tornar-se automática, em nome, desde logo, das exigências de boa administração, quando especialmente reportadas ao domínio aduaneiro.

### **2.1.8. As virtudes da atividade aduaneira enquanto gestão pública**

*“Hablar de aduana es hablar de Administración, pues se trata de una realidad de gestión pública”*<sup>731</sup>. E se se está perante *Administração*, há um valor que surge, relevantemente: o da boa

---

<sup>728</sup> “The literature on customs unions in general, whether written by economists or non-economists, by free-traders or protectionists, is almost universally favorable to them, and only here and there is a skeptical note to be encountered” – cf. JACOB VINER, *The Customs Union Issue*, Edited and with an introduction by Paul Oslington, Oxford University Press, 2014, p. 51.

<sup>729</sup> A este propósito e neste sentido, *vide* o acórdão do STA de 9 de janeiro de 2013, processo n.º 0745/12.

<sup>730</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 21 e seguintes. Para maiores desenvolvimentos sobre o tema, *vide* ainda PEDRO GONÇALVES, “O acto administrativo informático”, in *Scientia Iuridica*, tomo XLVI, n.º 265/267, 1997, p. 46 e seguintes.

<sup>731</sup> Cf. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR e DAVID GARCÍA GUERRERO, *La Administración aduaneira*, Madrid, Universidad de Jaén, Instituto de Estudios Fiscales, 2019, p. 4 (disponível em [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_13.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_13.pdf)) [11-12-2019]).

administração. Trata-se, por conseguinte, de um substrato jurídico que não se encontra especificamente pensado para o domínio aduaneiro, mas que a ele também não se pode deixar de reconduzir, desde logo porque a atuação das Autoridades aduaneiras não deixa de ser uma atividade administrativa. Por conseguinte, a exigência de *bem administrar* será extensível a todas as entidades integradas na figura *Estado*, surgindo aqui como autonomizada de outras dimensões que são relevantes para a atividade aduaneira, em particular do valor da eficiência aduaneira<sup>732</sup>, por se considerar que o primeiro comporta dimensões específicas, que ultrapassam (apesar de as pressupor e incluir) exigências de eficiência (e de eficácia) na atuação administrativa e que são merecedoras de reflexão individual<sup>733</sup>.

O âmbito em que tal administração se insere qualifica-a e, por esse motivo, referimo-nos à boa administração aduaneira. E se é no âmbito do comércio internacional em que nos movemos, e sendo certo que a atuação das Autoridades aduaneiras produz efeitos que extravasam fronteiras, numa esfera de interdependência, em causa está a *boa administração aduaneira global*, a qual, de resto, não poderá ficar alheia à proliferação de atores não-estaduais cuja atuação poderá contribuir para a concretização desta linha de atuação<sup>734</sup>.

### **2.1.8.1. A boa administração aduaneira global**

A boa administração será, aqui, elevada a um princípio<sup>735</sup>, enquanto trave-mestre historicamente objetivada e que, progressivamente, foi introduzida na consciência jurídica<sup>736</sup>, e não só a um direito que assiste aos operadores económicos ou a um dever que impende sobre as Autoridades aduaneiras. Nestes termos, o conceito de boa administração poderá ser interpretado de forma amplíssima, entendendo-se que dele resulta um princípio, um conjunto de direitos e um conjunto de

---

<sup>732</sup> A título de exemplo, AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS considera que do princípio da eficiência decorre para a Administração Fiscal um dever de boa administração – AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos – Teoria Geral*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2016, p. 142. Não concordamos, porém, inteiramente com o autor. De facto, a boa administração, quando existente, contribui para a eficiência da Administração, mas a qualificação da boa administração como um dever, como se verá, poderá não ser assim tão líquida.

<sup>733</sup> MÁRIO AROSO DE ALMEIRA reporta-se à boa administração como um “superconceito”, por advir do equilíbrio entre as exigências de juridicidade e as exigências de uma eficiência economicista – cf. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 66-71. O arquétipo de boa administração apresentado foi projetado na Recomendação CM/Rec (2007)7, adotada pelo Comité de Ministros do Conselho da Europa, a 20-06-2007 (disponível em [https://search.coe.int/cm/Pages/result\\_details.aspx?ObjectID=09000016805d5bb1](https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016805d5bb1) [06-09-2018]), e no modelo de Código de Boa Administração que a acompanhava.

<sup>734</sup> Assim, THOMAS G. WEISS, *Global governance: what? why? Whither?*, Cambridge, Polity Press, 2013.

<sup>735</sup> No mesmo sentido *vide* MIGUEL ASSIZ RAIMUNDO, “Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular”, in *Comentários ao novo Código do Procedimento Administrativo*, 2.ª edição, Lisboa, AAFDL, 2015, p. 201 e 202.

<sup>736</sup> Para compreensão detalhada dos aludidos preceitos, por todos, *vide* J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *CRP anotada*, Volume II, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 789 e seguintes. Em especial – pela particular articulação com o tema de investigação, entre boa administração, eficiência e interesse público, p. 796, na qual se pode ler que “a coordenação de *interesses públicos* e *interesses privados* justifica-se em nome de outros interesses públicos (eficiência, economicidade, profissionalismo, excelência) que numa administração democrática terão sempre de confrontar-se com outros princípios constitucionais”.

deveres. Seguimos, assim, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA quando diz que “[a] pesar da substância económica que o enforma, trata-se de um verdadeiro princípio jurídico, incorporador de um critério normativo que procura disciplinar no plano jurídico o mérito económico de um comportamento”<sup>737</sup>).

### 2.1.8.2. Densificação concetual e teleológica da boa administração

Ora, em termos genéricos, da boa administração decorre o dever de os gestores dos dinheiros públicos atuarem em cumprimento dos deveres jurídicos de conduta, programando e desenvolvendo as atividades de acordo com critérios racionais, maximizando os recursos disponíveis e transpondo, dessa forma, para o domínio económico, o princípio da proporcionalidade<sup>738</sup>. Canalizando o discurso para o domínio aduaneiro, da boa administração aduaneira decorre, nomeadamente, o dever de os gestores das receitas advindas da cobrança dos direitos aduaneiros atuarem em cumprimento com os deveres associados aos seus cargos, reportados, desde logo, ao contributo para a concretização das finalidades extrafiscais dos direitos aduaneiros. Não obstante, em função da importância que a dimensão *boa administração* assume, cumpre dedicar-lhe um nível de reflexão de maior profundidade (que não se concentre, portanto, nos termos em que as receitas são geridas), o que se passará a fazer de seguida<sup>739</sup>, e o que implica, desde logo, que seja ensaiada uma delimitação do conceito de “boa administração”, enquanto tarefa que tem sido alvo de acesa discussão doutrinária<sup>740</sup>.

Pois bem, a densificação do conceito de “boa administração”, no domínio do Direito da União Europeia resulta da reunião de quatro segmentos:

(i) da jurisprudência do TJUE (na verdade, foi através da jurisprudência do TJUE que a boa administração, inicialmente concebida como uma simples obrigação da Administração, foi erigida a princípio subjacente à atuação administrativa, sendo que desde os anos 90 do século XX que é possível

---

<sup>737</sup> Enquanto princípio jurídico fundamental, encontra uma receção expressa no texto constitucional português, mais concretamente, nos artigos 266.º e 268.º da CRP. Para uma densificação detalhada da boa administração no plano europeu, *vide* SOPHIE PEREZ, “Da vinculação dos Estados-Membros ao «direito a uma boa administração» previsto na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia – argumentos para uma internormatividade administrativa”, Tese de Doutoramento, Escola de Direito da Universidade do Minho, dezembro de 2016 e, da mesma autora, “A boa administração nas ‘calhas da roda’ dos discursos jurídico-constitucionais português e da União – ‘Gira, a entreter a razão...?’, *in* UNIO – EU Law Journal, Vol. 3, n.º 1, 2017. Ainda que numa aceção direcionada ao domínio das finanças locais, *vide* JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2.ª edição, CEJUR, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 126.

<sup>738</sup> Seguindo ÉMILIE CHEVALIER, “*une autorité censée respecter le principe de ‘bonne administration’ est une autorité censée agir e ‘bon père de famille’*”, ou seja, a autora reconduz a atuação à luz da boa administração à dimensão do Direito civil de “bom pai de família” – *bonus pater familias* – cf. ÉMILIE CHEVALIER, *Bonne administration et Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 343.

<sup>739</sup> Sobre as exigências decorrentes da boa administração particularmente no ordenamento jurídico português e face ao regime decorrente do Código do Procedimento Administrativo, *vide* o nosso “A boa administração – um direito a, ou um dever de?”, *in* *Dimensões dos Direitos Humanos*, Porto (coord. Rúben Gonçalves), Universidade Portucalense Infante D. Henrique, 2016, p. 177 e seguintes.

<sup>740</sup> Para o efeito, e na impossibilidade de concretizar, neste segmento, um estudo mais alargado, centrar-nos-emos nos desenvolvimentos verificados ao nível da União Europeia, sem prejuízo de serem dedicadas algumas palavras à esfera internacional.

encontrar na jurisprudência do TJUE referências ao princípio da boa administração, ali assumido como instrumento de controlo da atuação das instituições<sup>741,742</sup>;

(ii) do conceito de “boa governação” (a boa administração constitui um elemento essencial da boa governação e implica, em suma, que a Administração, em sentido *lato sensu*, respeite os direitos dos operadores económicos e que, simultaneamente, providencie serviços públicos eficientes, recorrendo a adequados métodos de gestão<sup>743</sup>);

(iv) do conceito de “administração europeia aberta, eficaz e independente” (a par da referência à boa administração enquanto princípio, encontram-se outras designações provenientes do Direito da União Europeia que com ele mantém uma evidente conexão: é o que acontece, desde logo, com o conceito de “administração europeia aberta, eficaz e independente”, consignado no artigo 298.º do TFUE, que se configura como uma exigência necessária à cabal prossecução das atribuições cometidas às instituições, órgãos e organismos da União Europeia. Também o Código Europeu de Boa Conduta Administrativa (CEBCA) explicita o “direito a uma boa administração”, reunindo os princípios de boa administração que devem guiar a conduta dos agentes públicos nas suas relações com as pessoas, afirmando os valores inerentes ao serviço público e salvaguardando os direitos de todos os que se relacionam com a Administração. Aliás, o CEBCA surgiu, precisamente, pela necessidade de delimitar o conceito de “má administração, enquanto pressuposto do direito fundamental de queixa ao Provedor de Justiça, por força do disposto no artigo 228.º do TFUE e previsto no artigo 43.º da CDFUE, e enquanto reverso do conceito de “boa administração”);

(iv) e ainda do conceito de “má administração” (foi em 1995 que surgiu a primeira definição de “má administração”, no Relatório do Provedor de Justiça Europeu, nos termos do qual “estamos perante um caso de má administração sempre que um organismo público comunitário não atua em conformidade com as regras ou princípios vinculativos”. Em termos práticos, e seguindo essa mesma conceção, no específico contexto da tributação nas importações e exportações, verificar-se-á má administração quando, por exemplo, se verifique uma recusa na prestação de informações vinculativas,

---

<sup>741</sup> Um dos mais emblemáticos acórdãos proferidos sobre a matéria em análise é o acórdão de 21 de novembro de 1991, *Technische Universität München*, processo C-269/90, no qual o Tribunal do Luxemburgo realçou a importância de serem observadas as garantias procedimentais, como “a obrigação para a instituição competente de examinar, com cuidado e imparcialidade, todos os elementos relevantes do caso em apreço, o direito do interessado a dar a conhecer o seu ponto de vista, bem como o direito a uma fundamentação suficiente da decisão”

(acórdão disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d59fb156c5b82c4517a7d0f0cb874ef748.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuQbNv0?text=&docid=97440&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=627521> [acesso a 22-08-2018]).

<sup>742</sup> De resto, conforme se constatará, a jurisprudência do TJUE assume grande relevância para o segmento aduaneiro, a vários níveis.

<sup>743</sup> De acordo com a definição constante no Livro Branco da Comissão Europeia, a governança “designa o conjunto de regras, processos e práticas que dizem respeito à qualidade do exercício do poder a nível europeu, essencialmente no que se refere à responsabilidade, transparência, coerência, eficiência e eficácia” – cf. Comunicação da Comissão Europeia, “Governança Europeia – Um Livro Branco, COM (2001) 428 final, Bruxelas, 25-06-2011, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:52001DC0428> [acesso a 06-09-2018].

quando sejam desrespeitados os prazos legalmente estabelecidos para proferir uma decisão e, mais amplamente, sempre que seja desrespeitada a legislação aduaneira).

A evolução do conceito de boa administração veio, então, culminar, no âmbito europeu, na sua consagração no artigo 41.º da CDFUE, inserido no seu capítulo V, intitulado “Cidadania”, e sob a epígrafe “Direito a uma boa administração”. De acordo com o aludido preceito, todas as pessoas – aqui incluídos, evidentemente, os operadores económicos – são titulares do direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições e pelos órgãos da União Europeia de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável<sup>744</sup>, o que significa que em causa está um preceito que serve de depósito de uma particular configuração das relações – de confiança – entre os particulares e o poder público<sup>745</sup>.

O direito a uma boa administração decompõe-se num conjunto de vários direitos, reportando-se eles, nomeadamente, ao direito de qualquer pessoa de ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afete desfavoravelmente (enquanto expressão do princípio do contraditório aplicado ao procedimento administrativo), ao direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito dos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial, e à obrigação, por parte da Administração, de fundamentar as suas decisões. O aludido preceito determina ainda que todas as pessoas têm direito à reparação, por parte da União, dos danos causados pelas suas instituições ou pelos seus agentes no exercício das respetivas funções. Acresce ainda que todas as pessoas têm a possibilidade de se dirigir às instituições da União Europeia numa das línguas oficiais dos Tratados, devendo obter uma resposta na mesma língua.

O artigo 41.º consagra, pois, o “direito fundamental a uma boa administração”, do qual resulta um conjunto de direitos e de garantias de que são titulares todos aqueles que se relacionam com a Administração, evidenciando a conceção da União Europeia como uma comunidade de Direito e o reforço da cidadania europeia. Neste sentido, considera-se que a CDFUE eleva os direitos por si

---

<sup>744</sup> Para além do direito à boa administração, são vários os preceitos vertidos na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia que dão guarida a pretensões que podem ser tituladas por todos aqueles que participam no comércio internacional de mercadorias. Desde logo, a liberdade de empresa (artigo 16.º), o direito à propriedade privada (artigo 17.º), a defesa dos consumidores (artigo 38.º) e o princípio da proporcionalidade no domínio penal, estando em causa a prática de crimes ou contraordenações aduaneiras. O nível de proteção dos direitos fundamentais que é conferido aos operadores económicos, para além de ter de respeitar as exigências decorrentes da Carta, deverá ser igualitário, sob pena de colocar em crise o direito à boa administração de que são titulares. A circunstância de não existir ainda uniformidade no que toca ao regime jurídico-sancionatório em matéria aduaneira coloca em sérios riscos qualquer um dos direitos *supra* enunciados, o que acaba por prejudicar as finalidades subjacentes à própria União Aduaneira da União Europeia, erguida em nome da prevenção da emergência de conflitos e para a promoção da melhoria da qualidade de vida da comunidade europeia. A respeito da necessidade de harmonização das sanções em matéria aduaneira e sobre as consequências da respetiva ausência (por exemplo, impossibilidade de as Autoridades aduaneiras atuarem como uma só, distorção do mercado interno, violação dos direitos fundamentais dos operadores económicos), *vide* TIMOTHY LYONS, “A Customs Union without Harmonized Sanctions: Time for Change?”, *in Global Trade and Customs Journal*, Volume 10 Issue 4, 2015, p. 136 e seguintes.

<sup>745</sup> Cf. THEODORE FORTSAKIS, “Principles Governing Good Administration”, *in European Public Law 2*, vol 11, 2005, p. 208.

reconhecidos aos administrados, no plano jurídico europeu, ao estatuto de direitos fundamentais, integrados na categoria de direitos humanos administrativos<sup>746</sup>.

Por outro lado, do artigo 41.º da CDFUE resulta, respetivamente, um conjunto de deveres que, em termos gerais, se encontram consagrados na ordem jurídica interna dos Estados Membros, enquanto deveres jurídicos que se impõem às respetivas Administrações e que podem ser objeto de tutela judicial. A suscetibilidade de os aludidos direitos serem tutelados judicialmente permite afastar a conceção de que os deveres de boa administração são deveres imperfeitos<sup>747</sup>. Pelo contrário: tais deveres devem ser tidos como deveres jurídicos perfeitos, cujo cumprimento pode ser exigido perante os Tribunais. Nestes termos, o direito à boa administração constitui um direito complexo, induzindo um conjunto de direitos e de deveres. Assim sendo, a referência ao “direito fundamental à boa administração” deverá ser interpretada em consonância com a sua elevada amplitude, no sentido de ser tida como uma expressão do variado conjunto de direitos e de deveres que dela decorrem<sup>748</sup>. A boa administração é um dos maiores reflexos da necessidade de conciliação entre as exigências de atuação administrativa para a concretização do interesse público e de proteção dos particulares nas suas relações com o poder público, num quadro democrático<sup>749</sup>. Ao reconduzir-se, porém, a boa administração a um contexto democrático, ficaria prejudicada a sua relevância em quadros alheados da democracia, pelo que se tende, aqui, a atribuir-lhe uma dimensão de tal forma relevante que permita concluir-se no sentido de dever a mesma ser necessariamente observada, quanto mais não seja por decorrência de imposições consuetudinárias, em esferas globais, nas quais a democraticidade, como veremos, é de duvidosa existência.

No entanto, e voltando-nos novamente para a esfera europeia, de acordo com a conceção adotada pelo legislador europeu, a boa administração, enquanto valor jurídico, não exige expressamente que as decisões da Administração, em concreto, das Autoridades aduaneiras, do ponto de vista substancial, sejam, em si mesmas, boas. Para que haja boa administração bastará que, para além das regras que lhe impõem vinculações estritas, a Autoridade aduaneira persiga os princípios jurídicos aptos a criar as condições necessárias para que *administre bem*. Assim, a boa administração resulta de uma conceção jurídica, que substitui uma conceção extrajurídica, de cariz economicista,

---

<sup>746</sup> Cf. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 53 e 54.

<sup>747</sup> Cf. CLÁUDIA VIANA, “Comentário ao artigo 41.º”, in *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia Comentada*, (coord. Alessandra Silveira e Mariana Canotilho), Coimbra, Almedina, 2013, p. 487.

<sup>748</sup> No sentido em que é ainda controversa a qualificação a atribuir à boa administração, vide SOPHIE PEREZ, “A boa administração nas ‘calhas da roda’ dos discursos jurídico-constitucionais português e da União – ‘Gira, a entreter a razão’?”, in *UNIO – EU Law Journal*, Vol. 3, n.º 1, 2017, p. 101.

<sup>749</sup> Cf. JAIME RODRÍGUEZ-ARANA, “El derecho fundamental a la buena administración de instituciones públicas y el Derecho Administrativo”, in *El derecho a una buena administración y la ética pública*, (Francisco Gutierrez Rodríguez e Carmen María Ávila Rodríguez, coord.), Valência, Tirant lo Blanch, 2011, p. 77 e seguintes.

determinando que a decisão da Autoridade aduaneira seja tomada no respeito pelos princípios jurídicos que potenciam a tomada de boas decisões<sup>750,751</sup>, relevando aqui, em particular, a base principiológica que, na presente dissertação, se apresenta. Em termos concretos, a decisão das Autoridades aduaneiras será boa, desde logo, se orientada para a promoção e proteção do desenvolvimento sustentável.

Pois bem, à luz do artigo 51.º da CDFUE os direitos fundamentais da CDFUE são aplicáveis aos Estados Membros quando estes apliquem, quer de forma exclusiva, quer em cooperação com as instituições, órgãos e organismos da União Europeia, o Direito da União.

Por conseguinte, e agora num discurso particularmente reportado à realidade nacional, ainda que o ordenamento jurídico português não consagre especificamente o direito fundamental a uma boa administração, extensível, como se viu, a todos os planos de atuação pública, encontram-se consagrados na CRP, nos artigos 268.º, 267.º, n.º 5, e 22.º, os direitos e as garantias dos administrados (enquanto direitos de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias), os quais são concretizados no Código do Procedimento Administrativo, na Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro (que aprovou o regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e das demais entidades públicas) no Código do Processo nos Tribunais Administrativos (no que toca à tutela jurisdicional) e, especialmente no domínio tributário (ainda que sem uma designação idêntica à que é utilizada na CDFUE e apesar de a referência ser feita em relação à tributação em si mesma), nos artigos 5.º, n.º 2, e 7.º da LGT, no CPPT (no plano jurisdicional). Assim, atendendo à circunstância de, no artigo 41.º da CDFUE se consagrarem como direitos fundamentais os valores da imparcialidade, da justiça e da observância de um prazo razoável, por parte da Administração, na tomada de decisões, dever-se-á considerar que, do ponto de vista do quadro constitucional português, se verifica um alargamento do catálogo dos direitos fundamentais perante a Administração Pública. A este respeito, reveste-se de particular importância o facto de, por força do artigo 41.º, n.º 2, da CDFUE, o direito à audiência prévia ser elevado a direito fundamental. Com efeito, o direito à audiência prévia, no ordenamento jurídico português, não encontra consagração constitucional, pelo que não tem vindo a ser reconhecido como

---

<sup>750</sup> A opção do legislador europeu justificar-se-á pela dificuldade em se chegar a um consenso, a nível supranacional, que extravase o domínio procedimental e que abranja os parâmetros materiais de atuação. De qualquer forma, o esforço em juridificar o conceito de boa administração, reconduzindo-o a um conjunto de regras precisas que possibilitam a tutela jurisdicional, apresenta a virtude de conferir ao conceito um sentido útil, ainda que assente na ideia (ilusória, talvez) de que a decisão será sempre boa se forem observadas as regras e os princípios procedimentais.

<sup>751</sup> A este propósito, saliente-se que, no entanto, apesar de entre os diversos direitos reconduzidos à boa administração se verificar uma predominância de aspetos de natureza formal ou procedimental, é possível notar entre eles referências que apelam a uma perspetiva de controlo substantivo ou material, como é o caso do direito à imparcialidade e do direito à justiça. Acresce ainda que também no âmbito do direito dos tratados se faz referência à boa gestão financeira (cf. artigo 287.º, n.º 2, e 317.º do TFUE), e à administração eficaz (cf. artigo 298.º, n.º 1, do TFUE), e no domínio jurisprudencial chama-se a atenção para as dimensões de controlo substantivo que o TJUE tem feito valer, designadamente com a afirmação do dever de atuação diligente por parte das entidades administrativas. Neste sentido, a ideia de que o conceito de boa administração conta apenas com uma dimensão procedimental não é assim tão líquida.



um direito fundamental pela doutrina e jurisprudência portuguesas, não servindo, conseqüentemente, de fundamento para determinar a nulidade das decisões que são tomadas ao arrepio do mesmo. Ora, por força do teor do artigo 41.º, n.º 2, da CDFUE, poder-se-á verificar uma importante evolução desta matéria<sup>752</sup>.

A este propósito, aliás, cumpre salientar que desde a entrada em vigor do Tratado de Lisboa que a CDFUE adquiriu um valor jurídico igual ao dos Tratados Constitutivos (em conformidade com o artigo 6.º, n.º 1, do TUE). Assim, o aparecimento do direito à boa administração com força vinculativa significa um passo em frente no sentido de admitir a existência de um direito à boa administração (entendido em sentido amplo).

De resto, da boa administração, quando especialmente pensada no contexto da tributação no comércio internacional, decorre a obrigatoriedade de as Autoridades aduaneiras pautarem a respetiva atuação pelas exigências decorrentes do desenvolvimento sustentável, por critérios de eficiência, economicidade e celeridade, dando concretização à missão que lhes é confiada pelo respetivo regime jurídico, desde logo, pelo artigo 3.º do CAU. Nestes termos, a boa administração impõe às Autoridades que apontem, no cumprimento da sua obrigação de prossecução do superior interesse público, em cada caso concreto, para as soluções mais eficientes, expeditas e racionais, e sem qualquer substrato de pessoalidade, face à ausência de interesses próprios na concretização daquela missão, que haverá de ir ao encontro da finalidade máxima<sup>753</sup>. A boa administração constitui, pois, um suporte lógico de variadas prescrições legais, relativamente às quais desempenha um relevante papel interpretativo e integrativo.

Sinteticamente, exige-se que as Autoridades aduaneiras, na concretização da sua atividade, utilizem os meios mais ajustados e adequados aos fins que se pretende atingir - no sentido de existir uma repartição ponderada dos meios e de modo a maximizar as vantagens que se pretende obter - com a constante preocupação de contenção nos gastos - poupando e racionalizando os recursos disponíveis -, sempre com a maior rapidez possível, desde logo, para garantir que não existem desfasamentos temporais acentuados entre a atuação administrativa e a concretização das transações comerciais (decorre, por isso, do princípio da boa administração, o próprio princípio da economia procedimental).

---

<sup>752</sup> Cf. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares*, Coimbra: Almedina, 2012, p. 54.

<sup>753</sup> É neste sentido que se fala num princípio da impessoalidade (normalmente também associado ao princípio da igualdade) - cf. ANDRÉ PARMO FOLLONI, *Tributação sobre o comércio exterior*, São Paulo, Dialética, 2005, p. 67.

Nestes termos, a prossecução do superior interesse público – estritamente associado ao desenvolvimento sustentável – só será possível se existir boa administração. As Autoridades aduaneiras não devem, pois, praticar atos que sejam inúteis, supérfluos ou desnecessários para proteção e promoção das dimensões sociais, ambientais e económicas. Constatase, então, a existência de *Autoridade aduaneira de gerência*, por ser erigida sob um modelo no qual a eficiência ocupa um lugar de proeminência, ainda que orientada por componentes de conformidade ao Direito. Prioriza-se, pois, que a gestão da coisa pública não seja feita burocraticamente, em descompromisso com os resultados. Espera-se que sejam estabelecidas metas, que persigam objetivos claramente delineados, que haja qualidade nos serviços prestados, tudo de acordo com o menor custo possível e da forma mais célere possível.

Os aludidos valores da eficiência, da economicidade e da celeridade – condensados na ideia de boa administração – são valores que assumem particular importância no contexto de uma “sociedade-da-urgência”<sup>754</sup> e, em concreto, no contexto de enorme complexidade e rapidez com que são feitas as importações e as exportações de mercadorias. Na verdade, os operadores económicos esperam pela satisfação imediata das suas pretensões, por procedimentos aduaneiros simples, rápidos e sem grandes formalidades. Porém, a ideia de boa administração não se encontra simplesmente centrada naqueles três critérios de atuação, sob pena de constituir uma fórmula muito redutora e fechada daquilo que pode ser a boa administração, a qual é capaz de reunir um conjunto de exigências bastante heterogéneas, até porque em causa está um conceito materialmente maleável e de elevada flexibilidade, capaz de assumir uma pluralidade de sentidos, ainda que o ponto de partida seja uno: a prossecução do interesse público supraestadual.

A este propósito, seguindo MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, o conceito de boa administração integra em si padrões jurídicos e padrões não jurídicos, pelo que uma atuação administrativa será boa quando reunir ambos os tipos de padrões: os primeiros, reportados a imperativos de legalidade, participação e transparência, e os segundos, a exigências de *performance* e controlo. Nesse sentido, constituem padrões jurídicos da boa administração o princípio da igualdade, da objetividade, da imparcialidade, do respeito pelos direitos de defesa, da proporcionalidade, da proteção da confiança e da boa fé, o direito à tomada de decisões em prazo razoável, o direito a ser ouvido e a participar nos procedimentos administrativos, o dever de fundamentação das decisões e de indicação das possíveis vias de impugnação que podem ser usadas e o respetivo prazo, o direito à notificação das decisões, o

---

<sup>754</sup> Cf. ISABEL CELESTE M. FONSECA, “A revisão do Código do Procedimento Administrativo: pontos (mais) fortes e pontos (mais) fracos”, in *Anuário Publicista da Escola de Direito da Universidade do Minho*, Tomo II, 2013 – Ética e Direito, Escola de Direito da Universidade do Minho – Departamento de Ciências Jurídicas Públicas, Braga, 2014, p. 61.

direito de recurso contra as decisões, o direito à proteção da privacidade dos dados pessoais, o direito à prestação de informações e o direito geral de acesso aos documentos. Por seu turno, os padrões não jurídicos assentam na acessibilidade, na continuidade e na flexibilidade dos serviços públicos, na realização das tarefas administrativas de forma produtiva, na adequada formação dos agentes públicos, na qualidade da regulamentação produzida pelas Autoridades, na proteção e na preservação dos bens públicos e também na simplificação e na elasticidade dos procedimentos<sup>755</sup>.

De resto, para que a boa administração conheça um alcance jurídico útil, o seu conteúdo terá que se reconduzir à imposição de um conjunto de deveres jurídicos que obriguem as Autoridades a encontrar a melhor solução em nome da satisfação das necessidades públicas, de forma célere, económica e eficiente, deveres esses aos quais correspondem direitos, titulados por operadores económicos, que são dotados de um conteúdo suficientemente preciso para terem operacionalidade jurídica, deles decorrendo concretas garantias que permitem a salvaguarda dos mesmos. Nas relações jurídicas aduaneiras estabelecidas com as Autoridades aduaneiras, os operadores económicos são titulares de direitos decorrentes do dever de bem administrar. Assim, para além de os particulares poderem invocar, junto dos Tribunais nacionais, os direitos consagrados na CDFUE, fazendo valer os seus direitos protegidos pela ordem jurídica europeia, poderão também invocar a titularidade do direito à eficiência, à prática de atos económicos e à celeridade.

## **2.2. A jurisdição aduaneira – por uma jurisdição arbitral (?)**

Depois de se ter percorrido a dimensão administrativa da aplicação da norma aduaneira, surge como necessária a concretização do mesmo exercício para a dimensão jurisdicional. Neste âmbito, a primeira questão que se coloca é a seguinte: justifica-se a existência de uma jurisdição aduaneira, autónoma da jurisdição fiscal? Ou, por outras palavras, serão necessários *tribunais aduaneiros*?<sup>756</sup>

Como primeira aproximação, cumpre esclarecer que se está no âmbito de uma matéria que escapa à uniformização legislativa desencadeada no contexto da União Europeia, ficando a cargo dos Estados Membros a definição dos concretos meios jurisdicionais de que os operadores económicos dispõem para reagir contra os atos desencadeados pelas Autoridades aduaneiras. Da mesma forma, os

---

<sup>755</sup> Cf. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo: O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, 3.ª edição, Coimbra: Almedina, 2015, p. 67 e seguintes.

<sup>756</sup> Numa manifestação da ideia de que a autonomização de jurisdições é possível, veja-se o exemplo de Moçambique, em cujo ordenamento jurídico encontramos os *Tribunais Aduaneiros*, criados pela Lei n.º 10/2001, de 7 de julho, os quais, nos termos do artigo 1.º do aludido diploma, são os órgãos de soberania especificamente investidos na função de julgar as infrações e dirimir os litígios sobre matéria relativa à legislação aduaneira.

termos de garantia do cumprimento das obrigações aduaneiras – através, desde logo, da cobrança coerciva – são também fixados internamente.

Ora, a eventual autonomização da jurisdição aduaneira da jurisdição fiscal e consequentemente, do Direito Aduaneiro face ao Direito Fiscal, pressuporia toda uma nova construção erigida em seu torno, não só de cariz teórico, mas também no que toca às estruturas institucionais aplicadoras do respetivo quadro normativo.

Partindo dos critérios atendidos legislativamente para efeitos de delimitação das jurisdições no ordenamento jurídico português, a autonomização da jurisdição aduaneira perante a jurisdição fiscal ficar-se-ia a dever, essencialmente, às matérias que são objeto de uma relação jurídica de cariz aduaneiro, as quais serão tendencialmente distintas, merecendo ser tratadas, consequentemente, por Tribunais distintos – por Tribunais aduaneiros<sup>757</sup>, numa expressão ainda empregue no artigo 102.º, n.º 1, da LGT, e próxima da que era usada na Reforma aduaneira (“tribunais fiscais aduaneiros”).

A circunstância de se ter concluído no sentido em que os direitos aduaneiros são impostos não prejudica uma conclusão nestes termos, considerando que em causa estão impostos cuja determinação assenta em regras especiais que atendem, essencialmente, à classificação, à origem e ao valor aduaneiro. É certo que tal especialidade técnica não é exclusivamente associável aos direitos aduaneiros. Mas se é extensível a outras formas de tributação do consumo – desde logo, ao IVA e aos impostos especiais sobre o consumo, que fazem uso de importantes institutos de origem aduaneira (*v. g.*, do valor aduaneiro e dos regimes aduaneiros) – o certo é que a respetiva origem jurídico-normativa é eminentemente aduaneira, ainda que os respetivos litígios não o sejam. Uma jurisdição aduaneira que aqui se problematiza estaria, em particular, vocacionada para a resolução de litígios que assumissem como objeto a relação jurídica aduaneira.

---

<sup>757</sup> Considerando que as matérias da classificação, do valor aduaneiro e da origem das mercadorias são dotadas de elevada complexidade, em princípio apenas acedíveis por especialistas, no âmbito da ex-DGAIEC foi criado, em 1991, pelo Decreto-Lei n.º 281/91, o Conselho Técnico Aduaneiro ao qual, na linha dos Tribunais técnicos (um de 1.ª instância e outro de 2.ª instância, funcionando ambos junto da Direção-Geral das Alfândegas) que o antecederam, cabia o conhecimento dos casos em que os operadores económicos discordavam da posição assumida pela Administração naqueles três aludidos domínios. O meio de reação adequado, para esse efeito, era o meio processual administrativo designado por “processo técnico de contestação”, o qual deveria necessariamente preceder a via judicial. Porém, o Conselho Técnico Aduaneiro foi extinto pelo artigo 221.º da Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013 – já aqui referenciada a propósito do processo técnico de contestação), tendo sido imposta a prévia reclamação graciosa, como condição da impugnabilidade dos atos em causa. De qualquer forma, era duvidosa a natureza jurisdicional daqueles Tribunais técnicos, considerando que, nos termos do artigo 246.º do Contencioso Aduaneiro (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 31 664, de 22 de novembro de 1941), era atribuída ao Ministro das Finanças a competência para homologar e para mandar rever os acórdãos do Tribunal técnico aduaneiro de 2.ª instância. Também o artigo 414.º da Reforma Aduaneira cometia ao presidente do Tribunal Aduaneiro de 2.ª instância que submetesse os acórdãos daquele “Tribunal” ao Ministro das Finanças, para efeitos de homologação. Neste sentido, considera SOARES MARTINEZ que os designados “tribunais técnicos aduaneiros” deveriam assumir, na altura, a natureza de comissões com competência para apreciar questões de técnica pautal suscitadas entre os donos ou consignatários das mercadorias submetidas a despacho aduaneiro e os funcionários alfandegários, devendo remover-se do plano do contencioso tributário os respetivos processos, cuja natureza seria a de recursos administrativos gracioso, confiados a tais comissões. Foi, precisamente, neste contexto que surgiu o aludido Conselho Técnico Aduaneiro, cujas decisões também eram homologadas pelo Ministro das Finanças – cf. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 467 e 468.

O reconhecimento da autonomização do Direito Aduaneiro face ao Direito Fiscal, pelo menos na parte em que é possível essa autonomização, poderia levar à conclusão, então, de que dever-se-ia falar numa jurisdição aduaneira, autónoma da jurisdição fiscal. Porém, a autonomização da jurisdição não é, a nosso ver, total, atentos os pontos de irremediável ligação ao Direito Fiscal.

Têm vindo a surgir contributos doutrinários dirigidos ao “contencioso aduaneiro”<sup>758</sup>, numa abordagem destinada a ser canalizada para os instrumentos processuais especialmente pensados para a questão aduaneira. O “contencioso aduaneiro” visa, então, dirimir os litígios suscitados do âmbito aduaneiro, quer, por exemplo, 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 para que as Autoridades aduaneiras se possam certificar da exatidão dos elementos das declarações<sup>759</sup>. E esses litígios terão sempre implicações, positivas ou negativas, no comércio internacional, e independentemente do momento em que forem suscitados. Na verdade, as questões litigiosas podem ou não agravar os custos das transações, na medida em que, normalmente, têm subjacente a cobrança de diferentes imposições ou de medidas restritivas (para além dos direitos aduaneiros, podem ser devidos, por exemplo, direitos *anti-dumping*).

É também vasto o conjunto de situações que poderão estar na origem de discordâncias entre as Autoridades aduaneiras e os operadores económicos, como sejam, a título de exemplo, o código pautal inscrito na declaração aduaneira, a prova de origem das mercadorias, a determinação do valor aduaneiro ou transaccional das mercadorias, a aplicação das disposições que regem os regimes aduaneiros, pedidos de reembolso ou de dispensa de pagamento e, claro, a própria obrigação de pagamento da dívida aduaneira<sup>760</sup>. A jurisdição especialmente competente para conhecer tais discordâncias seria, nos mesmos termos, direcionada para a proteção de posições jurídicas subjetivas (particularmente dos operadores económicos) e para a defesa de valores objetivos. Ou seja, em termos objetivistas, os esquemas organizatórios e formais de uma justiça aduaneira teriam como finalidade basilar a proteção de dimensões tidas por valiosas – assegurar a legalidade da atuação dos agentes da

---

<sup>758</sup> Sobre o contencioso aduaneiro, vide MARIA JOÃO LOPES CASTANHEIRA, *O Contencioso Aduaneiro*, dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa, 2016 (disponível em [https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/32214/1/ulfd132874\\_tese.pdf](https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/32214/1/ulfd132874_tese.pdf) [17-07-2019]).

<sup>759</sup> As mercadorias apenas devem ser libertadas após o pagamento dos direitos aduaneiros e demais encargos que sejam devidos pela respetiva entrada em livre tráfico no mercado europeu, e pressupõe termo do controlo ou da fiscalização aduaneira. Porém, a dinâmica do comércio nem sempre é compatível com a inspeção física, individualizada, de todas as mercadorias que chegam diariamente aos portos, aeroportos e postos fronteiriços terrestres, devendo prevalecer um sistema de gestão de risco e, sendo necessário, uma verificação e controlo *a posteriori*, associado a um sistema de responsabilização dos operadores, eventualmente agravado, quando se demonstrar que agiram ilicitamente ou de má fé. Assim decorre do artigo 48.º do CAU. De acordo com a jurisprudência do TJUE, as Autoridades aduaneiras gozam de um amplo poder de apreciação para proceder a revisões e a controlos *a posteriori* (cf. acórdão do TJUE de 10 de dezembro de 2015, processo C-427/14).

<sup>760</sup> A este propósito e para maiores desenvolvimentos, vide TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “O contencioso aduaneiro”, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro 2016*, Centro de Estudos Judiciários, junho de 2017, p. 17 e seguintes, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Direito\\_F\\_Internacional2016.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Direito_F_Internacional2016.pdf) [17-08-2018].

Autoridade aduaneira e, por exemplo, a correta execução da política orçamental pública (pelo menos, na parte relativa ao montante de receita que reverte a favor dos Estados Membros pela cobrança de direitos aduaneiros). Em termos subjetivistas, a finalidade que presidiria à justiça aduaneira seria a da tutela ou proteção das posições jurídicas subjetivas dos operadores económicos ou de outros obrigados tributários, evitando que os seus direitos fundamentais sejam violados ou restringidos ilegalmente<sup>761</sup>.

A opção pela simbiose de ambas as teses implicará que se tenham em devida consideração os seguintes aspetos: (i) o âmbito da jurisdição aduaneira corresponderia à resolução de litígios em matéria aduaneira, que tivessem como objeto, nomeadamente, questões relativas à origem, classificação pautal, valor aduaneiro, regimes aduaneiros, reembolso e dispensa de pagamento de direitos aduaneiros; (ii) as Autoridades aduaneiras não têm interesses próprios, mas sim interesses heteronomamente determinados, por via do Direito; (iii) acima dos interesses dos operadores económicos existirão outros mais relevantes, reconduzidos, por exemplo, à promoção e à proteção do desenvolvimento sustentável e à descoberta verdade material.

Porém, parece não existir (ainda) uma estrutura jurisdicional suficientemente desenvolvida que permita sustentar uma total separação entre a jurisdição aduaneira e a jurisdição fiscal. Com efeito, as situações de litígio têm, normalmente, início nas estâncias aduaneiras que, pelo menos no caso português, estão inseridas nas estâncias tributárias<sup>762</sup> e depois transitam para os Tribunais Administrativos e Fiscais (podendo, no caso da União Aduaneira da União Europeia, chegar até ao Tribunal de Justiça da União Europeia). Não obstante as especificidades que lhe estão subjacentes, o litígio aduaneiro é tratado, em termos processuais, de acordo com as mesmas regras aplicáveis aos restantes litígios fiscais, estando, ainda assim, previstas algumas *nuances*<sup>763</sup>.

A própria formação dos juizes da jurisdição administrativa e fiscal, no contexto da realidade portuguesa, é comum, não estando criados planos de estudos distintos em função das matérias com que, na prática se vão ter que deparar. Ou seja, os juizes da aludida jurisdição recebem, todos eles, formação no domínio do contencioso fiscal e, dentro deste, formação no domínio do contencioso aduaneiro.

De resto, e concretamente no domínio português, o n.º 1 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma

---

<sup>761</sup> Especificamente no que concerne às teses subjetivistas e objetivistas no contencioso tributário, vide JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 39 e seguintes.

<sup>762</sup> Com efeito, os respetivos órgãos, depois de já terem estado integrados e na Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, encontram-se, desde 2012, inseridos na Autoridade Tributária e Aduaneira, em conformidade com o Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

<sup>763</sup> Desde logo, vide os artigos 73.º, n.º 1, 75.º, n.º 1, 77.º-A, 77.º-B, 89.º, n.º 3, alínea d), 133.º-A, 169.º, n.º 11, e 196.º, n.º 2, do CPPT.

alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, devendo, nos termos do seu n.º 2, constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Foi o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que veio dar concretização à mencionada autorização legislativa e instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias. O âmbito da jurisdição arbitral tributária ficou, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, abrangendo, na sua alínea a), a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos. E os direitos aduaneiros inserem-se inequivocamente no conceito de tributos, conforme já aqui se densificou, pelo que, nos termos do RJAT, não estariam, à partida, excluídos da jurisdição arbitral os litígios que os assumissem como objeto.

Porém, através da Portaria de Vinculação (Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de abril), foram estabelecidas condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa. Nos termos do seu artigo 2.º, alíneas c) e d), ficam excluídas da apreciação pelo CAAD as pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e as pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado Membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira. Tem-se vindo a entender que a apreciação da legalidade da liquidação dos direitos aduaneiros compreende todas as vertentes da incidência: objetiva, subjetiva, espacial e temporal<sup>764</sup>.

A exclusão da jurisdição arbitral da matéria relativa aos direitos aduaneiros reduz o alcance que a arbitragem poderia ter. Ainda que não sejam excluídas da jurisdição arbitral as pretensões relativas a liquidação de impostos devidos pelas transações de mercadorias na exportação, o alcance não fica, por isso, aumentado, considerando que, por regra, as exportações não estão sujeitas a direitos aduaneiros ou a encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros. Ao invés, a exportação dá lugar ao reembolso dos impostos internos que tenham onerado as mercadorias, como sejam os impostos especiais sobre o consumo, havendo ainda lugar à isenção completa do IVA, considerando o direito à dedução da

---

<sup>764</sup> Neste sentido, *vide*, por exemplo, a decisão do CAAD de 05 de fevereiro de 2013, processo n.º 115/2012-T. Também já se colocou a questão de saber se as pretensões relativas ao IVA devido pela importação e pela exportação de bens seriam passíveis de enquadramento no âmbito da exclusão de vinculação da ATA à arbitragem tributária. O Tribunal arbitral julgou-se incompetente para apreciar as pretensões relativas ao IVA liquidado pela importação (decisões do CAAD de 29 de novembro de 2013, processo n.º 94/2013-T, de 28 de janeiro de 2014, processo n.º 123/2013-T, e de 8 de março de 2018, processo n.º 548/2017-T, este último em sentido oposto), mas julgou-se competente para apreciar as pretensões relativas ao IVA liquidado no âmbito de uma exportação irregular (decisões do CAAD de 11 de junho de 2015, processo n.º 17/2015-T, e de 1 de setembro de 2015, processo n.º 742/2014-T).

totalidade do imposto suportado a montante pelas mercadorias a exportar. Ora, o eventual despacho de indeferimento do reembolso de impostos especiais sobre o consumo na exportação dará lugar à apresentação de uma ação administrativa, não podendo tal indeferimento, assim, ser apreciado no âmbito da jurisdição arbitral tributária.

No seguimento da extinção daquele que era o Conselho Técnico Aduaneiro em 2014, seria de questionar se a jurisdição arbitral poderia vir a representar, em sede de Direito a constituir, uma alternativa à impugnação judicial apresentada nos tribunais administrativos e fiscais quando em causa estejam litígios relacionados com a cobrança de direitos aduaneiros, os quais implicam, nomeadamente, o domínio das matérias de índole eminentemente técnica, relativas à origem, à classificação pautal e ao valor aduaneiro das mercadorias<sup>765</sup>.

---

<sup>765</sup> Neste sentido, *vide* MANUEL TEIXEIRA FERNANDES, “A arbitragem nos Direitos Aduaneiros e nos Impostos Especiais sobre o Consumo: um ponto final ou um ponto de passagem?”, *in* *Temas de Direito Aduaneiro* (Tânia Carvalhais Pereira, Coimbra, Almedina, 2014, p. 301 e 302.



## Subdivisão II – A normação aduaneira de nível regional

O segundo nível de normação ao qual nos dedicaremos situa-se entre o nível nacional e o nível global, sendo por esse motivo que recebe a qualificação de nível regional (nem tão circunscrito como o nacional, nem tão amplo como o global). Consideramos, porém, ser necessário restringir a análise a uma concreta normação de índole regional, indo ao encontro da delimitação da investigação já concretizada: a normação da União Europeia, no âmbito da qual se encontra, precisamente, a disciplina jurídica aplicável à União Aduaneira da União Europeia. Assim, a recondução da análise da normação de cariz regional à esfera europeia prende-se com a opção feita quanto à delimitação do objeto de estudo: a atenção é especialmente direcionada à União Aduaneira da União Europeia, cuja construção merece um prévio enquadramento, não só do ponto de vista histórico, mas que também seja capaz de a delimitar em relação a outras formas de integração com relevância para o comércio internacional de mercadorias. Será, precisamente, por aqui, que começaremos.

E a delimitação aqui proposta vai ao encontro da conceção segundo a qual, no contexto europeu, o Direito Aduaneiro é Direito da União Europeia concretizado<sup>766</sup>.

Trata-se este de um aforismo justificado por uma dependência recíproca entre Direito da União Europeia e Direito Aduaneiro, assente em dois segmentos, ainda que num deles a aludida dependência seja detetável em não tão ampla ou direta medida. Assim, por um lado, há uma dependência europeia do Direito Aduaneiro, no sentido em que o Direito Aduaneiro é cada vez mais Direito da União Europeia, essencialmente pela multiplicidade de fontes europeias relevantes no domínio jurídico-aduaneiro. Por outro lado, o Direito da União Europeia só se realiza, em parte, através do Direito Aduaneiro, por via, desde logo, da relação indissociável entre a União Aduaneira e o projeto europeu no seu todo. O Direito da União Europeia contempla normas, instituições e formas de atuação de Direito Aduaneiro. É neste sentido que se poderá falar em Direito Aduaneiro Europeu. O presente apartado serve, precisamente, para desenvolver esta conceção.

---

<sup>766</sup> No mesmo sentido parece ir JOSÉ CASALTA NABAIS, ao afirmar que “ao nível da União Europeia, o direito aduaneiro é direito comunitário”, que surge como uma consequência da União Aduaneira que “desde sempre caracterizou a integração europeia” - cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 81.

Claro está que a influência do Direito da União Europeia não se centra apenas no domínio aduaneiro, estendendo-se para outras esferas da tributação. Para uma análise quanto aos termos do impacto do Direito da UE na esfera dos ordenamentos jurídico-tributários dos Estados Membros, vide JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “An Overview of European Tax Law and Its Impact on European Member-States’ Legal Systems: the Portuguese Example”, *in Selected Essays on International Business Law* (João Sérgio Ribeiro, ed.), Universidade do Minho, Escola de Direito, Braga, 2018, p. 285 e seguintes.

## **1. A construção de uma União Aduaneira e delimitação em relação a outras formas de integração**

Desde remotos tempos que os Estados se associam e partilham interesses, vinculando-se bilateral ou multilateralmente para a prossecução de objetivos comuns, numa direção que, abstratamente, deveria servir de ambiente ideal para tratamentos equitativos e eticamente responsáveis, no contexto dos quais os termos em que as relações comerciais são tratadas para a concretização desse ideal ganham relevo. É neste sentido que se diz que as importações e as exportações representam um património comum da comunidade jurídica internacional, considerando que, enquanto sujeitos de base territorial, os Estados procuram entendimentos com os Estados vizinhos, normalmente de uma região que, ao nível cultural, económico ou político, apresentem traços ou valores comuns ou, pelo menos, aproximáveis. É com base nesta necessidade de proximidade que se constataram, ao longo da História, vários movimentos de integração<sup>767</sup>, surgindo a União Aduaneira da União Europeia como o reflexo de um deles. A União Aduaneira da União Europeia foi criada à luz de uma ideia de união, entre os Estados Membros, no que toca ao tratamento aduaneiro a conferir às importações e às exportações de mercadorias com Estados terceiros, cujas noções tradicionais (de importação e de exportação) foram até afastadas, atenta a tendencial abolição das fronteiras aduaneiras verificada.

Mas o encolhimento dos espaços nacionais por força da internacionalização das trocas comerciais e da integração económica conhece já um desenvolvimento teórico que se mostra relevante percorrer, em prol de uma rigorosa delimitação da União Aduaneira perante outros fenómenos.

A realidade da tributação no comércio internacional de mercadorias, no contexto da União Europeia, é marcada por intensos momentos de integração, compreendendo várias modalidades, sendo a primeira, a cooperação internacional através de tratados bilaterais e multilaterais; a segunda, a integração transnacional; e a terceira, a integração supranacional<sup>768</sup>. A cooperação internacional analisa-se na multilateralização (ainda que a ação unilateral tenha como atributo a possibilidade de atender, em especial, a interesses eminentemente nacionais) e globalização das relações económicas, correspondendo à respetiva liberalização, de acordo com convenções internacionais, como é o caso do

---

<sup>767</sup> Nas palavras de JACOB VINER, “[p]rojects for customs unions and other special tariff arrangements between states independent of each other politically are today widespread, and many persons look to them as at least a partial solution for the major economic and political problems in the international field” – cf. JACOB VINER, *The Customs Union Issue*, Edited and with an introduction by Paul Oslington, Oxford University Press, 2014, p. 1.

<sup>768</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 87 e 88.

GATT, e no seio de entidades intergovernamentais, como a OMC<sup>769</sup>. A integração transnacional corresponde à aplicação interna de Direito (tendencialmente) global, gerado no exterior. Por seu turno, a integração supranacional implica (ainda que numa expressão que merecerá, *infra*, reparos) a transferência da soberania a favor de entidades supranacionais à custa da tradicional noção de soberania estadual. A construção de uma União Aduaneira da União Europeia representa a expressão prática de concretização destes momentos mas, ainda assim, por em causa estar uma união aduaneira, estamos “tão só” perante uma das etapas de integração económica entre vários Estados e entre várias economias, em prol da construção de um espaço económico de maior dimensão internacional, motivado, desde logo, pela partilha de conceções quanto aos termos em que o comércio deve ser desenvolvido<sup>770</sup>. Mostra-se, pois, relevante conhecer as demais etapas de integração, até porque é também com países inseridos nestas outras formas de integração que os membros da União Aduaneira da União Europeia se relacionam comercialmente.

Para o efeito, convocaremos a “Teoria da Integração Económica”, a qual já contou com diversas tentativas de denominação e variadas conceções, com base em distintos fundamentos teóricos. Seguindo a lição de JEFERSON TEODOROVICZ<sup>771</sup>, foi a obra de BELA BALASSA que mais se destacou na construção da noção de integração económica internacional, acabando a mesma por ser largamente adotada doutrinalmente. É, precisamente, no seio desta teoria que são incluídas as várias “etapas da integração”, numa graduação inerente à aludida teoria e que permite a distinção entre vários níveis de integração, de acordo com os objetivos a serem alcançados para uma formação de integração internacional.

A expressão “integração económica” tem sido entendida em termos amplos, sendo reconduzida a diversos setores, incluindo o domínio comercial<sup>772</sup>. Porém, a integração económica e a integração comercial não possuem exatamente o mesmo significado, considerando que a política comercial apresenta objetos e amplitude significativamente menores do que a política económica. De

---

<sup>769</sup> O termo “cooperação” é, pois, aqui utilizado num sentido distinto daquele que é empregue quanto à eventual cooperação entre Estados na imposição e na cobrança de tributos. No sentido em que não existe um princípio de Direito Internacional geral ou um costume internacional que obrigue os Estados a cooperar na aplicação e na cobrança de tributos internacionais (até porque, se assim não fosse, não seriam necessárias convenções internacionais consagradores de mecanismos de cooperação nesta matéria), sendo os mesmos livres para concretizar ou não tal cooperação (na ausência de imposição jurídico-normativa internacional ou europeia) vide CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR, *Principios básicos de fiscalidade internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 60.

<sup>770</sup> Cf. ODETE MARIA DE OLIVEIRA, *União Europeia: Processos de Integração*, Curitiba, Juruá, 2001, p. 32 e 33.

<sup>771</sup> Seguimos, aqui, de perto, a obra *Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional – História, Teoria e Política*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2017.

<sup>772</sup> A este propósito saliente-se, porém, que não se parte de uma eventual incompatibilidade entre o sistema regional e o sistema multilateral, precisamente porque se considera que ambos assentam numa mesma vertente histórico-económica, não sendo contraditórios ou contrapostos, mas sim complementares. Ambos se desenvolvem dentro de um contexto político-económico, que se altera conforme a dinâmica do comércio internacional e, apesar de existirem conflitos aparentes entre os dois, não se pode dizer que um anule ou prejudique o desenvolvimento do outro. Ambos assumem o intuito de promoção do desenvolvimento económico dos países e de formação de bases sólidas para o comércio internacional. O regionalismo e o multilateralismo estão calçados numa mesma base histórica e o seu processo evolutivo conhece pontos em comum.

qualquer forma, a integração económica abrange a integração comercial, pelo que o uso da primeira para expressar a segunda não estará incorreto. O mesmo sucede em relação às expressões “bloco económico” e “bloco comercial”. A política comercial está inserida no quadro das políticas económicas e, nesse sentido, a adoção do termo “bloco económico” serve para identificar o bloco que, ao apresentar políticas económicas integradas, revela grande importância a ser concedida ao domínio comercial. De resto, para que se possa falar numa efetiva integração económica, dever-se-á estar perante um eficiente uso de recursos, com especial destaque para o aspeto espacial, onde exista liberdade de circulação de bens e de fatores de produção e onde não exista discriminação<sup>773</sup>, o que pressupõe, também, padrões de consumo aproximados<sup>774</sup>.

Assim, à luz do pensamento de BELA BALASSA<sup>775</sup>, o processo de integração económica compreenderia as seguintes fases, já ordenadas no sentido do menor para o maior nível de integração: (i) área de comércio livre – os direitos aduaneiros e as demais restrições aduaneiras são abolidos entre os Estados membros; (ii) união aduaneira – para além da abolição dos direitos aduaneiros e das demais restrições aduaneiras, é criada uma barreira aduaneira comum em todos os Estados membros; (iii) mercado comum – todas as restrições comerciais e fiscais são afastadas, existindo liberdade de circulação; (iv) união económica – combina as políticas adotadas no mercado comum com um elevado grau de harmonização das políticas económicas, monetárias, fiscais, sociais e anticíclicas; e (v) integração económica total – pressupõe a unificação das políticas económicas, fiscais e outras, requerendo, para o efeito, o estabelecimento de uma autoridade supranacional<sup>776</sup>.

Porém, desde esta conceção de BALASSA, datada de 1966, que se assistiu a uma evolução doutrinária, que cresceu em função dos termos em que, na prática, os fenómenos integrativos ocorriam, neles se incluindo a própria construção da União Europeia. Inclusivamente, o emprego da expressão “etapas” não conheceu consenso doutrinário, considerando que nem sempre seria fácil a identificação de uma formação regional que correspondesse às etapas daquele “modelo puro”. A título

---

<sup>773</sup> Cf. JEFERSON TEODOROVICZ, *Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional – História, Teoria e Política*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2017, p. 36, 37 e 38.

<sup>774</sup> A transformação dos comportamentos de consumo, no sentido de uma uniformização e de um alargamento das escolhas é tida como fruto da globalização – cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 8.

<sup>775</sup> *In Teoria da Integração Económica*, Estudos de Economia Moderna, Clássica Editora, 1982.

<sup>776</sup> É possível encontrar-se uma distinção baseada na integração funcional e na integração institucional. Por um lado, a integração funcional, que garante apenas o comércio não limitado através das fronteiras entre os países parceiros comerciais. O processo de integração em si mesmo é deixado ao mecanismo do mercado, cujo efeito, mantendo-se a disciplina monetária e a convertibilidade das moedas, melhora a estrutura do comércio e da produção. No domínio da integração funcional, distingue-se dois graus: o primeiro implica que a integração se limite à livre circulação de mercadorias e respetivos pagamentos, como é, precisamente, o caso das Uniões Aduaneiras (existindo ainda, neste caso uma política comercial comum em relação a terceiros) e das zonas de comércio livre; o segundo grau acrescenta ao primeiro a mobilidade dos fatores de produção, conduzindo ao mercado comum. Por outro lado, a integração institucional obriga os parceiros comerciais à limitação ou, até, à desistência da política económica, até então nacional, criando para o efeito órgãos supranacionais. Por fim, a integração setorial surge quando apenas determinados setores ou áreas económicas são objeto de integração - cf. EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, AMADEU PAIVA e HELENA PATACÃO, *Hermes Revelado - Lições de Comércio Internacional*, McGraw-Hill, 1997, p. 81.

de exemplo, em que etapa poderia ser encaixada uma formação económica que apresenta preponderância para um mercado comum, mas que ainda mantém traços de uma união aduaneira? Ou apenas deveria ser classificada como uma união aduaneira, em vias de se transformar num mercado comum? Por outro lado, não será possível a coexistência de várias etapas? No seguimento do exemplo dado, a existência de uma união aduaneira não é passível de ser mantida a par de um mercado comum?

É neste sentido que são propostas “etapas”, “fases”, “estádios”, “modelos” (...) de integração distintos<sup>777</sup>.

### **1.1. Área de preferência aduaneira**

Desde logo, surge a *área de preferência aduaneira*, enquanto etapa de integração anterior à zona de comércio livre, tida, por vezes, como “zona franca”, enquanto primeiro marco para a integração económica regional. Cumpre, no entanto, com objetivos normalmente direcionados à adoção de acordos para a diminuição de direitos aduaneiros sobre determinados produtos entre os países envolvidos, ou à redução de outras barreiras a negociações entre os mesmos, concedendo vantagens recíprocas. A adoção desta modalidade integrativa não implica a implementação de outras soluções de ajuste para a sua viabilização, não sendo necessário encetar mudanças na política aduaneira em relação a países terceiros.

O reconhecimento da área de preferência aduaneira enquanto fase da integração económica é particularmente comum entre autores da América Latina, considerando que a mesma se encontra expressamente prevista do Tratado de Montevideu, assinado pela Argentina, Brasil, Colômbia, Chile, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela, e através do qual foi criada a Associação

---

<sup>777</sup> Seguiremos, então, nesta sede, a proposta de JEFERSON TEODOROVICZ, *Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional – História, Teoria e Política*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2017, p. 40 e seguintes. Não abordaremos, porém, a união económica e monetária, atento o âmbito da presente dissertação, que se direciona à tributação aduaneira. Deixando apenas uma breve densificação, a união económica e monetária corresponderia, no entender de JEFERSON TEODOROVICZ, à última fase integrativa, pressupondo a adoção de uma moeda única, a adoção de um sistema monetário comum e a estipulação de políticas internas e externas comuns. Como última etapa, resultante de uma integração total, surge a união de integração total, ou união política total ou, ainda, a união económica e política, enquanto estado de integração que não se limita a questões comerciais e económicas, ampliando-se a outras áreas de consolidação integrativa das formas de exercício do poder, unindo vários países, como se de um único se trata-se – cf. *Idem*, p. 54. Aliás, no domínio da União Europeia, o reequacionamento da União Económica e Monetária é tido como essencial para travar tendências de desintegração – cf. ALESSANDRA SILVEIRA e PEDRO FROUFE, “Integração europeia em crise de identidade: Causas e perspectivas jurídico-constitucionais entre o populismo, a política e o poder”, in *DILEMAS: Revista de Estudos de Conflito e Controle Social*, Rio de Janeiro, Vol. 11, n.º 2, 2018, p. 322. De resto, tal como a integração aduaneira facilitou e chegou mesmo a inspirar a integração noutros domínios, a União Económica e Monetária proporciona o enquadramento e o estímulo para o reforço da cooperação e da harmonização noutros domínios, porventura mesmo no domínio da fiscalidade. Por outro lado, na construção apresentada não estão incluídas as parcerias económicas, assumidas sob a forma de acordos (acordos de parceria económica), que também implicam a liberalização e a facilitação do comércio (e do investimento, no acordo mais recente com o Japão), bem como a promoção de relações económicas mais estreitas entre as partes envolvidas.

Latino-Americana de Comércio Livre. Porém, autores há também que reconduzem a estratégia adotada ao domínio da cooperação económica, não a reconhecendo como etapa da integração.

## **1.2. Zona de comércio livre**

As zonas de comércio livre são criadas sempre que os países em causa desejam aproximar as suas economias, ainda que sem as transformar numa única economia, mediante a diminuição ou isenção de barreiras aduaneiras em relação às importações de bens ou em relação às mercadorias originárias do território regional.

A zona de livre comércio encontra acolhimento no artigo XXIV, b), do GATT 47<sup>778</sup>. Entre as zonas de comércio livre podem citar-se o Espaço Económico Europeu (EEE), a Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA), o Acordo de Comércio Livre Norte-Americano (NAFTA)<sup>779</sup> entre os Estados Unidos, o Canadá e o México, o MERCOSUL<sup>780</sup> na América Latina, e a CARICOM nas Caraíbas. O objetivo comum a estas zonas consiste em eliminar parcial ou totalmente os direitos aduaneiros e as restrições às trocas comerciais entre os países que integram a zona. Porém, considerando que cada membro de uma zona de comércio livre mantém a sua própria pauta aduaneira e a sua própria política comercial face ao exterior, são necessárias regras para determinar quais são as mercadorias que podem circular livremente de um país para outro no interior da zona. Essencialmente, devem ser criadas regras de origem. Os procedimentos aduaneiros são mantidos em relação às mercadorias que atravessam as fronteiras internas, a fim de assegurar que as regras sejam respeitadas.

Assim, o principal aspeto que caracteriza as zonas de comércio livre, como forma de integração, prende-se com a preservação da liberdade das opções políticas comerciais nacionais, perante países terceiros. Os membros acordam na diminuição ou na isenção de barreiras aduaneiras

---

<sup>778</sup> Em conformidade com o aludido preceito, entende-se por zona de livre troca um grupo de dois ou mais territórios aduaneiros entre os quais os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais (com exceção, na medida necessária, das restrições autorizadas nos termos dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) são eliminados para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários dos territórios constitutivos da zona de livre troca.

<sup>779</sup> A 2 de janeiro de 1988, a América do Norte viu nascer a primeira zona de comércio livre, mediante a celebração do Tratado de Livre Comércio entre o Canadá e os Estados Unidos. Seis anos depois, este espaço territorial foi ampliado por via da incorporação do México, nascendo o Tratado de Livre Comércio da América do Norte - NAFTA -, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1994 e que suscitou a criação de um mercado comum, com uma maior liberalização nas trocas de mercadorias originárias dos países membros. Não se trata, porém, de uma união aduaneira, porquanto permanecem as barreiras fiscais entre os países.

<sup>780</sup> Os primeiros passos no sentido da integração dos territórios na América do Sul foram dados pelo Brasil e pela Argentina, com a Declaração de Iguazú, de 10 de novembro de 1985, que levou à assinatura, em 1989, do Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento entre os dois países. O passo seguinte implicou a ampliação da primeira integração com a incorporação de dois novos países - Paraguai e Uruguai. A 26 de março de 1991 foi assinado, no Paraguai, o Tratado de Assunção, que configurou juridicamente o Mercado Comum do Sul ou MERCOSUL. O Tratado visava a instituição de um mercado comum, assente, nomeadamente, na livre circulação de bens, serviços e fatores de produção entre países membros; na eliminação dos direitos aduaneiros e das restrições alfandegárias ao comércio de bens entre os países; na adoção de uma política comerciais comum e na coordenação de políticas macroeconómicas e setoriais entre os países membros. Não desapareceram, porém, as fronteiras físicas. As alterações sociais e políticas daí decorrentes gerou um movimento em prol da integração de mais países e, em 1996, a Bolívia e o Chile passaram a ser Estados associados ao MERCOSUL. A Colômbia, o Equador e a Venezuela formalizaram a sua associação ao MERCOSUL em 2004.

em relação, apenas, às importações e exportações de mercadorias originadas naquela região em particular. Não obstante, cada membro mantém a sua própria liberdade de política aduaneira em relação a produtos originários de não membros.

Apesar de a área de preferência aduaneira poder ser considerada como a primeira das etapas do processo de integração, há quem entenda, como vimos, que esse primeiro lugar é ocupado pela *zona de comércio livre*.

### **1.3. União aduaneira**

Passamos, agora, a densificar, abstratamente, a união aduaneira enquanto forma de integração, para, mais à frente, nos debruçarmos, em especial, sobre a União Aduaneira da União Europeia. Começaremos por a conceitualizar “união aduaneira” e, de seguida, identificamos os efeitos associados à correspondente criação.

#### **1.3.1. Uma união aduaneira perfeita**

Em comparação com uma zona de comércio livre<sup>781</sup>, uma *união aduaneira* vai mais além, ao assumir como objetivo a integração económica sem restrições ao nível das fronteiras internas, (ainda que a existência de diferentes tributos internos sobre as operações de venda represente um entrave a este processo, tal como resulta do GATT 47, artigo XXIV, parágrafo 8)<sup>782</sup>.

Todos os membros de uma União Aduaneira aplicam uma pauta aduaneira comum e uma política comercial comum em relação às mercadorias provenientes de Estados terceiros. Por conseguinte, não são necessárias regras para determinar a origem dos produtos, quando os mesmos não são provenientes de Estados terceiros em relação à União. Não são também precisas fronteiras internas para efeitos aduaneiros ou de comércio externo. No âmbito de uma União Aduaneira o grau de integração económica pode ser muito elevado.

---

<sup>781</sup> Para mais desenvolvimentos sobre a fronteira entre Uniões Aduaneiras e zonas de comércio livre, *vide*, por exemplo, ANNE O. KRUEGER, “Free Trade Agreements versus Customs Unions”, NBER Working Paper No. 5084, Nation Bureau of Economic Research, Cambridge, 1995 (disponível em <https://www.nber.org/papers/w5084.pdf> [04-01-2019]).

<sup>782</sup> Em conformidade com o aludido preceito, para fins de aplicação do Acordo, entende-se por união aduaneira a substituição, por um só território aduaneiro, de dois ou mais territórios aduaneiros, de modo que: (i) os direitos aduaneiros ou outras regulamentações restritivas das trocas comerciais (com exceção, na medida necessária, das restrições autorizadas nos termos dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) sejam eliminados para a maioria das trocas comerciais entre os territórios constitutivos da união, ou pelo menos para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários desses territórios; (ii) e, à exceção das disposições do parágrafo 9, os direitos aduaneiros e outras regulamentações idênticas em substância sejam aplicadas, por qualquer membro da união, no comércio com os territórios não compreendidos naqueles.

De resto, seguindo a construção de JACOB VINER, a União Aduaneira da União Europeia reúne todos os elementos que a doutrina diz serem essenciais às uniões aduaneiras: (i) a inexistência de direitos aduaneiros nas trocas comerciais intraunião; (ii) a existência de uma pauta aduaneira comum; (iii) a unidade do território aduaneiro; (iv) a uniformidade da legislação aduaneira; (v) a existência de receitas comuns. Em todos estes elementos há uma característica em comum: a *unidade*. Citando TIMOTHY LYONS, “*unicity is an essential element of a customs union*”<sup>783</sup>. Todos os Estados membros passam a negociar em uníssono, em bloco, e não individualmente. Há uma substituição de dois ou mais territórios aduaneiros por um único território aduaneiro.

### **1.3.2. Os efeitos de índole económica associados à criação de uma união aduaneira**

Os efeitos de índole económica associados à criação de uma união aduaneira estão, evidentemente, em conexão com aqueles que já previamente foram identificados, aquando do estudo dos modelos de comércio livre e de protecionismo. Não obstante, atento o objeto da presente dissertação, justifica-se a atenção redobrada para os efeitos especialmente associados ao surgimento de uniões aduaneiras.

Fica, então, a dever-se a JACOB VINER a incorporação, pela primeira vez, da Teoria *Second Best* no estudo dos efeitos decorrentes da formação de uniões aduaneiras, destruindo a ideia segundo a qual, uma vez que a formação de uma união aduaneira implica a remoção de direitos aduaneiros ao comércio internacional entre os respetivos Estados membros, representa sempre um movimento no sentido do comércio livre e, portanto, um aumento do bem estar. Em prol deste pensamento surgiu o apoio dado pelo GATT aos Acordos Preferenciais de Comércio, estabelecido no artigo XXIV, o qual dispensa a aplicação da cláusula da nação mais favorecida, sempre que se esteja perante este tipo de acordos<sup>784</sup>.

---

<sup>783</sup> Cf. TIMOTHY LYONS, “A Customs Union without Harmonized Sanctions: Time for Change?”, in *Global Trade and Customs Journal*, Volume 10 Issue 4, 2015, p. 140. Vide, também, ANTÓNIO QUEIROZ, *Comunidade Económica Europeia e Direito Aduaneiro*, I Vol., Lisboa, Imprensa Nacional, Casa da Moeda, 1984, p. 146.

<sup>784</sup> O aludido artigo XXIV do GATT, porém, não foi suficiente para sustentar os interesses dos Estados ainda em desenvolvimento, uma vez que havia o interesse em instituir um regime mais igualitário no comércio internacional, mediante a relativização do princípio da reciprocidade e o do princípio da não discriminação. Como consequência, foi implementado o Sistema Geral de Preferências (SGP) a partir da Kennedy Round, em 1968, permitindo a concessão tarifária a favor dos Estados em desenvolvimento, através da chamada *cláusula de habilitação*. O Sistema Geral de Preferências não se trata de uma obrigação decorrente de um tratado, mas sim de uma preferência tarifária temporária que poderia ser concedida ou não, dependendo de decisão pelo Estado. Contudo, com o advento da Cláusula de Habilitação, no ano de 1979, passaram a ter lugar concessões permanentes a partir da inclusão da Parte IV do GATT, relativa ao Comércio e Desenvolvimento. A partir de então, um novo conceito de princípio da reciprocidade foi instituído no comércio internacional, sob o ponto de vista do tratamento especial, e diferenciado quanto aos países em desenvolvimento - cf. BERNARD HOEKMAN, ÇAGLAR ÖZDEN, “Trade Preferences and Differential Treatment of Developing Countries: A Selective Survey”, Washington: World Bank Policy Research, 2005, p. 6 (disponível em <http://documents.worldbank.org/curated/pt/591041468166772176/pdf/wps3566.pdf> [29-07-2019]). A Cláusula de Habilitação - a



O pensamento de VINER foi baseado nas hipóteses usuais da teoria neoclássica do comércio internacional, assumindo (tal como RICARDO) custos constantes e ignorando a procura e analisando apenas as alterações nos fluxos de comércio de um Estado para o outro. Assim, para VINER, os bens são consumidos numa determinada proporção fixa, independentemente dos preços relativos. Nestas circunstâncias, as variações dos preços resultantes da formação das uniões aduaneiras não teriam qualquer efeito sobre o consumo.

VINER avançou, a este propósito, com dois conceitos: criação de comércio e desvio de comércio. A criação de comércio ocorre quando, devido à formação de uma união aduaneira, se verifica uma deslocação da produção de uma fonte menos eficiente para outra mais eficiente, dentro da União. Este seria o elemento de comércio livre das uniões aduaneiras e, quando predomina, o bem-estar aumenta devido ao aumento da eficiência. Já o desvio de comércio ocorre quando, depois da formação de uma união aduaneira, se dá a deslocação de uma fonte de produção mais eficiente para uma menos eficiente, de fora para dentro da União. Este seria o elemento protecionista das uniões aduaneiras e, quando é predominante, o bem-estar diminui, devido a uma afetação menos eficiente dos recursos. Por conseguinte, seguindo o pensamento de VINER, seria a alteração da localização da produção que induz a alteração do bem-estar decorrente da formação das uniões aduaneiras (efeito de produção)<sup>785</sup>.

Ainda que não seja possível, no pensamento de VINER, obter conclusões gerais, foi, então, possível demonstrar, por um lado, que uma união aduaneira conduz a ganhos de bem-estar se os Estados produzem os mesmos bens e, por outro lado, que estes ganhos serão tanto maiores quanto maior for a diferença de custos de produção, para o mesmo bem, entre esses países.

O segundo maior desenvolvimento na teoria das uniões aduaneiras, quanto aos respetivos efeitos, reconduz-se à introdução dos efeitos do consumo, por JAMES E. MEADE, RICHARD G. LIPSEY e F. GEHRELS. A formação de uma união aduaneira modifica, necessariamente, os preços relativos, o que implica uma alteração no consumo que depende da elasticidade preço - procura. Poder-se-á admitir que o consumo e o comércio do bem que se tornou relativamente mais barato aumente e que o consumo e o comércio do bem agora relativamente mais caro diminua. Ou seja, o comércio com o Estado parceiro aumenta e diminuem as importações de bens provenientes do resto do mundo e

---

"Decisão sobre o tratamento diferenciado e mais favorável, reciprocidade e maior participação dos países em desenvolvimento" -, motiva os acordos regionais entre os Estados em desenvolvimento, com o intuito de reduzir ou de eliminar mutuamente os direitos aduaneiros. Neste sentido, *vide* WORLD TRADE ORGANIZATION, *Trato de los Países en Desarrollo*, Genebra, 2013, p. 209 a 211, e VIVIAN C. JONES, "Generalized System of Preferences: Background and Renewal Debate", Congressional Research Service, 2014 (disponível em [https://www.everycrsreport.com/files/20140519\\_RL33663\\_90fcb9b5214701ea7f9049cfca55a1c438e33e53.pdf](https://www.everycrsreport.com/files/20140519_RL33663_90fcb9b5214701ea7f9049cfca55a1c438e33e53.pdf) [29-07-2019]).

<sup>785</sup> Cf. JACOB VINER, *The Customs Union Issue*, Edited and with an introduction by Paul Oslington, Oxford University Press, 2014.

também o consumo do bem que é produzido internamente. Esta análise conduziu à distinção entre *efeito de substituição entre países* e *efeito de substituição entre bens*. O primeiro corresponde ao efeito de VINER de criação de comércio e de desvio de comércio. Já o segundo ocorre quando um bem é substituído, pelo menos marginalmente, por outro bem, devido à alteração no seu preço relativo. Em geral, ambos os efeitos causam alterações, quer na produção, quer no consumo. A inclusão dos efeitos do consumo tornou possível contrariar a posição assumida por VINER, ao comprovar que uma união aduaneira, cujo efeito é desvio de comércio, pode conduzir a um aumento de bem-estar.

Em conformidade com a lição de EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, *et al.*, quando se pretende alterar apenas uma parte dos direitos aduaneiros existentes, o bem-estar tem maior probabilidade de aumentar se tais direitos forem apenas reduzidos (e não eliminados). Por outro lado, quanto maiores forem as compras de bens produzidos internamente e quanto mais pequenas forem as compras ao exterior, maior é a probabilidade de se obter ganhos com a formação de uniões aduaneiras. O argumento é baseado no facto de que quando um país forma uma união aduaneira, e no que concerne ao comércio com o país parceiro, o resultado será, por um lado, a reposição de uma condição de otimalidade (igualdade entre a taxa marginal de transformação e os preços relativos dos países considerados) e, portanto, o bem-estar aumenta; por outro lado, uma nova distorção é introduzida, no sentido em que o preço relativo das importações do parceiro e das importações do resto do mundo passa a ser diferente. As importações do parceiro envolvem quer um aumento, quer uma diminuição do bem-estar e a dimensão destes efeitos, de *per si*, não é importante. O que interessa, isso sim, é a relação entre as transações provenientes dos parceiros e as importações provenientes do resto do mundo. Se as primeiras são maiores do que as segundas, provavelmente o aumento do bem-estar compensará a perda de bem-estar. O autor, conclui, assim, que o tipo de países que devem formar uma união aduaneira são aqueles cujo comércio externo depende, em grande parte, do comércio com o parceiro e que têm uma elevada proporção da despesa total em bens produzidos internamente; e os países que, provavelmente, perdem com a formação de uniões aduaneiras são aqueles em que apenas uma pequena parcela de despesa é feita em bens produzidos internamente e cujos parceiros não são representativos do seu comércio externo total<sup>786</sup>.

---

<sup>786</sup> Cf. EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, AMADEU PAIVA e HELENA PATACÃO, *Hermes Revelado - Lições de Comércio Internacional*, McGraw-Hill, 1997, p. 81 e seguintes.

## 1.4. Mercado comum

Surge ainda, no contexto das formas de integração, o *mercado comum*.

O conceito de mercado comum terá sido introduzido pelo Relatório SPAAK, de 1956<sup>787</sup>, reconduzindo-o à fusão de mercados separados, mediante a livre circulação de fatores de produção, o estabelecimento de condições normais de concorrência, o desenvolvimento harmonioso do conjunto das economias, a comunitarização dos recursos existentes e a criação de recursos novos.

Esta etapa, diferentemente da zona de comércio livre e da união aduaneira, não encontra previsão no GATT 47, estando, isso sim, prevista no artigo 3.º do Tratado da União Europeia, e a respetiva densificação consta no artigo 26.º, n.º 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, os quais se referem, mais precisamente, ao mercado interno, numa expressão próxima à que era utilizada no artigo 3.º do Tratado de Roma. Parte significativa da doutrina afirma que a expressão “mercado interno” não é inovadora em relação a “mercado comum”<sup>788</sup>. Porém, os conceitos não deverão ser entendidos como sinónimos, considerando que o mercado comum se cinge à livre circulação dos fatores produtivos, e o mercado interno ou único é caracterizado pelo afastamento das barreiras aduaneiras e não aduaneiras<sup>789</sup>.

Ainda que na construção de BALASSA o mercado comum represente um estado de integração mais avançado do que a união aduaneira, é precisamente a união aduaneira que está na base da própria União Europeia. De acordo com o relatório SPAAK, “é sob a forma de uma união aduaneira que se propõe realizar o mercado comum”. Neste sentido, pressupondo o projeto europeu uma união aduaneira, não parece ser compatível com tal relação de interligação a permanência de um Estado na União Aduaneira da União Europeia e a não permanência na União Europeia.

---

<sup>787</sup> Em 1955, a Conferência de Messina, que reúne os dirigentes europeus, escolheu Paul-Henri Spaak para presidir a um comité (o “Comité Spaak”), que estaria incumbido de elaborar um relatório sobre a criação do mercado comum europeu. Nessa conferência, os três Estados do Benelux propuseram o relançamento da integração europeia com base num mercado comum e na integração nos setores dos transportes e da energia atômica. Este documento, que ficou conhecido por “Relatório Spaak”, serviu de base à Conferência Intergovernamental sobre o Mercado Comum e a Euratom, em 1956, e conduziu à assinatura dos Tratados de Roma, a 25 de março de 1957, que instituíram a Comunidade Económica Europeia em 1958. Spaak assina o tratado em nome da Bélgica. Ao longo de toda a sua vida política, Spaak defendeu a importância da integração europeia e a independência da Comissão Europeia. Nas suas palavras, “a Europa do futuro deve ser uma Europa supranacional” – trata-se de uma declaração emitida ao rejeitar o “Plano Fouchet” do Presidente de Gaulle, em 1962, o qual pretendia bloquear a entrada da Grã Bretanha nas Comunidades Europeias, comprometendo a sua base supranacional. A unidade europeia que Spaak tinha em mente seria, sobretudo, económica – cf. Comissão Europeia, “Paul-Henri Spaak: um visionário europeu dotado do dom da persuasão” (disponível em [https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/docs/body/paul-henri\\_spaak\\_pt.pdf](https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/docs/body/paul-henri_spaak_pt.pdf) [14-09-2019]).

<sup>788</sup> Cf. MOTA DE CAMPOS, in *Direito Comunitário* (obra de edição anterior face à atual, do mesmo autor - JOÃO MOTA DE CAMPOS e JOÃO LUIZ MOTA DE CAMPOS, *Manual de Direito Europeu – O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 6.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014) assim entendida, ainda que não considerasse as expressões totalmente coincidentes, já que o mercado interno realça a vertente interna, enquanto o mercado comum inclui a vertente externa, traduzida na política comercial comum, a política de concorrência e outras políticas comuns, prefigurando praticamente a noção de união económica - *apud*, MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

<sup>789</sup> A propósito, MANUEL CARLOS LOPES PORTO, considera que “a designação mercado único (em tradução à letra da designação inglesa *single market*) é preferível à de mercado interno na medida em que dá melhor ideia, correta e desejável, de que não se visa um mercado fechado em relação ao exterior” – cf. MANUEL CARLOS LOPES PORTO, *Teoria de Integração e Políticas Comunitárias*, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, p. 219.

## 2. A União Aduaneira como uma integração regional bem sucedida

A partir dos séculos XVIII e XIX, cresceram na Europa as preocupações com a multiplicidade de impostos e com a complexidade dos sistemas então em vigor, até porque “[*t*he most basic idea of the European Community is a fiscal idea”<sup>790</sup>. Consequentemente, teve início um processo de simplificação, através da eliminação ou integração de alguns sistemas aduaneiros europeus, inicialmente numa base bilateral, mas gradualmente extensível a países com afinidades geográficas, comerciais e económicas<sup>791</sup>.

Foram, precisamente, os fenómenos do multilateralismo e do regionalismo que serviram de suporte para as relações internacionais (incluindo, as de índole comercial) a partir da segunda metade do século XX. No que concerne ao regionalismo, pode dizer-se que a integração regional – que implica a aproximação gradual de países próximos territorialmente, geralmente situados no mesmo domínio continental, e centrados em objetivos económicos ou comerciais<sup>792</sup> – começou por assumir uma maior relevância a partir da experiência europeia, nos anos que sucederam a I e II Guerras Mundiais<sup>793</sup>.

Não obstante, ainda antes de o Plano Marshall lançar o seu auxílio financeiro à reconstrução dos países vítimas da II Grande Guerra<sup>794</sup>, observou-se que as primeiras experiências integrativas na

---

<sup>790</sup> Cf. BEN TERRA e PETER WATTE, *European Tax Law*, 5.ª edição, Wolters Kluwer, 2008, p. 9.

<sup>791</sup> Ainda que o nosso objeto de estudo extravase as trocas comerciais realizadas no domínio da União, importa partir da análise do processo de integração europeia para que se possa compreender os atuais contornos do regime jurídico-aduaneiro do comércio internacional. Trata-se de uma análise centrífuga, que assume como centro a União Europeia e que vai para lá das respetivas fronteiras. O regime jurídico-aduaneiro que disciplina as trocas comerciais e ao qual dedicamos a nossa atenção é fruto das evoluções que surgiram na União, ainda que influenciadas pelos ensinamentos transmitidos por outros Estados (desde logo, pelo EUA).

<sup>792</sup> Cf. JEFERSON TEODOROVICZ, *Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional – História, Teoria e Política*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2017, p. 13.

<sup>793</sup> “A integração europeia [é] uma resposta antifascista ao colapso do Estado de Direito entre as duas guerras mundiais” – cf. ALESSANDRA SILVEIRA e PEDRO FROUFE, “Integração europeia em crise de identidade: Causas e perspetivas jurídico-constitucionais entre o populismo, a política e o poder”, in *DILEMAS: Revista de Estudos de Conflito e Controle Social*, Rio de Janeiro, Vol. 11, n.º 2, 2018, p. 315.

<sup>794</sup> No imediato pós-guerra, os responsáveis norte-americanos aperceberam-se dos riscos políticos decorrentes da situação de ruína económica e da consequente debilidade do tecido social com que a Europa emergira do conflito. Nesse sentido, a 5 de junho de 1947, o General Marshall (que foi Chefe do Estado Maior General dos EUA durante a II Guerra Mundial, tendo, em 1947, assumindo as funções de Secretário de Estado), num discurso proferido na Universidade de Harvard, declarava que os Estados Unidos estavam prontos para apoiar o esforço de reconstrução europeia, desde que os países da Europa conseguissem entender-se quanto à forma de repartir e utilizar eficazmente o auxílio económico-financeiro norte-americano, na conformidade de um sistema de cooperação mútua a instituir entre eles. Esta ideia foi vertida na lei norte-americana de 2 de abril de 1948, que aprovou o “*European Recovery Program*”, em que o Plano Marshall se convertera. Neste sentido e para maiores desenvolvimentos, vide JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 559. Neste seguimento, a 16 de julho de 1947, uma conferência de dezasseis países (entre os quais, Portugal), reuniu-se em Paris para apreciar os termos da oferta norte-americana e decidir sobre a forma de lhe dar concretização. Tendo chegado a um acordo, os Estados participantes (Portugal, Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Irlanda, Islândia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países-Baixos, Reino Unido, Suécia, Suíça e Turquia) assinaram a Convenção de Paris, que criou a Organização Europeia de Cooperação Económica. Nos termos da Convenção de Paris, os Estados Membros obrigavam-se a “praticar uma estreita cooperação nas suas relações económicas mútuas e para tanto conjugar as suas forças económicas, a entender-se sobre a utilização, tão complexa quanto possível, das suas capacidades e possibilidades particulares, a aumentar as suas produções, a desenvolver e modernizar os seus equipamentos industrial e agrícola, a aumentar as suas trocas, a reduzir progressivamente os entraves ao comércio mútuo, a favorecer o pleno emprego da mão-de-obra, a restaurar ou manter a estabilidade das suas economias, bem como a confiança nas respetivas divisas nacionais. E tudo isto tendo em vista o estabelecimento e execução de um programa comum de recuperação orientado no sentido de permitir às partes contratantes alcançar tão rapidamente quanto possível e de manter, depois, sem ajuda exterior de carácter excepcional, um satisfatório nível de actividade económica”. Assim, a OCDE apresentava-se como uma *organização de mera cooperação*, que excluía qualquer poder de injunção conferido a uma maioria de Estados. Neste sentido, vide JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 560. No concreto domínio aduaneiro, em conformidade com os “códigos de liberalização de trocas” da OCDE, os Estados europeus, depois de poucos anos desde a criação da OCDE, haviam podido eliminar, gradualmente, as restrições quantitativas ao comércio intra-europeu. Em 1955, a liberação era da ordem dos 90% - JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 561.

região já haviam sido vislumbradas durante a eclosão da mesma. A BENELUX, formada pela Bélgica, Holanda e Luxemburgo, em 1948, fruto de uma convenção para a criação de uma união económica que funcionaria em tempos de paz, foi um dos primeiros passos para o surgimento de várias tentativas integrativas na Europa, bem como em outras regiões, em especial na América Latina. Foram as experiências integrativas europeias que serviram de propulsoras para a análise da possibilidade de integração económica regional entre países soberanos, especialmente após o Tratado de Paris e a criação da CECA, bem como, posteriormente, através do Tratado de Roma, em vigor em 1958, e que estabeleceu a EURATOM e a CEE. Aliás, em particular o Tratado de Roma assumia um forte carácter económico, apontando para um objetivo de estruturação principiológica de uma determinada organização económica – um mercado comum<sup>795</sup>, enquanto primeiro passo para a unificação da Europa.

Assim, já em 1944 estavam reunidas as condições para o surgimento da Convenção Aduaneira dentro da União Económica da BENELUX. Em 1948 foram abolidos os direitos aduaneiros nas transações de bens realizadas entre os Estados Membros da União e foi introduzida uma pauta aduaneira comum. Em 1992, assistia-se à consolidação da União Europeia, através do Tratado de Maastricht. Em 1997, o Tratado de Amesterdão sedimentou o caminho para a União Económica e Monetária<sup>796</sup>.

Aliás, a par da introdução de uma moeda única no espaço europeu, a criação de uma União Aduaneira constitui um dos marcos históricos mais importantes no processo de integração europeia<sup>797</sup>, no sentido em que surgiu como uma solução para preocupações políticas e económicas que se faziam sentir. Nas palavras de SCHUMAN, a União Aduaneira da União Europeia representa uma das “realizações concretas” mais ambiciosas na construção de uma “solidariedade de facto” entre os Estados Membros da União Europeia, que contribuiu para a prevenção da emergência de conflitos e

---

<sup>795</sup> Cf. PEDRO FROUFE, “Constituição económica da UE, antes e depois de Lisboa (entre o princípio concorrencial e a “economia social de mercado””, *in UNIO EU Law Journal*, volume 3, n.º 1, janeiro de 2017, p. 115. De resto, a integração regional assumiu um relevante papel ao lado do multilateralismo económico – denominação atribuída ao fenómeno correspondente à intensificação comercial entre os países, num ambiente posterior à derrocada da II Guerra Mundial e, em especial, ao fim do Bipolarismo Mundial, após o termo da Guerra Fria, com a queda do Muro de Berlim.

<sup>796</sup> Para uma contextualização completa da evolução histórica do processo de cooperação e integração económica na União Europeia, desde os seus primórdios, *vide*, por exemplo, JÓÃO MOTA DE CAMPOS e JÓÃO LUIZ MOTA DE CAMPOS, *Manual de Direito Europeu – O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 6.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

<sup>797</sup> De resto, de acordo com o Livro Branco sobre o Futuro da Europa, até 2025, o funcionamento do mercado único – assente na União Aduaneira – torna-se a principal razão de ser da UE-27. Os novos progressos ficam dependentes da capacidade de acordar políticas e normas conexas, o que será mais fácil no domínio da livre circulação de capitais e de mercadorias, que beneficiam da isenção de direitos aduaneiros, do que noutros domínios. “As divergências internas detetadas quanto à abordagem a seguir em matéria de comércio internacional significam que a UE se depara com dificuldades para celebrar acordos com os seus parceiros. A migração e algumas questões de política externa são, cada vez mais, remetidas para a cooperação bilateral, enquanto a ajuda humanitária e ao desenvolvimento são abordadas a nível nacional. A União Europeia, no seu conjunto, deixa de estar representada em várias instâncias internacionais, uma vez que não consegue acordar uma posição comum no que respeita a questões que assumem importância para os seus parceiros mundiais, tais como as alterações climáticas, o combate à evasão fiscal, como tirar partido da globalização ou promover o comércio internacional”.

para a promoção da melhoria da qualidade de vida da comunidade europeia em prol da prosperidade e da segurança da União<sup>798</sup>.

A União Aduaneira – representativa, então, de um dos primeiros exemplos de uma integração bem sucedida na União Europeia – não foi, no entanto, construída de uma só vez, devendo ser assimilada não como um evento, mas sim como todo um processo<sup>799</sup>, que teve impacto nos mais diversos domínios dos Estados, com efeitos, nomeadamente, ao nível legislativo, judicial, político e administrativo<sup>800</sup>. A liberdade de circulação de mercadorias foi concretizada de forma progressiva, ficando a dever-se, em especial, ao Tribunal de Justiça a afirmação dos princípios estruturantes para a efetivação da mesma, sendo eles, nomeadamente: (i) o princípio da ilicitude de toda a regulamentação comercial dos Estados Membros que, atual ou potencialmente, direta ou indiretamente, constitua um entrave à circulação de mercadorias<sup>801</sup>; (ii) o princípio do esgotamento dos direitos (de propriedade industrial ou intelectual) – ou seja, quando um produto esteja protegido por um direito deste tipo e for comercializado licitamente (pelo seu titular ou com autorização do mesmo) num Estado Membro, o titular do direito do outro Estado Membro não poderá impedir a circulação neste outro Estado Membro ou em qualquer outro território de um Estado Membro da União Europeia<sup>802</sup>; e (iii) o princípio do reconhecimento mútuo das legislações, mesmo enquanto reconheça a manutenção de uma competência estadual, expressa na legitimidade de adoção de regulamentações técnicas e comerciais – ou seja, deverão ser admitidos à circulação e comercialização num Estado Membro os produtos regularmente produzidos e comercializados no Estado Membro de origem<sup>803</sup>.

## **2.1. A relação umbilical entre a União Aduaneira e liberdade de circulação de mercadorias**

No contexto europeu, constata-se, pois, a existência de uma relação umbilical entre a União Aduaneira e a liberdade de circulação de mercadorias entre Estados Membros, dentro do mercado único – ou seja, dentro de um espaço sem fronteiras internas, no qual é garantida a liberdade de

---

<sup>798</sup> Declaração Schuman, de 9 de maio de 1950.

<sup>799</sup> Neste sentido, PETER KIGUTA, Diretor Geral da EAC Customs and Trade, dizia que “ensuring smooth trade in goods is not a one off event, but a continuous process” – in *EAC Customs Union Archives, Briefing on Fully Fledged Customs Union*.

<sup>800</sup> A propósito da dimensão dos efeitos decorrentes de uma união aduaneira, dizia LEOPOLD KOHR que “[t]hese economies become one as inevitably as the waters of two lakes after a dam separating them has been removed” – cf. LEOPOLD KOHR, *Customs Unions – A Tool for Peace*, Foundation for Foreign Affairs, Pamphlet, n.º 8, 1949, p. 9.

<sup>801</sup> *Vide*, por exemplo, o acórdão Dassonville, de 11 de julho de 1974, 8/74, e o acórdão ITM Belgium SA e VOCAREX SA, de 11 de agosto de 1995, C-63/94.

<sup>802</sup> *Vide*, por exemplo, os acórdãos de 11 de julho de 1996, Bristol-Myers Squibb, processos apensos C-427/93, C-429/93 e C-436/93; e de 11 de julho de 1996, Eurim-Pharm, C-71/94, C-72/94 e C-73/94.

<sup>803</sup> *Vide*, por exemplo, o emblemático acórdão do TJ de 20 de fevereiro de 1979, Cassis de Dijon, processo 120/78.

circulação dos quatro fatores de produção próprios de um mercado (pessoas, bens, serviços e capitais). Aliás, “a liberdade de circulação de mercadorias é a primeira das “quatro liberdades” cuja realização era intencionada pelo Tratado de Roma. A liberdade de as mercadorias circularem estava no âmago dos objetivos da construção europeia então impulsionada, sendo elemento estruturante, na redação primitiva do tratado, do objetivo da União Aduaneira, que aqui se considera como verdadeiro pressuposto prévio do mercado interno definido como objetivo no artigo 3.º, n.º 3, do TUE<sup>804</sup>. No contexto europeu, a opção não foi, então, pela construção de uma zona de comércio livre, considerando que tal forma de integração levaria a uma integração puramente interna, envolvendo os produtos considerados como originários da zona, deixando um amplo espaço de autonomia estadual nas relações com o exterior, com Estados terceiros. A proteção externa da zona não seria uniforme, mantendo cada um dos Estados total liberdade no que toca aos produtos provenientes de países terceiros. O que se almejava era, isso sim, a construção de uma união aduaneira.

Uma união aduaneira constitui a base estável para a integração. Só é possível criar, desenvolver e gerir um mercado comum único, no interior do qual as mercadorias circulem livremente, no âmbito de uma união aduaneira, cujas fronteiras externas conheçam regras comuns. Sem a União Aduaneira da União Europeia, a política comercial comum e a política de desenvolvimento, o mercado comum agrícola e a coordenação efetiva das políticas económicas e monetárias não seriam, simplesmente, possíveis.

A União Aduaneira é a guardiã do mercado único. Aliás, já por diversas vezes o TJUE sustentou que a primeira implica que se garanta, necessariamente, a segunda<sup>805</sup>, decorrendo do sistema, como um todo, e de acordo com a natureza geral da proibição de direitos aduaneiros na circulação de mercadorias entre Estados Membros, independentemente do propósito da sua introdução ou do destino que a receita obtida venha a ter. A *ratio* da proibição reconduz-se, essencialmente, ao obstáculo que os direitos aduaneiros representam para a livre circulação de mercadorias, numa ideia trazida e sedimentada pela globalização. A livre circulação de mercadorias assenta, precisamente, na abertura das fronteiras externas e no desmantelamento das barreiras aduaneiras e não aduaneiras para que os produtos circulem livremente.

---

<sup>804</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 517. Inicialmente, os Estados Membros vincularam-se a um “armistício legislativo”, expresso nas normas dos então artigos 25.º, 28.º e 29.º, o qual era traduzido na adoção pelo Tratado de cláusulas de *stand still*, através das quais os Estados Membros se comprometiam, de forma precisa e incondicionalmente, a não introduzir direitos aduaneiros, restrições quantitativas à importação e exportação e medidas de efeito equivalente.

<sup>805</sup> Cf. acórdão do TJ de 8 de novembro de 2005, Jersey Produce Marketing Organisation Ltd, processo C-293/02. Trata-se de um entendimento válido ainda hoje, depois das alterações trazidas pelo Tratado de Lisboa, visto que também no TFUE se consagra a relação fundamental entre a livre circulação de mercadorias e a União Aduaneira.

A livre circulação de mercadorias no espaço da União Europeia poderia ficar irremediavelmente prejudicada - e conseqüentemente, assim ficaria também o próprio projeto europeu - se os Estados substituíssem os direitos aduaneiros por tributos internos, aplicáveis nas operações intra-UE, e que operassem em prejuízo dos produtos provenientes de outros Estados Membros, como fonte de receita sucedânea à que fora cedida em favor da União. Por outro lado, também o paralelismo entre a integração monetária e a integração aduaneira é claro.

## **2.2.A cooperação leal na União Aduaneira como motor da integração**

Os objetivos da União, identificados nos preceitos iniciais do TUE, vêm a sua concretização dependente, precisamente, da unidade do mercado, enquanto motor do desenvolvimento sustentável da Europa, a qual implica a participação de todos os Estados Membros. A ideia de unidade subjacente à União Aduaneira, nos termos aqui densificados, encontra-se em estreita conexão com o disposto no artigo 4.º, n.º 3, do TUE, consagrador do princípio da cooperação leal. À sua luz, a União e os Estados Membros respeitam-se e assistem-se mutuamente no cumprimento das missões decorrentes dos Tratados, devendo os Estados Membros tomar todas as medidas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União. Os Estados Membros devem, ainda, facilitar à União o cumprimento da sua missão e abster-se de qualquer medida suscetível de pôr em perigo a realização dos objetivos da União. No mesmo sentido, e por imposição do artigo 13.º, n.º 2, do TUE, cada instituição atua dentro dos limites das atribuições que lhe são conferidas pelos Tratados, de acordo com os procedimentos, condições e finalidades que estes estabelecem, devendo manter entre si uma cooperação leal.

O princípio da cooperação leal pretende garantir que os Estados Membros e as instituições europeias contribuem para o funcionamento eficaz da União. Numa vertente negativa, visa impedir que os Estados Membros adotem medidas que violem o Direito da União. Numa vertente positiva, reporta-se à obrigação dos Estados Membros tomarem as medidas necessárias à plena aplicação do Direito originário e secundário da União. Em ambas as vertentes, é evidente a intenção de *unidade* a elas subjacente.

Em concreto, o Regulamento (CE) n.º 1082/2006, de 5 de julho, alterado pelo Regulamento (UE) n.º 1302/2013, de 17 de dezembro, relativo aos agrupamentos europeus de cooperação territorial (AECT), surgiu na ordem jurídica da União como um novo e inovador instrumento jurídico no âmbito da cooperação territorial intracomunitária e, ainda, no âmbito da cooperação internacional de



caráter intraestadual. O diploma surgiu com o ensejo de facilitar o concurso da cooperação territorial para o objetivo de coesão económica e social, previsto nos artigos 3.º, n.º 3, do TUE, e 174.º do TFUE<sup>806</sup>, e para o desenvolvimento harmonioso da União, com impacto, evidentemente, no desenvolvimento harmonioso da União Aduaneira. O seu nascimento foi motivado pela ausência de instrumentos de Direito da União e de Direito internacional atinentes à cooperação transfronteiriça/territorial intra-União, num sentido lato e não apenas ligado à execução de programas com aquela finalidade e cofinanciados pelos Fundos Estruturais. Trata-se de um instrumento regulador “puro”.

Com especial relevância para a matéria em análise, o Regulamento sobre os AECT veio colocar em crise o termo “cooperação transfronteiriça intracomunitária”. Mas tão só o termo e já não o sentido que dele se pode extrair, de cooperação entre os Estados Membros. O Regulamento retirou importância às fronteiras dentro da União. Aquando da sua adoção, dizia-se, precisamente, que “(...) deveríamos cunhar um novo termo, mais adequado para uma nova era onde a realidade da cooperação territorial intracomunitária ganhará, progressivamente, foros de *mainstream*, num espaço territorial que se deve perceber como contínuo (...)”<sup>807</sup>. Os Estados Membros, entre si, deixaram de conhecer fronteiras. “Fronteiras” e “transfronteiriço” passaram a ser conceitos reconduzidos ao exterior da União. A abolição de fronteiras surge, pois, como potenciadora da cooperação/unidade exigidas.

Para efeitos de concretização de uma União Aduaneira na União Europeia, foi levada a efeito uma atuação em dois sentidos complementares. O primeiro (e não necessariamente na ordem de realização cronológica) implicava o estabelecimento de uma pauta aduaneira comum, ou seja, o estabelecimento de uma fronteira aduaneira comum em relação ao exterior, em relação aos produtos produzidos fora do território do conjunto dos Estados Membros. Assim, um produto com origem de um Estado terceiro pagaria os direitos aduaneiros de importação e cumpriria as formalidades necessárias para poder entrar no território da União Aduaneira, e estes seriam iguais, independentemente da fronteira aduaneira externa a que se apresentassem. O segundo, implicava a proibição, entre os Estados Membros, de direitos aduaneiros e de encargos de efeito equivalente, a cooperação aduaneira e a proibição de restrições quantitativas ou de medidas de efeito equivalente entre os Estados Membros (artigos 28.º, 30.º a 37.º do TFUE). Assim, a par do estabelecimento de uma pauta aduaneira comum em relação ao exterior, os Estados Membros comprometiam-se a abolir todos os

---

<sup>806</sup> “Assim, o Tratado da União Europeia, no seu art. 3.º, n.º 3, proclama hoje a coesão territorial nos domínios económico e social como objetivo prioritário” – cf. JOÃO PACHECO DE AMORIM, “A Constituição Económica Portuguesa – Enquadramento dogmático e princípios fundamentais”, p. 96 (disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/66027/2/49677.pdf> [22-01-2020]).

<sup>807</sup> Cf. NUNO VENADE, “Agrupamentos Europeus de Cooperação Territorial: O Fim da Cooperação Transfronteiriça na União Europeia”, in *50 anos do Tratado de Roma* (coord. Alessandra Silveira), Lisboa, Quid Juris, 2007, p. 245.

obstáculos alfandegários à circulação dos produtos. As mercadorias que fossem produzidas internamente deveriam poder circular livremente em todo o território da União Aduaneira, sem incidência de direitos aduaneiros ou de formalidades suplementares.

Todas estas obrigações recaíram imediatamente sobre os Estados Membros, os quais assumiram a obrigação de, durante o período de transição, procederem à eliminação das medidas nacionais (de cariz legislativo, regulamentar ou administrativo) que pudessem constituir obstáculos do tipo enunciado. Por outro lado, ficaram imediatamente vinculados a uma obrigação precisa e incondicional de *non facere*, de abstenção, não podendo instituir nas suas relações comerciais mútuas quaisquer novos entraves daquele tipo<sup>808</sup>.

De resto, a construção da disciplina jurídico-aduaneira do comércio internacional assenta num processo evolutivo, sedimentado ao longo dos anos e que foi alvo de impactantes mutações, ditadas pelas constantes alterações dos paradigmas dos termos em que o comércio de mercadorias se desenvolve. Desde o momento da sua criação que se pretendeu garantir que as mercadorias importadas para a União, independentemente do país de importação, fossem não só sujeitas às mesmas regras pautais, como também às mesmas disposições aduaneiras, assegurando-se, dessa forma, a aplicação uniforme da pauta aduaneira em toda a União. Nesse sentido, foram criadas regras de origem e procedimentos em matéria de armazenamento comuns, bem como todos os restantes instrumentos. A própria adoção do Documento Administrativo Único (DAU) marcou uma etapa decisiva: em 1988 era tomada uma importante medida tendo em vista a simplificação dos procedimentos aduaneiros. O DAU foi introduzido como formulário de declaração aduaneira, vindo assim substituir os cento e cinquenta documentos diferentes que anteriormente eram utilizados pelas Autoridades aduaneiras dos Estados Membros. Paralelamente, foi sendo introduzida nova legislação comercial tendo em vista transformar a união pautal numa verdadeira e efetiva União Aduaneira.

### **3. A unilateralidade da desintegração da União Aduaneira e a conseqüente quebra da unidade**

Mas a cooperação e a integração que caracterizam a União Aduaneira da União Europeia não são inabaláveis.

---

<sup>808</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 519.

Convocamos, a este propósito, o pensamento de ULRICH BECK, quando diz que muitas das conquistas da União Europeia – entre elas, evidentemente, a construção da União Aduaneira – se tornariam tão óbvias que só repararíamos nelas se deixassem de existir (aliás, dizemos nós, parece bastar a ameaça de abalo para que as atenções sejam para ali voltadas)<sup>809</sup>. E a saída de um Estado-Membro da União Europeia representa um desafio para o bom funcionamento da União Europeia<sup>810</sup>.

A 9 de maio de 1950, ROBERT SCHUMAN prometia um avanço para a Europa, num contexto em que as memórias da Segunda Guerra Mundial ainda estavam vivas e onde a aspiração profunda por segurança e por um futuro melhor convivia com o negativismo trazido pelo conflito. Dizia, então, SCHUMAN que “A Europa não vai ser construída de uma só vez, ou de acordo com um único plano, mas através de conquistas concretas”. Propunha, assim, a criação de uma nova autoridade internacional, que funcionasse como uma entidade única, e independente de um controlo nacional, a indústria pesada da França, Alemanha e do resto da Europa Ocidental. Concebida nestes termos, a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA) foi fundada no ano seguinte, sendo este o passo que marca a origem oficial do processo de integração.

Várias décadas depois, e num desafio ao processo de integração da União Europeia, em 23 de junho de 2016, realizou-se no Reino Unido um referendo sobre a permanência do país na União Europeia (também conhecido por referendo sobre o “Brexit”). Em 29 de março de 2017, o Reino Unido informou o Conselho Europeu da sua intenção de sair da União Europeia, acionando assim oficialmente o artigo 50.º do Tratado da União Europeia, ficando o percurso de retirada concluído a 31 de janeiro de 2020.

Este desafio é sentido em vários níveis e tem sido alvo de grande atenção por parte da comunidade jurídica, em especial no que toca aos termos de aplicação e de funcionamento de um preceito erguido sob a expectativa de não vir a conhecer implementação prática - o artigo 50.º do Tratado da União Europeia, enquanto expressão de que o projeto europeu não é definitivo e que pode ser revertido, mudando a natureza da integração europeia<sup>811,812</sup>.

---

<sup>809</sup> Cf. ULRICH BECK, *A Europa Alemã – De Maquiavel a “Merkiavel”: Estratégias de poder na crise do Euro*, Lisboa, Edições 70, 2013, p. 25 e 26.

<sup>810</sup> Assim, Comissão Europeia, “A Europa em maio de 2019: preparar uma União mais unida, mais forte e mais democrática num mundo cada vez mais incerto - Contribuição da Comissão Europeia para a reunião informal dos dirigentes da UE-27 em Sibiu (Roménia), em 9 de maio de 2019 (disponível em [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/comm\\_sibiu\\_06-05\\_pt.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/comm_sibiu_06-05_pt.pdf) [12-10-2019]).

<sup>811</sup> O Brexit foi já caracterizado da seguinte forma: “*the most selfish decision ever made since Winston Churchill saved Europe with the blood, sweat and tears of the English*” - discurso de Esteban González Pons, perante o Parlamento Europeu, no 60.º aniversário do Tratado de Roma.

<sup>812</sup> Aliás, nas palavras do advogado geral, M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, nas suas conclusões apresentadas em 4 de dezembro de 2018, no âmbito do processo C-621/18 “a retirada de um Estado-Membro é sempre um fracasso do ponto de vista do objetivo da integração”.

### 3.1. Enquadramento da questão

A mera possibilidade, normativamente prevista, de desvinculação, é, geralmente, considerada como sendo uma manifestação da dimensão intergovernamental subjacente à cooperação entre Estados Membros da União Europeia, em contraposição a uma forma perfeita de integração federal<sup>813</sup>. Neste sentido, o acionamento do procedimento de desvinculação poderá ser entendido como revelador de uma imperfeita forma de cooperação entre Estados Membros e pode significar um retrocesso no processo de integração. Porém, considera-se que o efeito que dele decorre - o direito a sair da União Europeia -, deve ser concretizado de forma a que os princípios de Direito da União Europeia não sejam lesados, princípios esses que, de resto, não ditam que a União Europeia esteja destinada a ser “*one Union, under god, indivisible*”. A saída de um Estado da União Europeia deverá ser encarada não apenas como uma solução prática para problemas democráticos, mas também como uma oportunidade para testar e aplicar aquilo que de melhor a União Europeia ensinou aos europeus: democracia e Estado de Direito. Consequentemente, ainda que o concreto conteúdo das negociações de saída seja fixado por atores políticos, o procedimento de saída, a conduta das partes envolvidas e os resultados materiais devem respeitar o cerne principiológico sob o qual a União Europeia foi erigida. Em conformidade com o entendimento da Comissão, “*the Union has often been built on the back of crisis and false starts*” and “*has always been at crossroads and has always adapted and evolved*”<sup>814</sup>. Também JEAN MONNET havia escrito que as raízes da União são fortes e profundas, tendo já sobrevivido a épocas difíceis e que pode sobreviver a mais<sup>815</sup>. A saída de um Estado da União Europeia pode ter a si subjacente uma dessas épocas duras, que servem para “renovação de votos”<sup>816</sup>, sob a égide das traves-mestras que desde o início enformam o projeto europeu. O que não impede, porém, de se concluir no sentido da necessidade de repensar a integração europeia, reinventando os seus objetivos e apostando no aprofundamento das componentes federativas do sistema, por via de uma mais completa fusão entre as competências e os instrumentos nacionais e europeus<sup>817</sup>.

---

<sup>813</sup> Neste sentido, *vide* MARIA JOSÉ RANGEL MESQUITA, “Forças e fraquezas do Tratado que estabelece uma Constituição para a Europa: cinco breves tópicos de reflexão”, in *O Direito*, 137, IV-V, p. 820.

<sup>814</sup> Cf. *White paper on the Future of Europe: Reflections and scenarios for the EU27 by 2025*, p. 6.

<sup>815</sup> Cf. JEAN MONNET, *Memoirs*, Third Millennium Publishing, Main, 1978, p. 523.

<sup>816</sup> Cf. *White paper on the Future of Europe: Reflections and scenarios for the EU27 by 2025*, p. 6.

<sup>817</sup> Cf. ALESSANDRA SILVEIRA e PEDRO FROUFE, “Integração europeia em crise de identidade: Causas e perspectivas jurídico-constitucionais entre o populismo, a política e o poder”, in *DILEMAS: Revista de Estudos de Conflito e Controle Social*, Rio de Janeiro, Vol. 11, n.º 2, 2018, p. 322.

### 3.2.0 quadro normativo do procedimento de desvinculação: em particular, o artigo

#### 50.º do TUE

Em concreto, o artigo 50.º do TUE define o procedimento que permite a um Estado Membro retirar-se da União Europeia, se o desejar, sendo este um caminho que não obedece a condições substanciais, limitando-se o artigo 50.º a fornecer orientações quanto ao percurso a seguir<sup>818</sup>. Foi introduzido pela primeira vez pelo Tratado de Lisboa em 2007<sup>819</sup>, encerrando a discussão que há muito ocupava a Doutrina quanto a tal viabilidade, e cuja posição dominante apontava para a irreversibilidade dos compromissos europeus. Terá surgido “sobretudo para atender à vontade dos novos Estados Membros da Europa de leste, traumatizados pela ausência de semelhante regra no sistema soviético ao qual pertenceram”<sup>820</sup>. Nestes termos, o artigo 50.º do TUE pode ser encarado como uma importante previsão legal para defesa da soberania dos Estados.

A consagração do procedimento de retirada no Tratado da União Europeia veio afastar a possibilidade de denúncia dos Tratados, consagrando um procedimento diferente daquele que ficou estabelecido na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>821</sup>, e sendo dois os objetivos reconduzíveis ao artigo 50.º: por um lado, consagrar o direito soberano de um Estado-Membro se retirar da União e, por outro, instituir um procedimento que permita que essa retirada seja feita de forma ordenada.

---

<sup>818</sup> Sobre o artigo 50.º do TFUE, *vide* AFONSO PATRÃO, “Anotação ao Artigo 50.º do Tratado da União Europeia”, in *Tratado de Lisboa: anotado e comentado* (coord. Manuel Lopes Porto, Gonçalo Anastácio), Coimbra, Almedina, 2012; ALESSANDRA SILVERIA, “Brexit e o princípio federativo da lealdade europeia: considerações sobre o artigo 50.º do Tratado da União Europeia”, in *UNIO E-book*, Vol. I – Workshops CEDU, 2016; EVA-MARIA POPTCHEVA, *Article 50 TEU: withdrawal of a Member State from the EU*, EPRS – European Parliamentary Research Service, February, 2016.

<sup>819</sup> Porém, em bom rigor, o artigo 50.º não é uma novidade absoluta, considerando que norma idêntica constava já do Tratado que estabelece na Constituição para a Europa (artigo I-60.º), que nunca veio a entrar em vigor.

<sup>820</sup> Cf. ALESSANDRA SILVEIRA, “On the CJEU’s post-Brexit case-law on European citizenship. The recovery of the identity ariadne’s thread”, in *UNIO EU Law Journal*, 2016.

<sup>821</sup> Em concreto, a Parte V da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) é dedicada à “Nulidade, cessação da vigência e suspensão da aplicação dos tratados”, sendo na secção III (artigos 54.º e seguintes) que é tratada, em concreto, a cessação da vigência dos tratados e a suspensão da sua aplicação. A saída de um Estado da União Europeia representa uma cessação da vigência do tratado de adesão daquele à União e da sua aplicação. Deste modo, o artigo 54.º da CVDT determina que a retirada de uma parte do tratado pode acontecer nos termos previstos no próprio tratado ou por consentimento de todas as partes. O artigo 65.º da CVDT define o procedimento a adotar, tendo início com uma notificação às outras partes da intenção de retirada do tratado. Se, após o decurso de um prazo que, salvo em casos de particular urgência, não deve ser inferior a três meses a contar da notificação, nenhuma parte formular objeções, a parte que faz a notificação poderá tomar a medida que tenha previsto. Por fim, o artigo 68.º estabelece que a notificação enviada pode ser revogada em qualquer momento, desde que a revogação ocorra antes da produção dos efeitos da decisão tomada. Porém, e conforme se disse, o procedimento a adotar no caso de um Estado Membro pretender sair da União é o que se encontra fixado no artigo 50.º do TUE. É certo que o TUE é um tratado internacional celebrado entre Estados e simultaneamente um instrumento constitutivo da União Europeia. Como tal, estaria sujeito à CVDT, segundo o seu artigo 5.º. Não obstante, a União não é Parte na CVDT e vários dos seus Estados Membros (França, Roménia) também não. Por conseguinte, as disposições da CVDT sobre a retirada de um tratado e a possível revogação desta, em especial o artigo 68.º da CVDT, não são aplicáveis em Direito da União como normas internacionais de carácter convencional. Ainda assim, as normas consuetudinárias internacionais obrigam os Estados-Membros e a União Europeia e podem ser fonte de direitos e obrigações em direito da União. Neste sentido, o artigo 50.º do TUE, cuja redação se inspirou nos artigos 65.º a 68.º da CVDT, é *lex specialis* relativamente às normas gerais do Direito Internacional sobre retirada dos tratados, mas não um preceito auto-suficiente que regule de forma exaustiva todos e cada um dos pormenores desse procedimento de retirada. Nada impede, portanto, que, para preencher as lacunas do artigo 50.º TUE, se leve em conta o artigo 68.º CVDT, embora este não reflita, *stricto sensu*, uma norma consuetudinária internacional - conforme conclusões do advogado-geral M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, apresentadas em 4 de dezembro de 2018, no âmbito do processo C-621/18.

### **3.2.1. Principais momentos do procedimento de desvinculação**

Sumariamente, o procedimento de retirada e, conseqüentemente, de desvinculação, conta com três momentos principais. Inicia-se através da comunicação ao Conselho Europeu da intenção do Estado Membro em abandonar a União Europeia. O Estado Membro deve notificar o Conselho Europeu da sua intenção de se retirar da União Europeia, “de acordo com os seus próprios requisitos constitucionais”, impedindo que um Estado Membro exerça autonomamente a possibilidade de saída. No silêncio do Tratado a este propósito, esta notificação da intenção de saída - que cabe ao órgão estadual que representa o Estado em causa externamente - não tem de obedecer a quaisquer condições. Segue-se a negociação e a conclusão de um acordo de saída, celebrado entre a União Europeia e o Estado que dela pretende sair, a fim de serem estabelecidas as condições de saída e a futura relação com a União Europeia. O procedimento de retirada fica concluído com o termo da vinculação daquele Estado ao Direito da União na data de entrada em vigor do acordo de saída ou dois anos após a notificação da intenção de exercer o direito de recesso, podendo este prazo ser prorrogado pelo Conselho Europeu, por unanimidade<sup>822</sup>.

Conforme se constata, são muito escassas as obrigações substantivas e processuais que o artigo 50.º TUE impõe ao Estado Membro que opta por se retirar: (i) deve notificar ao Conselho Europeu a sua intenção, mas não é obrigado a justificá-la nem a expor os motivos que o levam a sair da União e (ii) deve esperar dois anos contados da notificação, findos os quais o Estado poderá abandonar a União sem mais, pois a celebração de um acordo não é requisito para que a retirada fique consumada.

O acordo é negociado nos termos do n.º 3 do artigo 218.º do TFUE (que regula os termos de celebração de acordos entre a União Europeia e países terceiros ou organizações internacionais), devendo estabelecer os direitos e as obrigações da União, dos Estados Membros e do Estado que se retira. Fica, assim, definido o papel de diferentes instituições no procedimento a seguir para a negociação e a celebração do acordo de retirada, conclusão que exige uma votação por maioria qualificada do Conselho após aprovação pelo Parlamento Europeu.

Os Tratados deixam, então, de ser aplicáveis ao Estado em causa a partir da data de entrada em vigor do acordo de saída ou, na falta deste, dois anos após a notificação. Isto significa que, embora a União Europeia suspenda por dois anos o efeito da saída, na tentativa de encontrar uma solução

---

<sup>822</sup> No mesmo sentido de divisão do procedimento em três fases, *vide* o acórdão do TJUE de 19 de setembro de 2018, RO (C-327/18 PPU), EU:C:2018:733, n.º 46.

consensual, se tal não for possível, esse Estado Membro corre o risco de ter de abandonar a União Europeia em circunstâncias não consensuais e talvez altamente desfavoráveis.

Por outro lado, a ratificação do acordo de saída por parte dos Estados Membros não parece ser necessária, devido ao caráter voluntário da saída. Porém, todas as alterações aos Tratados que se imponham na sequência da saída do Estado Membro carecem de ratificação por parte dos Estados Membros da União, à luz do artigo 48.º do TUE sobre o procedimento de revisão dos Tratados. Desde logo, a saída de um Estado ditará a alteração de todos os artigos relativos à dimensão e ao alcance territorial dos Tratados.

### **3.2.2. O acordo de saída**

O *acordo de saída* é uma convenção internacional, celebrada entre a União e o Estado que pretende sair. De qualquer forma, para os efeitos da celebração do acordo de saída, o Estado que deseja sair da União Europeia não participa nas deliberações ou nas decisões do Conselho Europeu e do Conselho que lhe dizem respeito, não se verificando, porém, alterações nas demais instituições (ou seja, os deputados europeus eleitos por aquele Estado, o comissário dessa nacionalidade - se existir - e os juizes do Tribunal de Justiça mantêm-se em funções), que não representam, de resto, interesses estaduais. Por outro lado, o Estado em causa permanece vinculado ao Direito europeu, não devendo vedar-se a sua participação na adoção de regras que o vinculam<sup>823</sup>.

As soluções consagradas no artigo 50.º e, em particular, a previsão de celebração de um acordo de saída, parecem assumir uma “assinalável sensatez”<sup>824</sup>, considerando que a retirada não é, em regra, um recesso em sentido próprio, dado que o sistema prefere um consenso generalizado dos Estados Membros, admitindo apenas, em *ultima ratio*, uma denúncia unilateral dos Tratados. A preferência por um consenso generalizado é patente na suspensão temporal dos efeitos do recesso - que, na ausência de um acordo de saída, só é eficaz dois anos após o seu exercício -, o que serve de incentivo para o Estado denunciante celebrar um acordo de saída. Por outro lado, a retirada consensual não depende da anuência de todos os Estados Membros, carecendo a celebração do acordo de saída apenas de maioria qualificada no Conselho, propiciando um mais fácil entendimento. Será, precisamente, por este motivo, que o acordo de saída é celebrado entre a União e o Estado,

---

<sup>823</sup> No sentido em que a opção mais correta seria a suspensão dos representantes desse Estado em todas as instituições e em todas as matérias, *vide*, por exemplo, MICHAEL DOUGAN, “The Treaty of Lisbon 2007: Winning Minds, not Hearts”, in *Common Market Law Review*, Vol. 45, n.º 3, 2008, p. 688.

<sup>824</sup> Cf. AFONSO PATRÃO, “Anotação ao Artigo 50.º do Tratado da União Europeia”, in *Tratado de Lisboa: anotado e comentado* (coord. Manuel Lopes Porto, Gonçalo Anastácio), Coimbra, Almedina, 2012, p. 187.

diferentemente do que sucede no âmbito das adesões, que são concluídas apenas entre Estados Membros e Estados aderentes, nos termos do artigo 49.º do TUE.

A primazia conferida ao acordo, em detrimento do exercício de um direito potestativo de recesso, justificar-se-á por atenção às relações futuras do Estado que pretende sair com a União e com os demais Estados Membros, que são geograficamente vizinhos e que se encontram comercialmente ligados. Tais relações serão, tendencialmente, mais pacíficas se a retirada resultar de uma negociação. Porém, o Tratado não deixa de prever a faculdade de recesso em sentido próprio, ao estabelecer que a retirada da União não depende da conclusão do acordo, consagrando-se a favor de todos os Estados Membros um direito de denúncia - em expressão de “um direito fundamental de saída da União Europeia”<sup>825</sup>. Assim, se o acordo não for celebrado no prazo de dois anos a contar da notificação da intenção de retirada, o recesso produz os seus efeitos, evitando-se, por esta via, uma inferioridade negocial do Estado que pretende sair no âmbito das negociações de retirada<sup>826</sup>. Durante aquele período de dois anos, subsiste a faculdade de o Estado se recusar a negociar os termos do abandono<sup>827</sup>.

### 3.2.3. Os termos da desvinculação

Do artigo 50.º do TUE decorre que não será admissível uma saída meramente parcial. Obriga, isso sim, a uma saída completa<sup>828,829</sup>. Porém, não esclarece se a notificação de saída é revogável. Não o esclarece, provavelmente, para impedir que os Estado Membros utilizem uma ameaça de saída falsa para influenciar os destinos da União Europeia em seu proveito, mediante a declaração de que, não sendo cumpridos os seus desígnios, se retirarão, em prejuízo da estabilidade na União, alarmando mercados, operadores económicos e a própria administração europeia. Por outro lado, a ameaça de recesso pode ter a si associado o risco de um efeito de arrastamento, implicando que outros Estados Membros procedam à sua própria ameaça, quer por solidariedade com o motivo invocado pelo primeiro, quer por retaliação, pelo facto de a União ceder às suas exigências.

---

<sup>825</sup> Cf. MARIA LUÍSA DUARTE, “A Constituição Europeia e os direitos de soberania dos Estados-membros - elementos de um aparente paradoxo”, in *O Direito*, Ano 137, vol. IV-V, 2005, p. 861.

<sup>826</sup> Assim, apesar de ser atribuído a cada Estado um “*unilateral right to withdrawal, it does not have an immediate right to withdraw*” - cf. RAYMOND FRIEL, “Providing a Constitutional Framework for withdrawal from the EU: article 59 of the draft European Constitution”, in *International Comparative Quarterly*, Vol. 53, 2004, p. 425.

<sup>827</sup> Cf. RAYMOND FRIEL, “Providing a Constitutional Framework for withdrawal from the EU: article 59 of the draft European Constitution”, in *International Comparative Quarterly*, Vol. 53, 2004, p. 426.

<sup>828</sup> Em termos concretos, e a título de exemplo, dita a saída da União Aduaneira e também da Comunidade Europeia da energia atómica (EURATOM), ainda que a União Europeia e a Comunidade da EURATOM sejam tidas como sujeitos jurídicos distintos, considerando que o artigo 106.º-A, n.º 1, do Tratado EURATOM, determina a aplicabilidade do artigo 50.º do TUE.

<sup>829</sup> Sendo por isso que o Presidente da Comissão Europeia, Jean-Claude Juncker, disse, após o referendo Brexit, “out is out”.



Porém, e assumindo o cenário *Brexit* como exemplo - o único possível, até à data - no acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de dezembro de 2018, no âmbito do processo C-621/18 (acórdão *Wightman*), entendeu-se que o Reino Unido é livre de revogar unilateralmente a notificação da sua intenção de se retirar da União Europeia e que essa revogação, decidida no respeito das suas próprias normas constitucionais, terá por efeito que o Reino Unido permaneça na União em termos inalterados quanto ao seu estatuto de Estado Membro. Trata-se, no entender do Tribunal, de uma decisão unívoca e incondicional, a ser comunicada por escrito ao Conselho Europeu. A revogação por um Estado Membro da notificação da sua intenção de retirada reflete, nos termos do acórdão, uma decisão soberana de conservar o estatuto de Estado Membro da União Europeia, estatuto que a notificação não tem por consequência interromper ou alterar. Segundo o Tribunal de Justiça, seria contrário ao objetivo dos Tratados de criar uma União cada vez mais estreita entre os povos da Europa forçar a retirada de um Estado Membro que, tendo notificado a sua intenção de se retirar da União em conformidade com as suas normas constitucionais e nos termos de um procedimento democrático, decide revogar a notificação dessa intenção no âmbito de um tal procedimento. Sujeitar, como propunham o Conselho e a Comissão, o direito de revogação a uma aprovação pelo Conselho Europeu, por unanimidade, transformaria um direito unilateral soberano num direito condicional e seria incompatível com o princípio de que um Estado Membro não pode ser obrigado a retirar-se da União contra a sua vontade.

A análise do Tribunal de Justiça (e do Advogado geral, cujas conclusões foram no essencial retomadas pelo Tribunal) partiu, então, do reconhecimento do direito de saída dos Estados Membros como sendo um direito soberano, que seria posto em causa se a revogação da notificação de intenção de sair pudesse ser condicionada pelos restantes Estados Membros. Nesta interpretação, é atribuída uma importância decisiva aos valores fundamentais da União - em particular, à democracia e à união mais estreita entre os povos europeus, bem como à cidadania europeia dos nacionais dos Estados Membros). Seria claramente contrário a tais valores que, na pendência do procedimento de saída, tendo um Estado Membro decidido por via democrática reverter a sua intenção de sair, fosse mesmo assim obrigado a retirar-se da União (e todos os cidadãos europeus a suportar as respetivas consequências), com fundamento na inexistência de unanimidade no Conselho Europeu, a qual poderia inclusivamente dever-se ao veto de apenas um outro Estado Membro, e por razões não necessariamente ligadas ao procedimento de saída. Por outro lado, e nas palavras do Advogado geral do processo, a União é obrigada, segundo o artigo 4.º, n.º 2, do TUE, a respeitar a identidade nacional dos Estados Membros, refletida nas estruturas políticas e constitucionais fundamentais de cada um

deles. O preâmbulo da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, terceiro parágrafo, recorda que a União deve respeitar na sua ação a identidade nacional dos Estados Membros. O artigo 50.º n.º 1, do TUE é, na realidade, uma demonstração eloquente do respeito pela identidade nacional dos Estados, aos quais reconhece o direito de se retirarem da União. Do mesmo modo que um Estado Membro pode, num momento concreto, considerar que a sua identidade nacional é incompatível com a pertença à União, nada obsta a que associe essa mesma identidade (que não deve ser entendida como uma noção imutável, petrificada) à sua integração na União.

No aludido acórdão, o Tribunal de Justiça não abordou expressamente o risco de utilização abusiva do direito de revogação da notificação “artigo 50.º”, que estava na base do receio da Comissão e do Conselho. A este respeito, e como acertadamente referiu o Advogado-geral, a existência de um direito não pode ser condicionada pelo seu eventual exercício abusivo, o qual configura sempre uma situação patológica que poderá ser combatida com os instrumentos jurídicos adequados. Em particular, uma tal atuação por parte de um Estado-Membro seria contrária aos princípios da boa-fé e da cooperação leal (artigo 4.º, n.º 3 do TUE), bem como ao princípio geral de proibição de práticas abusivas consagrado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, e poderia ser como tal declarada pelo Tribunal de Justiça.

Note-se, porém, que a intervenção do Tribunal de Justiça se ficou a dever na sequência de um processo de reenvio prejudicial, e não porque se entendeu que a eventual revogação dependeria da aprovação do Tribunal de Justiça enquanto “guardião dos tratados”.

Por fim, em conformidade com o artigo 50.º, n.º 5, do TUE, e numa solução que reforça a expressão “*out is out*”, no caso de um Estado que se tenha retirado da União Europeia pedir para voltar a participar, é aplicável o procedimento referido no artigo 49.º do TUE, sem qualquer privilégio de integração na União.

Mas esta não é a única questão que o Tratado deixa, pelo menos expressamente, por resolver.

A título de exemplo, não é definido um prazo para que o Estado Membro notifique a sua intenção de sair da União Europeia na sequência de um referendo. E uma notificação tardia poderá provocar instabilidade nos mercados financeiros, nos operadores económicos, na intervenção das instituições da União Europeia, nos restantes Estados Membros que aplicam o direito da União e, principalmente, na vida dos cidadãos europeus que exerceram a sua liberdade de circulação. Portanto, o Parlamento Europeu aprovou uma resolução, estabelecendo a imediata invocação do artigo 50.º, a fim de evitar uma situação de incerteza, perniciosa para todos, e para proteger a integridade da União Europeia.

No silêncio do Tratado quanto a questões que se levantem, considera-se que deverão as mesmas ser resolvidas à luz da principiologia do Direito da União Europeia, em especial, em conformidade com o princípio da lealdade europeia (artigo 4.º, n.º 3, do TUE), segundo o qual os Estados Membros facilitam a cumprimento da missão da União e abstêm-se de tomar qualquer medida suscetível de colocar em risco a realização dos objetivos da União<sup>830</sup>. Há uma obrigação de fidelidade ao conjunto, a partir da complementaridade entre vários níveis que se suportam e que se apoiam mutuamente<sup>831</sup>. Na verdade, segundo a jurisprudência constante do TJUE, na interpretação de uma disposição de Direito da União, há que ter em conta não só os seus termos e os objetivos que prossegue mas também o seu contexto e o conjunto das disposições do Direito da União<sup>832</sup>.

### **3.2.4. As repercussões aduaneiras da desvinculação**

Num cenário em que um Estado Membro pretenda sair da União Europeia, importa, em especial para o presente estudo, aferir os impactos tributários de tal opção, concretamente no domínio aduaneiro, os quais advêm, fundamentalmente, da passagem desse Estado a “Estado terceiro”.

Na ausência de um acordo de saída, o Estado Membro será tratado como um Estado não pertencente à União Europeia para fins aduaneiros. Consequentemente, todas as operações de compra e venda e transporte de mercadorias de e para esse Estado serão afetadas, no sentido em que as relações comerciais com ele estabelecidas passam a ser regidas pelas regras gerais da OMC, sem aplicação de preferências. Em concreto, (i) serão aplicadas formalidades aduaneiras, terão de ser apresentadas as declarações de importação/exportação, e as Autoridades aduaneiras poderão exigir garantias para dívidas aduaneiras potenciais ou existentes; (ii) serão aplicados direitos aduaneiros às mercadorias que entram na UE provenientes do Estado que pretende sair, sem preferências; (iii) poderão igualmente aplicar-se proibições ou restrições a algumas mercadorias que entram na UE provenientes desse Estado, o que significa que poderão ser necessárias licenças de importação ou exportação; (iv) as licenças de importação e exportação emitidas pelo Estado em causa deixarão de ser válidas na UE; (v) as autorizações para simplificações ou procedimentos aduaneiros, como o regime de entreposto aduaneiro, emitidas por esse Estado deixarão de ser válidas na UE; (vi) as autorizações de

---

<sup>830</sup> Cf. ALESSANDRA SILVEIRA, “Brexit and the possibility of “withdrawing the withdrawal”: a hypothetical question?”, in *UNIO - EU LAW JOURNAL*, disponível em <https://oficialblogofunio.com/2018/11/26/brexit-and-the-possibility-of-the-withdrawing-the-withdrawal-a-hypothetical-question/> [14-05-2019].

<sup>831</sup> Cf. ALESSANDRA SILVEIRA, “Brexit e o princípio federativo da lealdade europeia: considerações sobre o artigo 50.º do Tratado da União Europeia”, in *UNIO E-book*, Vol. I – Workshops CEDU, 2016, p. 345.

<sup>832</sup> Neste sentido, *vide* acórdãos do TJUE de 27 de novembro de 2012, Pringle, C-370/12, EU:C:2012:756, n.º 135; de 3 de outubro de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e o./Parlamento e Conselho, C-583/11 P, EU:C:2013:625, n.º 50 e de 17 de março de 2016, Parlamento/Comissão, C-286/14, EU:C:2016:183, n.º 43.

operador económico autorizado emitidas pelo Estado deixarão de ser válidas na UE; (vii) os Estados Membros cobrarão IVA na importação de mercadorias que entrem na UE provenientes do Estado a sair; (viii) as exportações para esse Estado serão isentas de IVA; (ix) as regras relativas à declaração e ao pagamento do IVA (no caso dos serviços prestados por via eletrónica, por exemplo) e ao reembolso transfronteiras do IVA serão alteradas; (x) a circulação de mercadorias para o Estado que pretende sair exigirá uma declaração de exportação (a circulação de mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo para o mesmo poderá também exigir um documento administrativo eletrónico - eAD); e (xi) a circulação de mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo do Estado a sair para a UE terá de ser libertada das formalidades aduaneiras antes de se poder iniciar uma circulação ao abrigo do Sistema de Controlo da Circulação dos Produtos Sujeitos a Impostos Especiais de Consumo (EMCS).

Também em termos práticos, as alterações às relações comerciais exigem que os operadores económicos revejam se são dotados de capacidade humana (desde logo, se contam com pessoas formadas em matéria aduaneira) e de capacidade técnica (sistemas eletrónicos e outros) para manter as relações comerciais com o Estado que pretende sair e se contam com as autorizações aduaneiras necessárias para operar, como as relativas a regimes especiais (armazenagem, transformação ou mercadorias abrangidas pela regra de “utilização específica”). Em termos de planeamento neste domínio, será relevante aferir que tipo de simplificações e de facilidades aduaneiras existentes é que poderão ser aplicáveis, tais como: simplificações para sujeição de mercadorias a um regime aduaneiro; garantias globais, com montantes reduzidos, ou dispensas e simplificações relativas aos regimes de trânsito.

#### **4. Dimensão material: o quadro normativo aduaneiro basilar**

A densificação do quadro jurídico-normativo aduaneiro do nível europeu será concretizada, conforme se anunciou, a partir da divisão entre Direito originário (aquele que decorre dos Tratados da União Europeia) e Direito derivado (aquele que resulta da produção normativa das instituições previstas naqueles estatutos fundacionais do ordenamento europeu).

Alertamos, porém, que em termos expositivos, a referência aos diplomas disciplinadores de ambos os âmbitos, em alguns momentos, pressupõe alguns cruzamentos.

De resto, já desde o final da década de 1970 que se assistiu na Europa a um movimento, iniciado na Alemanha por PETER NOLL<sup>833</sup>, assente numa leitura da elaboração do quadro normativo, que evidenciava os sintomas da então denominada “crise da lei”, marcada pela inflação normativa, pelos baixos padrões da qualidade material e formal da lei e, até, pela não aplicação da lei, questionando-se as razões da mesma. Estava, então, criado o mote para, ao nível europeu, ser concretizada uma reflexão sistemática e global sobre o procedimento legislativo, englobando a fase de criação das normas<sup>834</sup>, até à fase da respetiva execução. Desde então que a qualidade normativa tem vindo a ser um propósito, tanto no plano científico (por exemplo, mediante a profusão das investigações feitas neste domínio), como institucional (nomeadamente, por via da criação de centros de investigação e da introdução de disciplinas de estudos de legislação nos planos de estudo). No domínio aduaneiro é patente o elevado número de diplomas que versam sobre a disciplina aduaneira, mas reconhece-se que dificilmente se consegue simplificar, em termos normativos, uma matéria que, por si só, é complexa.

#### **4.1. O quadro jurídico-normativo do Direito originário**

O arquétipo normativo essencial da União Aduaneira da União Europeia reside nos artigos 28.º a 37.º do TFUE<sup>835</sup>, dos quais resulta, fundamentalmente, a proibição, entre Estados Membros, de aplicação de tributos aduaneiros de importação e de exportação e de quaisquer encargos de efeito equivalente, bem como a adoção de uma pauta aduaneira comum nas suas relações com países terceiros e o reforço da cooperação aduaneira entre os Estados Membros e entre estes e a Comissão.

Em sede aduaneira, o TFUE consagra disposições fundamentais que vinculam os Estados Membros e que lhes são diretamente aplicáveis, dele decorrendo que as instituições da União Europeia têm uma competência exclusiva em matéria de Direito Aduaneiro (conforme dispõe o seu artigo 3.º, n.º 1, alínea a)), ainda que a respetiva aplicação seja da responsabilidade dos Estados Membros, por intermédio das Autoridades aduaneiras nacionais.

Pela importância que assume no âmbito da conformação do Direito Aduaneiro da União, importa destacar o artigo 26.º, relativo ao mercado interno. O mercado interno, num *overarching*

---

<sup>833</sup> Cf. Peter Noll, *Gesetzgebungslehre*, Hamburg, Rowohlt, 1973.

<sup>834</sup> Na expressão de GOMES CANOTILHO, “momentos genéticos” - Cf. J.J. GOMES CANOTILHO, “Relatório sobre Programa, Conteúdos e Métodos de um curso de Teoria da Legislação”, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Volume LXIII, Coimbra, 1987, p. 408.

<sup>835</sup> Até ao Tratado de Amesterdão, a disciplina da livre circulação das mercadorias estendia-se dos artigos 9.º a 37.º.

*concept*<sup>836</sup>, constitui o referente ao qual se deve reconduzir a heurística e hermenêutica europeia relativa às liberdades fundamentais<sup>837</sup>. Neste sentido, os artigos 4.º, n.º 2, alínea a), e 26.º, n.º 2, do TFUE, devem ser considerados como normas fundamentais, contendo o *leitmotif* e os *standards* básicos para a implementação do mercado interno, ao passo que as liberdades fundamentais são extensões seletivas destes *standards* nas diferentes dimensões de mercadorias, pessoas, serviços e capitais<sup>838</sup>.

O artigo 28.º está relacionado com a livre circulação de mercadorias e coloca em evidência a União Aduaneira enquanto um dos pilares da União Europeia. O artigo 29.º é atinente ao processo administrativo de desembaraço aduaneiro – através do qual as mercadorias são colocadas em regime de livre prática. O artigo 30.º é relativo à União Aduaneira e consagra a proibição, entre Estados Membros, de direitos aduaneiros de importação e de exportação ou de encargos de efeito equivalente. E, ainda, o artigo 31.º, que se reporta à matriz essencial da União Aduaneira - a Pauta Aduaneira da União -, nos termos do qual os direitos da pauta aduaneira comum são fixados pelo Conselho, sob proposta da Comissão.

O TFUE remete, ainda, para uma base de princípios, que deverá ser dotada de uniformidade e assente no estabelecimento da política comercial comum<sup>839</sup>. Em concreto, estabelece o artigo 207.º do TFUE que a política comercial comum assenta em princípios uniformes, designadamente no que diz respeito às modificações pautais, à celebração de acordos pautais e comerciais sobre o comércio de mercadorias e serviços, e aos aspetos comerciais da propriedade intelectual, ao investimento estrangeiro direto, à uniformização das medidas de liberalização, à política de exportação, bem como às medidas de defesa comercial, tais como as soluções a tomar em caso de *dumping* e de subsídios<sup>840</sup>.

---

<sup>836</sup> Numa expressão de FRANS VANISTENDAEL, segundo o qual “*the controlling concept for the interpretation of the fundamental freedoms is to be found in the over-arching concept of “internal market”*” - cf. FRANS VANISTENDAEL, “General Report on the Fundamental Freedoms and National Sovereignty in the European Union”, in *EU Freedoms and Taxation*, (Frans Vanistendael, coord.) EATLP International Tax Series, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, p. 171.

<sup>837</sup> Neste sentido se pronuncia CORDEWENER, ao dizer que “*if one wants to understand the rationale behind the myriad of ECJ Judgments on the interpretation and application of the fundamental freedoms until now, it must be recognized that the key is the overall functional context to which all the individual freedoms must be adapted: this is the general aim of an EU-wide internal market, which is defined as an area without internal frontiers in which the free movement of goods, persons, services and capital is insured*” - cf. AXEL CORDEWENER, “The Prohibitions of Discrimination and Restriction Within the Framework of Fully Integrated Internal Market”, in *EU Freedoms and Taxation* (Frans Vanistendael, coord., Vol. 2, Amsterdão, EATLP International Tax Series, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, p. 5.

<sup>838</sup> Cf. AXEL CORDEWENER, “The Prohibitions of Discrimination and Restriction Within the Framework of Fully Integrated Internal Market”, in *EU Freedoms and Taxation* (Frans Vanistendael, coord.), Vol. 2, Amsterdão, EATLP International Tax Series, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, p. 6.

<sup>839</sup> A par da política comercial comum, surge a política agrícola comum. Em prol da proteção dos agricultores da União Europeia contra importações concretizadas a preços consideravelmente mais baixos e, simultaneamente, para incentivar a produção agrícola para exportação, foi no âmbito da Uruguay Round que a União Europeia aceitou eliminar os antigos “direitos niveladores” agrícolas aplicáveis às importações, substituindo-os pelo instrumento mais geralmente aceite, que são os direitos aduaneiros. Os direitos aduaneiros agrícolas são constituídos por diversos elementos, entre os quais um elemento variável e um elemento sazonal, tendo igualmente em conta o preço pago aquando da importação. São as Autoridades aduaneiras da União Europeia que controlam a importação desses produtos e que cobram os direitos aduaneiros. Também calculam e pagam as “restituições» previstas em relação às exportações para países terceiros.

<sup>840</sup> Os subsídios à produção de um bem de importação e às exportações correspondem a medidas fiscais não aduaneiras, tendo impacto no padrão do comércio externo. Os primeiros, são destinados a promover a substituição de importações, garantindo uma retribuição à oferta interna mais favorável, para que esta possa competir mais facilmente no mercado interno com as importações. Já os segundos estão destinados a aumentar os volumes exportados,

A política comercial comum é conduzida de acordo com os objetivos da ação externa da União. Por seu turno, o Parlamento Europeu e o Conselho, por meio de regulamentos adotados de acordo com o processo legislativo ordinário, estabelecem as medidas que definem o quadro em que é executada a política comercial comum.

Passamos, então, a título prévio, a identificar o conjunto de proibições impostas aos Estados Membros para concretização plena da União Aduaneira. O afastamento da tributação aduaneira ou de outros encargos de efeito equivalente, decorrente das aludidas proibições, é feito, precisamente, com o objetivo de potenciar as trocas comerciais entre Estados que, por via das imposições que resultam dos próprios Tratados constitutivos, prosseguem, através de medidas também adotadas internamente, o desenvolvimento sustentável. Por outras palavras, e em conexão com a conceção apresentada na primeira parte da presente dissertação, não se ignora que, também no contexto da União Aduaneira da União Europeia (e de outras Uniões Aduaneiras existentes, nas quais se afasta a tributação aduaneira entre os respetivos Estados membros) as finalidades que seriam reconduzidas à tributação aduaneira são (pelo menos tendencialmente) concretizadas por outras vias, distintas da imposição de obrigações aduaneiras, o que justifica a implementação das restrições que se passa a assinalar. Sucede que as uniões aduaneiras – e outros arranjos de integração que pressuponham o afastamento de imposições aduaneiras – conhecem um substrato comum, uma unidade no padrão de produção e de consumo (potenciado, desde logo, pela proximidade geográfica entre os Estados envolvidos), um sentimento de pertença que dificilmente encontra paralelo perante cenários em que o comércio internacional é concretizado entre Estados com conceções distintas quanto às prioridades a observar nas transações de mercadorias, não estando conectados por vínculos tão estreitos que justifiquem uma *unidade* na atuação e, no caso da União Europeia, que justifiquem o mercado comum e, conseqüentemente, o próprio projeto europeu. Quando a *união* existe, mais facilmente se concebe a possibilidade de adoção de medidas comuns tendentes à concretização de finalidades associadas ao desenvolvimento sustentável, ainda que não diretamente reconduzidas à tributação aduaneira. Aliás, sendo o padrão de produção e de consumo comum, e sendo o mesmo comumente aceite, também mais facilmente se justifica a intenção de potenciar as trocas de mercadorias, afastando-se a tributação aduaneira e

---

pela redução do preço a que os compradores passam a pagar as exportações subsidiadas. Relativamente aos subsídios à exportação, através deles é incentivada a aplicação dos recursos nos setores em que o país possui alguma vantagem comparativa, mas também uma maior abertura ao exterior e, assim, uma maior dependência do mercado externo. No que concerne aos subsídios à produção, pelo contrário, a diminuição da abertura ao exterior é acompanhada da utilização de mais recursos em setores nos quais a economia é menos eficiente. Para além dos subsídios que são pagos diretamente pelos Estados em função do volume ou do valor produzido ou exportado, são de assinalar outras formas de subsidiar tanto a produção, como as exportações, tais como facilidades especiais de crédito. No sentido em que “um subsídio é um imposto negativo”, *vide* EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, AMADEU PAIVA e HELENA PATACÃO, *Hermes Revelado – Lições de Comércio Internacional*, McGraw-Hill, 1997, p. 73.

implementando-se outras medidas direcionadas à concretização das finalidades extrafiscais que a tributação aduaneira poderia, também, satisfazer.

#### **4.1.1. A proibição de restrições ao comércio entre Estados Membros**

Com especial relevância, o artigo 30.º do TFUE assume como finalidade a eliminação de todos os entraves, diretos ou indiretos, atuais ou potenciais, às correntes de importação no comércio intraunião, estabelecendo a proibição de restrições ao comércio entre Estados Membros.

Enquanto meio indispensável para a realização do mercado sem fronteiras internas, o artigo 30.º não proíbe, por conseguinte, apenas as medidas de origem estadual que, em si mesmas, criem restrições ao comércio entre os Estados Membros, mas pode igualmente ser aplicado quando um Estado Membro se abstém de tomar as medidas requeridas para fazer face a entraves à livre circulação de mercadorias devido a causas que não tenham origem estadual. Com efeito, quando um Estado Membro se abstém de agir ou, eventualmente, de adotar as medidas suficientes para impedir que sejam criados obstáculos à livre circulação de mercadorias, nomeadamente por ações de particulares no seu território contra produtos originários de outros Estados Membros, provoca um entrave nas trocas comerciais concretizadas dentro da União Europeia na mesma medida que uma ação desse Estado. Assim, o aludido artigo 30.º impõe aos Estados Membros não só a rejeição de atos ou de comportamentos capazes de constituir um obstáculo às trocas comerciais, mas também, e em conjugação com o artigo 5.º do TUE, a tomarem todas as medidas necessárias e apropriadas para assegurar no seu território o respeito dessa liberdade fundamental. Nesta última hipótese, os Estados Membros, que continuam a ter competência exclusiva para a manutenção da ordem pública e para a salvaguarda da segurança interna, dispõem de uma margem de apreciação para determinar quais são, em concreto e para cada situação, as medidas mais aptas para eliminar os entraves à importação dos produtos. Não cabe, por isso, às instituições da União substituir-se aos Estados Membros para lhes indicar as medidas que devem adotar e aplicar efetivamente para garantir a livre circulação de mercadorias no seu território<sup>841</sup>.

Este preceito estabelece uma proibição estrita, no sentido em que, estando em causa uma norma de efetivação do mercado interno, qualquer desvio à sua aplicação, mesmo quando legítimo,

---

<sup>841</sup> Cf. acórdão do TJUE de 9 de dezembro de 1997, processo C-265/95. *Vide*, também, o acórdão *Van Gend en Loos*, de 5 de fevereiro de 1963, processo n.º 26/72 no qual o Tribunal de Justiça afirmou o princípio do efeito direto das normas “comunitárias”. No caso em apreço, um Estado Membro havia criado um novo direito aduaneiro, já depois de ter entrado em vigor o Tratado de Roma. O Tribunal de Justiça entendeu que o então artigo 12.º (antigo artigo 30.º do TFUE) consagrava uma obrigação clara, precisa e incondicional de abstenção, proibindo os Estados Membros de criar novos direitos aduaneiros, sendo a mesma invocável pelos particulares em juízo, gerando direitos na sua esfera jurídica particular.



deve ser interpretado restritivamente. As situações em que tal pode acontecer reconduzem-se não só às exceções expressamente previstas no artigo 36.º do TFUE, mas também aos casos em que é exigido um encargo que corresponda à contraprestação de um serviço efetivamente prestado, num montante proporcional (designadamente, para controlos efetuados para cumprimento de obrigações impostas pelo Direito da União Europeia – é o caso, por exemplo, das despesas de desalfandegamento nas instalações do importador; e dos encargos reais resultantes do cumprimento obrigatório uniforme de disposições europeias que favoreçam a livre circulação de mercadorias). Serão também legítimos os encargos determinados por outros instrumentos de Direito Internacional. Por fim, podem ser exigidos encargos que façam parte do sistema geral de imposições internas, previstas no artigo 110.º do TFUE, desde que abranjam, de forma sistemática e de acordo com os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados ou exportados.

Especificamente no que concerne ao artigo 110.º - que estabelece a proibição de políticas fiscais limitadoras do mercado interno - em causa está um preceito que pode levantar algumas dificuldades de compressão. Nos respetivos termos, nenhum Estado Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.

Trata-se de um preceito que estabelece uma imposição distinta das que foram apontadas, assumindo como referência o tratamento que é conferido internamente, pelos Estados Membros, aos respetivos produtos nacionais. Significa, por isso, que está numa situação de fronteira entre o Direito da União Europeia (consagrador da liberdade de circulação de mercadorias) e o Direito Fiscal. O Direito Fiscal continua, no essencial, fora do domínio da União. Porém, o artigo 110.º do TFUE impõe aos Estados Membros constrições de natureza fiscal.

O objetivo é o de limitar as implicações das políticas fiscais nacionais na concretização do mercado interno, sendo dada concretização ao princípio da tributação no país de destino. Assim, e em prol da neutralidade na tributação, os movimentos internacionais de mercadorias devem apenas ser objeto de tributação indireta no país de importação (ou seja, no país onde o bem será consumido), sendo isentas as exportações. O artigo 110.º assume-se, pois, como uma norma complementar em

relação à proibição de direitos aduaneiros e de encargos de efeito equivalente, procurando assegurar a livre circulação de mercadorias e garantir a igualdade de concorrência<sup>842</sup>.

Porém, o artigo 28.º, relativo à proibição de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente entre Estados Membros, e o artigo 110.º, relativo à proibição de tributação discriminatória ou protecionista entre Estados Membros, não são aplicáveis simultaneamente, porque são atinentes a matérias distintas: enquanto o artigo 28.º proíbe a tributação nas importações provenientes de outros Estados Membros, o artigo 110.º permite a tributação sobre os produtos importados, desde que os produtos nacionais similares tenham exatamente a mesma carga fiscal<sup>843</sup>. Por outro lado, o artigo 110.º confere aos Estados Membros a faculdade de cobrar impostos sobre os produtos dentro dos limites estabelecidos pelas medidas de harmonização europeias adotadas com base no artigo 113.º e dentro dos limites estabelecidos pelo próprio artigo 110.º. Já o artigo 28.º não concede aos Estados Membros qualquer margem de apreciação para cobrar qualquer encargo que tenha o efeito de um direito aduaneiro, por mais pequeno ou indireto que seja.

#### **4.1.2. A proibição de restrições quantitativas**

Por seu turno, os artigos 34.º a 37.º referem-se à proibição das restrições quantitativas (à importação e à exportação) e de todas as medidas de efeito equivalente entre os Estados Membros, numa imposição que vale tanto para os Estados Membros como para as instituições da União. Estão em causa disposições fundamentais para a realização da liberdade de circulação de mercadorias e, mais amplamente, para a efetivação do mercado interno. Para além do mais, são disposições que gozam de efeito direto, podendo ser imediatamente invocadas pelos particulares em juízo, perante os órgãos jurisdicionais nacionais, normalmente contra o Estado.

Isto porque, a par dos direitos aduaneiros, também as restrições quantitativas são tidas como barreiras à circulação de mercadorias. A restrição quantitativa corresponde a um meio de controlo direto das importações ou das exportações, destinado a limitá-las durante um dado período em termos de unidades físicas ou de valor. Sinteticamente, constituem restrições quantitativas as medidas

---

<sup>842</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 528.

<sup>843</sup> Neste sentido, *vide* o acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de junho de 1966, Alfons Lütticke GmbH, Colónia-Deutz contra Hauptzollamt (Gabinete Principal das Alfandegas) Saarland processo, processo C-57/65. *Vide*, ainda, os acórdãos do TJUE de 17 de setembro de 1997, Fazenda Pública contra União das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, UCRL (UCAL), processo C-347/95, e de 17 de setembro de 1997, Fazenda Pública contra Fricarnes, S.A., processo C-28/96.

estaduais que proíbem a importação, a exportação ou trânsito de quaisquer mercadorias, sendo a proibição direcionada às próprias mercadorias<sup>844</sup>.

Ficam, porém, salvaguardadas as proibições ou restrições à importação, exportação ou trânsito justificadas por razões de *moralidade pública*, ordem pública e segurança pública; de proteção da saúde e da vida das pessoas e animais ou de preservação das plantas; de proteção do património nacional de valor artístico, histórico ou arqueológico; ou de proteção da propriedade industrial e comercial. Todavia, tais proibições ou restrições não devem constituir nem um meio de discriminação arbitrária nem qualquer restrição dissimulada ao comércio entre os Estados Membros. Os Estados Membros deverão adaptar os monopólios nacionais de natureza comercial, de modo a que esteja assegurada a exclusão de toda e qualquer discriminação entre nacionais dos Estados Membros, quanto às condições de abastecimento e de comercialização<sup>845</sup>.

#### **4.1.3. As proibições de restrições equivalentes às restrições quantitativas**

Mas os aludidos preceitos não proíbem, apenas, as restrições quantitativas, mas também as medidas a elas equivalentes (nos termos do artigo 34.º do TFUE, são proibidas, entre os Estados Membros, as restrições quantitativas à importação, bem como todas as medidas de efeito equivalente). Assim, quando as medidas restritivas estiverem relacionadas com elementos estranhos e externos às

---

<sup>844</sup> Mais detalhadamente, existem três tipos fundamentais de restrições quantitativas: (i) a proibição, que se traduz na interdição total da entrada (e saída) de mercadorias, que pode ser imposta por razões de natureza não económica (política, sanidade, moral...); (ii) os contingentes, que assentam na fixação de um contingente ou quota, enquanto limite máximo (físico ou valor) para as importações ou exportações; e (iii) o licenciamento, que se reconduz aos casos em que a importação ou a exportação só são admitidas se o operador económico estiver munido por uma licença, concedida pelo Estado. Assemelham-se às restrições quantitativas os efeitos de regulamentações administrativas que, direta ou indiretamente, reduzam o volume de comércio, e o comércio resultante da concessão pelo Estado a certas empresas ou organismos de privilégios exclusivos (incluindo o monopólio) na importação ou exportação, reservando-se o direito de influenciar direta ou indiretamente as operações de comércio. O Estado pode recuperar, parcial ou totalmente, o valor da receita fiscal correspondente ao direito aduaneiro equivalente à restrição quantitativa, se a distribuição de licenças de importação que lhe está normalmente associada não for gratuita.

Podem ser os próprios países exportadores a impor restrições quantitativas sobre as suas exportações. É o caso em que o país exportador, detendo algum poder de monopólio sobre o comércio internacional do seu bem de exportação, quer retirar o máximo de vantagens dessa situação. Restringindo as exportações, faz subir o preço internacional e baixa o preço interno, ficando mais unidades disponíveis internamente. Esta diferença de preço pode ser recebida, total ou parcialmente, pelo Estado, através da emissão de licenças, ou constituir receita dos produtores internos, dos intermediários, dos consumidores externos ou dos funcionários da administração pública que emitem as licenças. Casos existem também em que o país exportador restringe, voluntariamente, as suas exportações, de acordo com o país importador, porque se apercebe que o comércio livre provocará ruturas no mercado do país importador de tal forma que este acabará por impor controlos comerciais restritivos sobre as importações. A este propósito, e para maiores desenvolvimentos, *vide* EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, AMADEU PAIVA e HELENA PATACÃO, *Hermes Revelado - Lições de Comércio Internacional*, McGraw-Hill, 1997, p. 72 e seguintes.

<sup>845</sup> Por monopólio nacional entende-se qualquer mecanismo mediante o qual um Estado Membro, de *jure* ou de facto, controle, dirija ou influencie sensivelmente, direta ou indiretamente, as transações comerciais entre os Estados Membros, inclusivamente quando o monopólio tenha sido cedido a terceiros. Assim, em causa poderá estar uma estrutura comercial pública ou privada a quem tenha sido delegada a comercialização exclusiva de uma mercadoria. A obrigação de adequação decorrente do TUE não implica o desaparecimento destes monopólios, apenas exigindo que a sua organização e funcionamento seja concretizado de maneira a que não haja discriminação no fornecimento dos bens sob monopólio comercial entre as mercadorias nacionais e as mercadorias dos demais Estados Membros. Neste sentido e para mais desenvolvimentos, *vide* JAVIER DíEZ-HOCHLEITNER, *et al.*, *Últimas tendencias en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2008-2011)*. *Recent trends in the case law of the Court of Justice of the European Union (2008-2011)*, Madrid, La Ley, 2012, p. 287 e 288.

próprias mercadorias, em causa estarão medidas de efeito equivalente. Estamos perante um “verdadeiro conceito jurídico indeterminado”<sup>846</sup>.

O TFUE não o define, tendo sido a Diretiva n.º 70/50/CEE, de 22 de dezembro de 1969 (sobre a supressão das medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas à importação não visadas por outras disposições adotadas em virtude do tratado CEE), que avançou com uma primeira noção: são as disposições legislativas, regulamentares, administrativas, ou até de incitamento, que constituam obstáculo às importações que poderiam ter lugar na sua ausência ou que tornem as importações mais onerosas ou difíceis que o escoamento da produção nacional.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça tem também contribuído para a respetiva densificação. Desde logo, nos termos do acórdão *Dassonville (Procureur du Roi c. Benoît e Gustave Dassonville)*, de 11 de julho de 1974, processo 8/74, qualquer regulamentação comercial dos Estados Membros, suscetível de prejudicar, direta ou indiretamente, atual ou potencialmente, o comércio internacional, deverá ser considerada como uma medida de efeito equivalente a restrições quantitativas. Porém, no mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça admitiu que os Estados Membros podiam manter certos obstáculos à circulação dentro da União, quando, perante a inexistência de uma regulamentação comum da produção e comercialização do produto em causa (no caso, o álcool), tais medidas possam ser consideradas necessárias para a satisfação de exigências imperativas, atinentes, designadamente, à eficácia dos controlos fiscais, à proteção da saúde pública, à lealdade das transações comerciais e à defesa dos consumidores. A adoção de tais medidas depende da ausência de regulamentação europeia, da necessidade de proteção de interesses gerais da coletividade nacional e da circunstância complementar de se traduzirem em regulamentações comerciais não discriminatórias.

A partir dos anos 80, assistiu-se a uma progressiva redução do âmbito de aplicação material do artigo 34.º, que ficou circunscrito às situações em que as legislações nacionais tenham por objeto regular as trocas comerciais entre os Estados Membros. Tal redução culminou com a prolação do acórdão *Keck e Mithouard*, de 24 de novembro de 1993, processos apensos C-267/91 e C-268/91. A decisão proferida constituiu uma reviravolta na jurisprudência do Tribunal de Justiça, ao ter concluído que “os operadores económicos invocam cada vez mais frequentemente o [então] artigo 30.º do Tratado para impugnar qualquer tipo de regulamentação que tenha por efeito limitar a sua liberdade comercial, mesmo que não abranja os produtos provenientes de outros Estados-membros”. Assim, “contrariamente ao que até agora foi decidido, a aplicação de disposições nacionais que limitam ou

---

<sup>846</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 530.

proíbem determinadas modalidades de venda a produtos provenientes de outros Estados-membros não é susceptível de entravar directa ou indirectamente, actual ou potencialmente, o comércio intracomunitário na acepção da jurisprudência Dassonville (acórdão de 11 de Julho 1974, 8/74), desde que se apliquem a todos os operadores interessados que exerçam a sua actividade no território nacional e desde que afectem da mesma forma, tanto juridicamente como de facto, a comercialização dos produtos nacionais e dos provenientes de outros Estados-membros. Com efeito, desde que essas condições se encontrem satisfeitas, a aplicação de regulamentações desse tipo à venda de produtos provenientes de outro Estado-membro que obedeçam às regras aprovadas por esse Estado não é susceptível de impedir o seu acesso ao mercado ou de o dificultar mais do que dificulta o dos produtos nacionais”.

Nestes termos, de acordo com a posição do Tribunal de Justiça, disposições que contemplem, por exemplo, a proibição de certas modalidades de venda, escapam ao âmbito de aplicação do artigo 34.º do TFUE. Ou seja, nesses casos, não estamos sequer perante a violação daquele preceito e sua desaplicação justificada, seja pela exceção explícita do artigo 36.º do TFUE, seja por qualquer prevalência de superiores interesses dos Estados Membros<sup>847</sup>.

Em prol da garantia de cumprimento das proibições vertidas nos artigos 30.º a 36.º do TFUE, surgiu o Regulamento n.º 2679/98, do Conselho, de 7 de dezembro de 1998, que versa sobre o funcionamento do mercado interno em relação à livre circulação de mercadorias entre os Estados Membros. Trata-se, pois, de um reflexo do reforço dos mecanismos de diálogo entre a União e os Estados Membros no combate aos entraves que se levantam à livre circulação de mercadorias, baseado, em particular, no princípio da proporcionalidade.

É verdade que os Estados Membros têm competência exclusiva no que se refere à manutenção da ordem pública e à salvaguarda da segurança interna, bem como para determinar se, quando e quais as medidas necessárias e proporcionais para facilitar a livre circulação de mercadorias no seu território numa determinada situação. Não obstante, este diploma surgiu na sequência das violações ao princípio da livre circulação de mercadorias que haviam sido detetadas, assentes, nomeadamente, nos entraves surgidos na sequência de ações de particulares, capazes de perturbar gravemente o bom funcionamento do mercado interno e de causar prejuízos graves às pessoas lesadas.

---

<sup>847</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 533.

Nesse sentido, para assegurar o cumprimento do bom funcionamento do mercado interno, os Estado Membros deverão, por um lado, abster-se de adotar medidas ou ter comportamentos que possam constituir um entrave ao comércio e, por outro, tomar todas as medidas necessárias e proporcionais para facilitar a livre circulação de mercadorias no seu território. Por outro lado, o Regulamento prevê que um Estado Membro, em cujo território ocorram entraves à livre circulação de mercadorias, deve tomar todas as medidas necessárias e proporcionais para restabelecer o mais rapidamente possível a livre circulação dessas mercadorias no seu território, por forma a evitar o risco de que a perturbação ou o prejuízo em questão continue, aumente ou se agrave e que possa verificar-se uma rutura das trocas comerciais e das relações contratuais que lhe estão subjacentes.

Para o efeito, definiu-se o conceito de “entrave” atual ou potencial à livre circulação de mercadorias e à concretização do mercado interno e algumas soluções de reposição do regime de liberdade. Assim, determina o artigo 1.º, n.º 1, do aludido Regulamento que se entende por “entrave” um entrave (obstáculo) à livre circulação de mercadorias entre Estados Membros, atribuível a um Estado Membro, e que envolva uma ação ou omissão por parte deste, que possa constituir uma violação dos artigos 30.º a 36.º do Tratado (anteriores artigos 28.º a 30.º) e que: (i) provoque uma perturbação séria à livre circulação de mercadorias por, através de meios físicos ou outros, impedir, adiar ou desviar a importação dessas mercadorias para qualquer Estado Membro, a sua exportação a partir de qualquer Estado Membro ou o seu transporte através de qualquer Estado Membro; (ii) cause um prejuízo grave às pessoas afetadas; e (iii) que exija uma ação imediata a fim de evitar a continuação, o aumento ou o agravamento de perturbação ou prejuízo em questão.

Nos termos do artigo 5.º, do mesmo diploma, quando a Comissão considerar que se verifica um entrave num Estado Membro, notificá-lo-á das razões que a levaram a essa conclusão e solicitar-lhe-á que tome todas as medidas necessárias e proporcionadas para o suprimir, num prazo que deverá determinar em função da urgência da situação, sem, todavia, tal como decorre do artigo 2.º, afetar o exercício de direitos fundamentais, tal como reconhecidos nos Estado Membros.

#### **4.1.4. As normas sobre regras técnicas como entraves à liberdade de circulação**

De resto, e ainda no âmbito daqueles que podem ser considerados entraves à liberdade de circulação de mercadorias, MIGUEL GORJÃO-HENRIQUE identifica as normas sobre regras técnicas

como suscetíveis de assim serem qualificadas como obstáculos à livre circulação<sup>848</sup>, devendo, então, falar-se na existência de uma limitação de introdução de normas sobre regras técnicas.

A este propósito, já o Tribunal de Justiça havia considerado que mesmo que se admita (em conformidade com o disposto no artigo 36.º do TFUE) que os Estados Membros adotem ou mantenham restrições à livre circulação de mercadorias, a aplicação do aludido preceito deverá ser afastada quando as diretivas europeias prevejam a harmonização das medidas necessárias à realização do objetivo específico prosseguido pelo recurso ao artigo 36.º<sup>849</sup>.

A ordem jurídica da União tem vindo a desenvolver mecanismos de diálogo entre os Estados Membros e a Comissão Europeia para controlar se a adoção de medidas pelos primeiros é ou não compatível com o Direito da União (e, em especial, com o princípio da livre circulação de mercadorias), como é o caso do disposto na Diretiva (UE) n.º 2015/1535, de 9 de setembro de 2015 (relativa a um procedimento de informação no domínio das regulamentações técnicas e das regras relativas aos serviços da sociedade da informação) e no Regulamento (CE) n.º 764/2008, de 9 de julho de 2008 (que estabelece procedimentos para a aplicação de certas regras técnicas nacionais a produtos legalmente comercializados noutro Estado Membro).

Nos termos dos considerandos iniciais do aludido Regulamento, o mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias é assegurada nos termos do Tratado, o qual proíbe medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas à importação. Essa proibição, em conformidade com o que se tem dito, abrange qualquer medida dos Estados Membros suscetível de entravar, direta ou indiretamente, real ou potencialmente, o comércio europeu de mercadorias. Porém, na falta de harmonização da legislação, as autoridades competentes dos Estados Membros poderão criar obstáculos ilegais à livre circulação de mercadorias entre Estados Membros, em consequência da aplicação, a produtos provenientes de outros Estados Membros onde são legalmente comercializados, de regras técnicas que estabelecem os requisitos a cumprir por esses produtos, nomeadamente no que diz respeito à designação, forma, dimensão, peso, composição, apresentação, rotulagem e embalagem. A aplicação de tais regras a produtos legalmente comercializados noutro Estado Membro pode ser contrária aos (atuais) artigos 34.º e 36.º do TFUE, mesmo que essas regras se apliquem indistintamente a todos os produtos. Assim, o Regulamento assume expressamente como objetivo o reforço do funcionamento do mercado interno através da melhoria da livre circulação de mercadorias. Para o efeito, são ali definidas as regras e os

---

<sup>848</sup> Cf. GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 535, 536 e 537.

<sup>849</sup> Neste sentido, *vide* o acórdão do TJ de 5 de outubro de 1977, Carlo Tedeschi contra Denavit Commerciale srl (Tedeschi), processo 5/77.

procedimentos a seguir pelas autoridades competentes dos Estados Membros, quando tomarem ou pretenderem tomar uma decisão que obste à livre circulação de um produto legalmente comercializado noutra Estado Membro, a qual poderá assentar na proibição da colocação no mercado desse produto ou tipo de produto; na modificação ou no ensaio suplementar desse produto ou tipo de produto, antes de ser possível a sua colocação ou manutenção no mercado; ou na retirada desse produto ou tipo de produto do mercado (artigos 1.º e 2.º do Regulamento (CE) n.º 764/2008).

#### **4.2. O quadro jurídico-normativo do Direito derivado**

O quadro jurídico-normativo disciplinador do comércio internacional, no contexto do Direito derivado da União Europeia, está constituído, fundamentalmente, e no que aos direitos aduaneiros respeita, por um conjunto de Regulamentos do Conselho e da Comissão, sendo o principal o Regulamento (UE) n.º 952/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União, o qual, aliás, reflete o processo evolutivo da legislação aduaneira de índole europeia<sup>850</sup>.

Com efeito, em 1994, o código aduaneiro de então permitiu consolidar toda a legislação aduaneira da União num único texto, criando um enquadramento para os regimes europeus de importação e de exportação de mercadorias. O princípio subjacente à elaboração de um código aduaneiro assentava na conceção de que todos os procedimentos aduaneiros deviam evitar a interrupção dos fluxos comerciais de bens, estabelecendo o equilíbrio necessário entre a liberdade das trocas comerciais e a responsabilidade dos operadores económicos, por um lado, e a necessidade de controlo das operações concretizadas, por outro.

Em prol, nomeadamente, da *preservação* dos recursos próprios da União Europeia, em particular dos recursos provenientes da cobrança de direitos aduaneiros, e dos interesses fiscais nacionais, e para ir ao encontro de um vasto conjunto de finalidades extrafiscais associadas à tributação aduaneira, o quadro normativo em que assenta o Direito Aduaneiro deve ser interpretado e aplicado adequadamente.

---

<sup>850</sup> Nos últimos anos, o regime jurídico-normativo aduaneiro da União Europeia foi renovado várias vezes. Assim, o Regulamento (CEE) n.º 2.913/1992, que aprovou o Código Aduaneiro Comunitário (CAC) e que constituía o diploma principal neste domínio, foi substituído pelo Regulamento (CE) n.º 450/2008, que aprovou o Código Aduaneiro Modernizado (CAM), se bem que, na realidade, o CAM nunca se chegou a aplicar efetivamente e o CAC foi aplicado até 1 de maio de 2016. Por sua vez, este último foi, então, revogado pelo Regulamento (UE) n.º 952/2013, o qual estabeleceu CAU. Com o CAU pretendeu-se a consagração de um regime jurídico mais simples, racional e adaptado ao facto de a gestão aduaneira ser concretizada através de meios eletrónicos. Nesse sentido, em comparação com diplomas anteriores e a título de exemplo, foi melhorado o ordenamento sistemático do Código; foram simplificadas as normas relativas à dívida aduaneira mediante o agrupamento dos efeitos que geram o seu nascimento em virtude de algum incumprimento; foram reordenadas as disposições relativas aos regimes aduaneiros, incluindo mediante a fusão de alguns deles, e foi agilizada a gestão aduaneira ao permitir que sejam apresentadas em alfândegas distintas as mercadorias e as respetivas declarações. O CAU comporta também um conjunto bastante amplo de medidas assentes na digitalização dos procedimentos aduaneiros.



O CAU – enquanto instrumento jurídico-aduaneiro em vigor – deve ser aplicado em articulação com o Regulamento de Execução (UE) n.º 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015 (AE-CAU), que estabelece regras de execução de determinadas disposições do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, e com Regulamento Delegado (UE) n.º 2015/2446 da Comissão, de 28 de julho de 2015 (AD-CAU), que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do CAU.

Além destes diplomas surgem outros, também com especial relevo no domínio aduaneiro. É o caso do Regulamento (CEE) n.º 2658/1987, do Conselho, de 23 de julho de 1987, e do Regulamento de Execução (UE) n.º 927/2012, da Comissão, de 09 de outubro de 2012, que alterou o primeiro, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum. E é também o caso do Regulamento (CE) n.º 1186/2008, que versa sobre as franquias aduaneiras. Em concreto, neste Regulamento são determinados os casos em que, devido a circunstâncias especiais, é concedida a franquia de direitos de importação ou de direitos de exportação quando as mercadorias são introduzidas em livre prática ou são exportadas para fora do território aduaneiro da União Europeia<sup>851,852</sup>.

Conforme teremos a oportunidade de melhor constatar, o Direito Aduaneiro da União Europeia é dotado de um relativo nível de uniformização e é obrigatório em todos os Estados Membros, por via, precisamente, da implementação de Regulamentos, fundamentados nos artigos 31.º, 33.º, 114.º e 207.º, todos do TFUE<sup>853</sup>.

---

<sup>851</sup> Nos termos do considerando 5 e do artigo 127.º deste último Regulamento, os regimes de franquia, porém, também podem resultar de convenções internacionais de caráter multilateral em que os Estados Membros ou, alguns de entre eles, sejam partes contratantes.

<sup>852</sup> Estando, então, em causa, Regulamentos, estamos perante diplomas de caráter geral (dirigem-se a uma generalidade de destinatários, ficando pessoas – singulares ou coletivas – e Estados, que se encontrem no seu âmbito de aplicação, por ele vinculadas) que se aplicam diretamente em todos os Estados Membros (não é, por isso, necessária a correspondente transposição para a ordem jurídica dos Estados Membros, ainda que devam ser observadas determinadas condições de validade e vigência, resultantes, de normas da União - artigos 288.º, 296.º e 297.º, todos do TFUE) e todos os seus elementos são obrigatórios (há uma total subtração, aos seus destinatários, de liberdade de conformação do seu conteúdo, não podendo assim, os Estados Membros, adaptar a substância, alcance e sentido das disposições dos Regulamentos à sua concreta realidade nacional, numa “presunção de autosuficiência normativa”) - cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 339 e 340.

Seguindo ALBERTO XAVIER, a eficácia direta traduz-se no facto de as normas - o efeito direto é isso mesmo: uma característica de normas e não de categorias de atos - integradas nos Regulamentos serem fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser diretamente invocadas pelos particulares perante os órgãos judiciais dos Estados Membros - cf. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, reimpressão da 2.ª edição atualizada Coimbra, Almedina, 2018.

O Regulamento é, assim, o ato jurídico no qual se consubstancia a primazia normativa do Direito da União Europeia, primazia essa por diversas vezes sustentada pelo Tribunal de Justiça. Um dos arestos mais paradigmáticos do Tribunal de Justiça, através dos quais foi erigido o princípio do primado, corresponde aos Acórdãos Flaminio Costa vs. ENEL e Simmenthal, de 15 de julho de 1964, processo n.º 6/64. Entendeu o Tribunal que “diversamente dos tratados internacionais ordinários, o Tratado CEE institui uma ordem jurídica própria que é integrada no sistema jurídico dos Estados membros a partir da entrada em vigor do Tratado e que se impõe aos seus órgãos jurisdicionais nacionais (...). Esta integração, no direito de cada Estado membro, de disposições provenientes de fonte da União e, mais geralmente, os termos e o espírito do Tratado têm por corolário a impossibilidade, para os Estados, de fazerem prevalecer, sobre uma ordem jurídica por eles aceite numa base de reciprocidade, uma medida unilateral posterior que não se lhe pode opor (...). Resulta do conjunto destes elementos que ao direito emergente do Tratado, emanado de uma fonte autónoma, em virtude da sua natureza originária específica, não pode ser oposto em juízo um texto interno, qualquer que seja, sem que perca a sua natureza comunitária e sem que sejam postos em causa os fundamentos jurídicos da própria Comunidade”.

<sup>853</sup> Para efeitos de determinação da competência tributária da União, e estando em causa impostos sobre o consumo – como será o caso dos direitos aduaneiros – os elementos de conexão relevantes são a origem ou o destino dos bens transacionados. A regra, a este respeito, é a de que os impostos sobre o consumo devem ser lançados no país consumidor (ou seja, no país onde é concretizada a importação), revertendo assim em benefício dos Estados

Porém, os Estados Membros, no contexto da união aduaneira, participam nos vários níveis do procedimento de tomada de decisões europeias, o que lhes permite definir e defender, a cada momento, os respetivos interesses nacionais. Trata-se, por isso, de uma matéria tendencialmente consensual. Tal é conseguido, desde logo, (i) através da fixação do âmbito dos regimes preferenciais, definindo-se os produtos sensíveis e não sensíveis de acordo com a perspetiva nacional, (ii) pela definição das regras de origem a incluir nos Acordos Preferenciais (em concreto, e nomeadamente, pela definição das condições que devem ser observadas no processo de fabrico de um determinado bem para que possa aceder ao regime preferencial) e ainda (iii) por meio da abertura de contingentes pautais ou pelo estabelecimento de suspensões de direitos aduaneiros<sup>854</sup>, que vão permitir à indústria nacional fazer, em condições económicas mais vantajosas, o seu aprovisionamento em matérias-primas, semi-produtos e componentes de que a produção europeia é insuficiente ou inexistente. Constataremos, porém, que a aludida participação poderá espelhar uma democratização meramente teórica ou, pelo menos, poderá ter um alcance localizado na União Europeia, sabendo-se que as soluções adotadas em matéria aduaneira resultam de imposições ou, por vezes até, de recomendações internacionais, num cenário em que a possibilidade de participação é reduzida ou inexistente.

Todavia, e como se dizia, nem todo regime jurídico aduaneiro se encontra uniformizado. Na verdade, há áreas de grande importância que são substancialmente disciplinadas pelo Direito nacional de cada um dos Estados Membros. Por um lado, a disciplina jurídica relativa aos meios de reação contra as decisões relacionadas com matéria aduaneira é definida pelos Estados Membros. No CAU encontramos apenas algumas disposições genéricas neste âmbito, nos artigos 43.º, 44.º e 45.º, cabendo aos Estados Membros certificarem-se de que o procedimento de recurso permite a pronta confirmação ou retificação das decisões adotadas pelas Autoridades aduaneiras<sup>855</sup>. Por outro lado, a matéria relativa às infrações criminais e contraordenações no domínio aduaneiro também é disciplinada internamente. Porém, a este propósito, a Comissão Europeia já avançou com uma

---

em que são consumidos os bens sobre que incidem. Estando em causa prestações de serviços, e assumindo a mesma regra, a tributação ocorrerá no local onde os serviços são materialmente executados. Daí que, no país de origem, em que o bem foi produzido, se proceda em geral à isenção, concretize-se esta numa restituição do imposto pago ou numa isenção *tout court* do imposto no momento da exportação, verificando-se a primeira modalidade, a restituição, em impostos do tipo IVA, e a segunda, a isenção, em impostos monofásicos como os impostos especiais sobre o consumo.

<sup>854</sup> Os contingentes pautais permitem a importação de mercadorias no TAU com taxas de direitos reduzidas ou nulas, até que as quantidades estabelecidas para um determinado contingente pautal se esgotem ou se atinja determinado valor. Os contingentes podem ser qualificados como autónomos (sendo criados unilateralmente pela União, através de regulamentos), ou como convencionais (sendo resultado de um processo negocial, bilateral ou multilateral, formalizado num acordo ou convenção). A gestão dos contingentes pautais é assegurada pela Comissão Europeia, em articulação com um serviço central das Autoridades aduaneiras designado para o efeito em cada Estado Membro (em Portugal, cabe à Direção de Serviços de Tributação Aduaneira – cf. artigo 11.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 155/2018, de 29 de maio de 2018). Já as suspensões pautais, permitem uma importação de mercadorias com direitos aduaneiros nulos ou reduzidos, sem limite de quantidades, prevendo-se apenas um limite temporal, sendo reavaliadas semestralmente. Normalmente, as suspensões pautais são concedidas para a importação de matérias-primas, ou produtos semiacabados, insuficientes ou inexistentes no interior da União, independentemente da sua origem. Os requerimentos para benefício de uma suspensão pautal devem ser apresentados junto das estâncias aduaneiras nacionais, em formulário próprio, previsto na Comunicação da Comissão de 13 de dezembro de 2011, n.º 2011/C363/02.

<sup>855</sup> Sobre os termos de reação consagrados na legislação nacional já tivemos a oportunidade de nos debruçar *supra*.

proposta para a criação de uma Diretiva consagradora do respetivo regime jurídico<sup>856</sup>. Também em matéria de disciplina aduaneira, aos Estados Membros da União Europeia cabe-lhes regulamentar alguns aspetos da liquidação e cobrança dos impostos aduaneiros, a qual não pode ser transferida totalmente para União Europeia, porquanto a respetiva gestão ainda é competência dos Estados Membros.

## **5. Dimensão institucional: a relevância da atuação do TJUE em matéria aduaneira**

Identificado que está o cosmos jurídico-aduaneiro de fonte europeia, concentramo-nos, agora, na esfera relativa à aplicação da normação aduaneira, no contexto europeu. Dedicamo-nos à relevância que a jurisprudência do TJUE assume, numa densificação então reportada à aplicação jurisdicional da normação aduaneira.

No que concerne à aplicação administrativa, remetemos para o que ficou dito a propósito das Autoridades aduaneiras, cujo âmbito de atuação, conforme se disse, conta com uma relevância que extravasa o domínio nacional e cuja disciplina parte, precisamente, ainda que não só, da normação europeia. Porém, porque esta matéria foi já abordada na Subdivisão anterior, abtemo-nos de desnecessárias repetições, devendo apenas ser feita referência ao facto de que, no âmbito da normação de nível regional/europeu, a dimensão institucional é, claro está, integrada pelas entidades administrativas e por órgãos jurisdicionais.

Ora, a jurisprudência do TJUE surge, então, como particularmente relevante para efeitos de interpretação de tão inexplorada matéria, como é o Direito Aduaneiro, e que se encontra em constante mutação, perante a complexidade crescente das relações comerciais internacionais, mutação essa que deverá ser acompanhada pela jurisprudência do TJUE<sup>857</sup>.

No pensamento de ESSER, a jurisprudência imprime, inequivocamente, uma dinâmica normativamente constitutiva no universo da juridicidade<sup>858</sup>, e o TJUE é um dos mais evidentes autores

---

<sup>856</sup> Cf. COM (2013) 884 final, 13 de dezembro de 2013.

<sup>857</sup> No sentido em existe uma “esquizofrenia” imputável à jurisprudência do TJUE, potenciadora de uma extrafiscalidade europeia e que boicota o exercício da soberania fiscal, *vide* JOSÉ CASALTA NABAIS, “Crise e sustentabilidade do Estado fiscal”, *in Estudos de Direito Fiscal*, Volume 4, Coimbra, Almedina, 2015, p. 114, 115 e 116.

<sup>858</sup> Subsistem, a este propósito, dúvidas quanto à possível classificação da jurisprudência - e, em concreto, da jurisprudência do TJUE -, como fonte de Direito (incluindo, portanto, de Direito Aduaneiro). Fazendo uso do pensamento de ESSER, o monopólio do Direito legal, aplicável a cada caso concreto como algo previamente determinado, ainda que assente num estratégico escalonamento das fontes, não é compaginável como a tese do carácter pluralístico das fontes de Direito nem com o protagonismo assumido pela criação jurisprudencial do Direito que se revela campo de ação privilegiado para os princípios jurídicos gerais - cf. JOSEF ESSER, *Grundsatz und Norm in der Richterlichen Fortbildung des Privatrechts*, 1956, tradução espanhola de Eduardo Valenti Fiol, *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 11 e seguintes. Nesse sentido, poder-se-ia assumir a jurisprudência como fonte de Direito.

daquela que é, nas palavras de ESSER, a “jurisprudência de princípios<sup>859,860</sup>, de grande relevância numa área ainda árida deles, como é o Direito Aduaneiro. Aliás, na fase inicial de construção europeia, é de inquestionável relevo o papel que a jurisprudência do TJUE assumiu na edificação de uma verdadeira

---

Somos do entender, porém, que a jurisprudência não deverá ser entendida como fonte de Direito, dada a sua insuscetibilidade de se apresentar como um núcleo de criação de Direito objetivo. Os Tribunais são, acima de tudo, órgãos aplicadores de normas jurídicas, competindo-lhes dirimir litígios ao aplicarem, em cada caso concreto, as normas que lhes parecem adequadas. A decisão proferida é o fruto dessa operação aplicativa, sendo um ato individual e concreto, que não cria o Direito. Ainda que o possa adequar, uma decisão proferida por um tribunal limita-se (naquela que é a regra no ordenamento jurídico português) a declará-lo e a aplicá-lo - cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 136 e seguintes. Em sentido contrário, vide CARLOS SANTIAGO NIÑO, *Introducción al análisis del Derecho*, 2.ª edición ampliada y revisada, 12.ª reimpressão, Editora Astrea, 2003, p. 148 e seguintes.

Não obstante, há dois fatores que podem tornar menos líquido este entendimento. Por um lado, a consideração dos princípios gerais de Direito e da equidade como parâmetro de conformação da resolução de litígios individuais e, por outro lado, a suscetibilidade de algumas decisões jurisdicionais poderem ter uma eficácia mais ampla que a mera eficácia *inter partes*. Para maiores desenvolvimentos sobre o primeiro dos fatores indicados, vide JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 138 e 139, e ainda NORBERTO BOBBIO, “Teoria dell’ordinamento giuridico”, in *Teoria generale del Diritto*, Torino, Giappichelli ed., 1994, p. 242 e seguintes.

Segundo o pensamento de CASALTA NABAIS, os acórdãos do TJUE, seja os proferidos em ações de incumprimento de Direito da União Europeia por parte dos Estados Membros, seja os proferidos nas ações de reenvio prejudicial, são considerados fontes do regime jurídico-aduaneiro do comércio internacional de mercadorias. Assim considera, porque ainda que os acórdãos proferidos em relação a questões prejudiciais apenas se imponham ao Tribunal de reenvio e aos Tribunais superiores que venham a julgar o caso, comportam uma reconhecida autoridade de precedentes, acabando por conhecer um alcance geral - cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

Concorda-se com o entendimento de que a jurisprudência do TJUE constitui um importante meio jurídico para conseguir atingir, nos casos em concreto, a justiça material reclamada pelos princípios da igualdade (em relação a situações anteriores) e da segurança jurídica - cf. MANUEL CALVO GARCÍA, *Teoria del Derecho*, 2.ª edição, Madrid, Tecnos, 2000, p. 142. Não obstante, seguimos aqui JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, que afasta da jurisprudência a qualidade de fonte de Direito. Em concreto, nos termos do artigo 19.º, n.º 1, do TUE, o TJUE garante, em primeira linha, o respeito do Direito na interpretação e aplicação dos Tratados, o que encerra inequivocamente propriedades marcadamente aplicativas. A própria configuração democrática da União Europeia das respetivas funções normadoras não toleram a transformação do juiz numa espécie de pretor. Ainda que o TJUE seja dotado de prerrogativas de controlo normativo e de emanção de atos com conteúdo inegavelmente próximo do dos atos normativos “não poderá transformar em regra o que, sem margem para dúvidas, deve ser encarado como uma exceção” - cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 140 a 142. Mesmo quando o TJUE, a título prejudicial, fixa um determinado sentido interpretativo a dar a um determinado preceito de Direito da União Europeia, não estaremos tanto na presença de criação de verdadeiras normas, mas sim da determinação de um *indirizzo* hermenêutico que, em bom rigor, não deverá ter força vinculativa, à luz do princípio da independência funcional dos juizes, que não devem prestar obediência a diretivas ou instruções superiores. Aliás, há até alguma incerteza no que concerne à implementação das decisões do TJUE pelos Estados Membros, os quais, não raras vezes, não retiram de tais decisões todas as consequências em termos de realização das indicadas alterações à legislação interna.

De resto, a atribuição da qualidade de fonte à jurisprudência do TJUE choca com a circunstância de a maioria dos Estados Membros da União Europeia terem sistemas de *civil law*, no âmbito dos quais o papel reservado à jurisprudência é diferente do que é assumido pelo TJUE - cf. ANA PAULA DOURADO, *Do caso Saint-Gobain ao caso Metallgesellschaft: ‘O âmbito do princípio da não discriminação do estabelecimento estável no Tratado da Comunidade Europeia e cláusula da nação mais-favorecida’*, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa, Lex, 2003, p. 112 e 113.

Numa outra linha argumentativa, mas indo no mesmo sentido (de não reconhecimento da qualidade de fonte à jurisprudência), as decisões do TJUE são limitadas aos casos concretos que são colocados à sua apreciação, pelo que a respetiva jurisprudência, em matéria aduaneira, apresenta um carácter casuístico e parcelar. Em causa estão decisões que se dedicam à resolução de questões muito específicas e a análise tão só dos casos que são colocados ao TJUE não permite uma consideração sistemática de todas as potenciais incompatibilidades da legislação interna dos Estados Membros com o Direito da União Europeia. Por outro lado, há problemas de índole aduaneira que não foram ainda apreciados pelo TJUE. Questão distinta daquela que aqui analisamos prende-se com a forma como a jurisprudência do TJUE é capaz de afetar os objetivos da União Europeia, centrados no mercado interno e na supressão de fronteiras, sustentando PAULA ROSADO PEREIRA que a mesma não tem contribuído para esse efeito, considerando que a mesma não pode substituir uma harmonização das legislações fiscais dos Estados Membros - para maiores desenvolvimentos *vide*, então, PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios de Direito Fiscal Internacional. Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, Coleção Teses, 2010, p. 279 e seguintes.

De qualquer forma, parece existir um insuficiente acolhimento da integração negativa conseguida pela jurisprudência do TJUE por parte da integração positiva. Neste sentido, TERRA e WATTER consideram que “*Member States tend to ignore the significant cost of not agreeing on at least some coordination. Failing to bring about legislative integration leads to uncoordinated judicial integration on a case-by-case basis, i. e. ECJ case law prohibiting specific national tax measures offending the Treaty Freedoms. It leaves direct tax integration initiatives largely in the hands of the market*” - cf. BEN J. M. TERRA e P. J. WATTEL, *European Tax Law*, Fiscale Handboeken, Kluwer, Deventer, 2006, p. 168.

<sup>859</sup> Cf. JOSEF ESSER, *Grundsatz und Norm in der Richterlichen Fortbildung des Privatrechts*, 1956, tradução espanhola de Eduardo Valenti Fiol, *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 11 e seguintes. Ainda que o pensamento de ESSER não tenha sido reconduzido, em especial, à jurisprudência do TJUE, conhecendo um espectro de aplicação mais alargado, será apenas esta que consideraremos na presente dissertação, por corresponder àquela onde as matérias aqui em causa nos parecem ser tratadas com maior densidade e com grande visibilidade. Por outro lado, ainda que o pensamento de ESSER tenha sido especialmente erigido em função do Direito Privado, consideramos que o mesmo conhece uma transversalidade suficiente para ser aplicado ao domínio do Direito Público, onde se insere o Direito Aduaneiro.

<sup>860</sup> *Vide*, relevantemente, ALESSANDRA SILVEIRA, *Princípios de Direito da União Europeia, Doutrina e Jurisprudência*, 2.ª edição, Lisboa, Quid Juris, 2011.

união aduaneira, tendo sido precisamente a propósito de questões com relevância aduaneira que o TJUE delimitou alguns dos princípios estruturantes da União<sup>861</sup>.

A intervenção do TJUE em matéria de contencioso aduaneiro normalmente tem início nas estâncias aduaneiras, perante a Autoridade aduaneira, transitam para os tribunais administrativos e fiscais e podem chegar ao TJUE, quer através do mecanismo próprio do reenvio prejudicial, quer através de mecanismos de outros tipos de processos que passam pelo Tribunal Geral. O reenvio pela primeira instância potencia a contenção do potencial de litigiosidade associado à interpretação e aplicação do Direito Aduaneiro<sup>862</sup>. De qualquer forma, os juizes dos Tribunais de primeira instância, de cujas decisões ainda caiba recurso ordinário, não estão obrigados a realizar o reenvio, ainda que alguma das partes o tenha peticionado. Porém, tal não significa que o recurso ao reenvio lhes esteja vedado, bem pelo contrário: estando em causa a interpretação de normas de Direito europeu uniformizado (como o é, o Direito Aduaneiro) e a respetiva aplicação também ela uniformizada na União, a adequada administração da justiça parece recomendar que os Tribunais de primeira instância suspendam a instância e procedam ao reenvio prejudicial. Trata-se de uma atuação que contribui para assegurar a correta aplicação dos instrumentos jurídico-aduaneiros numa fase mais precoce do processo, com ganhos de segurança e certeza jurídicas<sup>863</sup>.

É sabido que o objetivo principal do TJUE é o de assegurar que o Direito da União Europeia é interpretado e aplicado uniformemente em todos os Estados Membros, dispondo o TJUE de poderes de anulação das normas europeias<sup>864</sup>. Com especial relevância, resulta da jurisprudência do TJUE que as disposições do Direito da União, entre as quais se incluem, evidentemente, o Código Aduaneiro, devem ser interpretadas à luz dos direitos fundamentais que, segundo jurisprudência constante, são parte integrante dos princípios gerais de Direito cujo respeito é assegurado pelo TJUE.

No concreto domínio do comércio internacional de mercadorias, tem vindo a ser fixada jurisprudência em áreas do maior relevo, contribuindo para a melhor compreensão do respetivo regime jurídico-normativo e até de conceitos operativos essenciais<sup>865</sup>. Desde logo, a jurisprudência do TJUE é útil quanto aos termos em que devem ser interpretadas as disposições dos vários diplomas a que foi feita referência, especialmente em matéria de classificação pautal das mercadorias, do valor aduaneiro

---

<sup>861</sup> Em concreto, e uma vez mais, *vide* o acórdão Van Gend e Loos, de 5 de fevereiro de 1963, processo 26/62, no âmbito do qual o TJ invocou, pela primeira vez, o princípio do efeito direto do Direito da União Europeia nos Estados Membros.

<sup>862</sup> No sentido em que este desiderato conhecerá melhor concretização quando as decisões dos tribunais de primeira instância forem publicadas, *vide* TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Aduaneiro Europeu – Vertente tributária*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2020, p. 20.

<sup>863</sup> A propósito da relevância do reenvio prejudicial em matérias aduaneiras, *vide* o acórdão do STA de 11 de outubro de 2017, processo n.º 01455/13.

<sup>864</sup> Neste sentido, *vide* acórdãos do TJUE de 20 de dezembro de 2017, processo C-276/16, Preq'ltalia Srl contra Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e de 3 de julho de 2014, processos C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics contra Datema Hellmann Worldwide Logistics.

<sup>865</sup> Desde logo, no que toca aos encargos de efeito equivalente, *vide*, por exemplo, os acórdãos Comissão vs Dinamarca, de 9 de novembro de 1983, processo 158/82, e UCAL, de 17 de setembro de 1997, processo C-347/95.

das mercadorias, da nomenclatura<sup>866</sup>, da origem das mercadorias e da dívida aduaneira (neste caso, e em concreto, no que concerne à responsabilidade do declarante em caso de representação indireta, à cobrança *a posteriori*, à boa fé do devedor e à diligência que lhe é exigível, ao direito de defesa, ao risco comercial comum ou normal, ao papel da Comissão, às situações de reembolso ou de dispensa de pagamento de direitos aduaneiros, por em causa estarem matérias cuja disciplina normativa confere uma margem de manobra considerável às Autoridades aduaneiras)<sup>867</sup>. Assim, na esfera interpretativa, as disposições do CAU e da demais legislação relevante para efeitos de tributação no comércio internacional devem ser entendidas também em função das determinações do TJUE<sup>868</sup>.

A intervenção do TJUE é também relevante para efeitos de conciliação entre os interesses financeiros europeus, os interesses dos países terceiros beneficiários de preferências pautais, os interesses dos Estados Membros individualmente considerados e os interesses dos operadores económicos. Isto porque são identificadas áreas nas quais, em particular, se justificará uma especial proteção a conferir aos operadores económicos, atento o silêncio do legislador ou o carácter dúbio com que concretizou a disciplina normativa, a qual deverá decorrer da jurisprudência do TJUE.

A título de exemplo, no que concerne aos acordos preferenciais, importa reconhecer que são os mesmos especialmente pensados para beneficiar os exportadores, preferências essas que são fixadas sem que os operadores económicos da União sejam ouvidos previamente. Consequentemente, os operadores económicos ficam obrigados a atuar de acordo com um quadro que, apesar de contar com a sua participação em termos práticos (no papel de importadores), não foi por eles desenhado.

---

<sup>866</sup> Neste âmbito, a jurisprudência do TJUE tem vindo a assumir-se particularmente relevante, concretizando a aludida interpretação com base em dois testes: o teste das características da mercadoria (também designado por “teste material”) e o “teste funcional ou da utilidade” das mercadorias. A par do recurso a estes testes, o TJUE, na sua tarefa interpretativa, tem atribuído prevalência à principal função do ativo sobre as suas funções acessórias ou complementares e, estando em causa “bens multifuncionais”, tem recorrido a um terceiro teste, que combina os outros dois, e que é designado por “teste do caráter”. A este propósito, *vide* os acórdãos do TJUE de 11 de dezembro de 2008, Kip Europe SA e o. Hewlett Packard International SARL contra Administration des douanes – Direction générale des douanes et droits indirects, processos apensos C-362/07 e C-363/07, e de 19 de fevereiro de 2009, Staatssecretaris van Financiën contra Kamino International Logistics BV, processo C-376/07.

<sup>867</sup> Para um comentário em relação a alguns acórdãos do TJUE particularmente relacionados com a dívida aduaneira, *vide* ÁLVARO CANEIRA, “O Contencioso Aduaneiro e o Papel do TJUE: Algumas Questões Controversas”, in *Temas de Direito Aduaneiro* (coord., Tânia Carvalhais Pereira), Coimbra, Almedina, 2014, p. 275 e seguintes.

<sup>868</sup> Aliás, mesmo as decisões que foram tomadas ainda ao abrigo do CAC e da restante legislação aplicável devem também ser levadas em consideração, desde logo porque o CAU veio, para além do mais, consolidar a legislação até então muitíssimo dispersa. A este propósito, à luz da jurisprudência do TJUE, as normas de Direito da União Europeia devem ser interpretadas e aplicadas à luz do sentido resultante da consideração das versões escritas nos diversos idiomas oficiais da União. Em caso de divergência entre diferentes versões linguísticas, a norma em questão deve ser interpretada tendo presente o seu escopo e o esquema geral de regras do qual é parte integrante - cf. acórdão do TJUE de 14 de junho de 2007, processo C-56/06, Euro Tex Textilverwertung GmbH contra Hauptzollamt Duisburg.

Também à luz da jurisprudência reiterada do TJUE, decorre das exigências da aplicação uniforme do Direito da União e do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do Direito da União que não comporta nenhuma remissão expressa para o Direito dos Estados Membros para determinar o seu sentido e alcance devem normalmente encontrar, em toda a União, uma interpretação autónoma e uniforme, que deve ser procurada tendo em conta o contexto da disposição e o objetivo prosseguido pela regulamentação em causa - neste sentido, *vide* os acórdãos do TJUE de 03 de setembro de 2014, Deckmyn e Vrijheidsfonds, processo C-201/13, e de 12 de dezembro de 2013, Ioannis Christodoulou, Nikolaos Christodoulou, Afoi N. Christodoulou AE contra Elliniko Dimosio, processo C-116/12.

O TJUE assume, pois, um importante papel no processo de uma aplicação coerente e não discriminatória do CAU e da demais legislação aduaneira aplicável. Paralelamente, os Estados Membros ou os operadores económicos, quando lidem com práticas abusivas ou discriminatórias, praticadas por Autoridades aduaneiras, deverão apresentar os seus pedidos nos Tribunais nacionais, solicitando, simultaneamente, e se aplicável, os reenvios prejudiciais ao TJUE, em prol do cumprimento dos princípios fundamentais da UE.

Nestes casos, e sobretudo a propósito do preenchimento dos conceitos de “boa fé”<sup>869</sup> e de “diligência” do operador económico, o TJUE deverá assumir uma posição que atenda a esta fragilidade<sup>870</sup>.

Caberá, também, à jurisprudência do TJUE assumir uma posição reiterada quanto à importância da fundamentação dos atos aduaneiros, em particular, e designadamente, no que concerne aos resultados do controlo da origem das mercadorias. Por vezes, os operadores económicos são chamados ao pagamento *a posteriori* de direitos aduaneiros, com fundamento na indicação errada da origem dos produtos importados, servindo-se as Autoridades aduaneiras de meras afirmações conclusivas para justificar a cobrança, ficando até a posição dos operadores económicos agravada por uma inversão do ónus da prova<sup>871</sup>.

Também a propósito do critério “risco comercial comum ou normal”, utilizado não raras vezes pela jurisprudência do TJUE para efeitos de aferir o nível de responsabilidade imputável aos operadores económicos, deverá o TJUE recordar-se da complexidade associada às matérias aduaneiras e também do dever de colaboração com os operadores económicos que impende sobre as Autoridades aduaneiras. Este dever de colaboração poderá consubstanciar-se, em termos práticos e a título de exemplo, na afixação de avisos aos importadores a propósito de atuações abusivas por parte de exportadores e já detetadas<sup>872</sup>.

De resto, a dinâmica inerente ao comércio internacional de mercadorias não se compadece com delongas processuais, capazes de colocar em risco a viabilidade da operação (que frequentemente pressupõe bens perecíveis e/ou a existência de mercadorias contentorizadas retidas na fronteira ou colocadas em armazéns de depósito temporário, e cujo desembaraço tardio é suscetível de condicionar a possibilidade fática e jurídica da colocação dos bens no circuito comercial) e do próprio operador, em prejuízo da competitividade internacional e da capacidade de atração de investimento estrangeiro.

---

<sup>869</sup> No sentido em que na formação das respetivas decisões as Autoridades aduaneiras devem ter em consideração o facto de o operador económico atuar de boa fé, *vide* o acórdão do TJUE de 16 de março de 2017, processo C-47/16.

<sup>870</sup> *Vide*, por exemplo, o acórdão do TJUE, Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading BV contra Comissão das Comunidades Europeias, processo C-38/07 P, de 20 de novembro de 2008.

<sup>871</sup> *Vide*, por exemplo, o acórdão do TJUE, Vermögensverwaltung GmbH contra Hauptzollamt Hamburg-Hafen, processo C-438/11, de 8 de novembro de 2012.

<sup>872</sup> *Vide*, por exemplo, o acórdão do TJUE, Masdar (UK) Ltd contra Comissão das Comunidades Europeias, processo C-47/07 P, de 16 de dezembro de 2008.

## Subdivisão III – A normação aduaneira de nível global

Chegamos, por fim, ao domínio da normação aduaneira de nível global<sup>873</sup>. Neste âmbito estão incluídas as normas de Direito Internacional convencional, enquanto normas produtoras de efeitos não exclusivamente internos, mediante as quais os sujeitos de Direito Internacional (desde logo, Estados e operadores económicos) contraem obrigações por mútuo acordo<sup>874</sup>. Em concreto, trataremos do Acordo Constitutivo da OMC, dos acordos megarregionais e dos acordos preferenciais de comércio, por se entender que representam verdadeiros e autênticos atos normativos, por conhecerem generalidade e abstração, por produzirem efeitos jurídicos e por vincularem os Estados e respetivos operadores económicos. Porém, a par destes atos, referir-nos-emos também a atos normativos não jurídicos que, apesar de serem *não jurídicos*, conhecem relevância no contexto da tributação aduaneira, por influenciarem a normação jurídica, quanto à respetiva criação e interpretação, num efeito que será, oportunamente, melhor densificado, atentas as consequências associáveis a uma globalização tida por “predatória”, que trouxe o derretimento de estruturas fundamentais aos Estados.

### 1. A produção normativa num contexto de interações globais

Num contexto de quase inexistente abertura dos Estados, a produção normativa nas relações internacionais até ao final do século XIX e início do século XX compreendeu, fundamentalmente, acordos bilaterais para a regulação das relações diplomáticas, do trânsito, do comércio e da extradição. A primeira grande iniciativa multilateral correspondeu às Conferências da Paz de Haia, que contaram com representantes de apenas vinte e seis governos dos continentes europeu e americano<sup>875</sup>. Do reduzido grau de produção normativa resultou uma ampla margem de ação para os Estados, surgindo as normas de cariz internacional como restrições à independência e à liberdade dos Estados<sup>876</sup>.

---

<sup>873</sup> Na atualidade, parece não existir qualquer domínio da ação humana onde não se encontre uma qualquer forma de disciplina supraestadal ou global - cf. SABINO CASSESE, “El Diritto Amministrativo Globale: una Introduzione”, in *Oltre lo Stato*, Roma, Editori Laterza, 2006, p. 44.

<sup>874</sup> Cf. MANUEL CALVO GARCÍA, *Teoría del Derecho*, 2.ª edição, Madrid, Tecnos, 2000, p. 126, *apud* JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 545.

<sup>875</sup> Neste sentido, e para mais desenvolvimentos, *vide* DINAH SHELTON, “International Law and “Relative Normativity””, in *International Law*, EVANS, Malcolm D. (ed.), 3.ª edição, Oxford, OUP, 2010, p. 141 a 170.

<sup>876</sup> Assim resulta, a título de exemplo da decisão do então Tribunal Permanente de Justiça Internacional (criado no Âmbito da antiga Liga das Nações) no caso S. S. Lotus (França v. Turquia) de 7 de setembro de 1927, tida como o caso mais notável quanto à delimitação da soberania estadual no plano internacional, nos termos da qual “*Loin de défendre d'une manière générale aux États d'étendre leurs lois et leur juridiction à des personnes, des biens et des actes hors du territoire, il leur laisse, à cet égard, une large liberté, qui n'est limitée que dans quelques cas par des règles prohibitives; pour le autre cas, chaque État reste libre d'adopter les principes qu'il juge les meilleurs et les plus convenables. C'est cette liberté que le droit international laisse aux États, qui explique la variété des règles qu'ils ont pu adopter sans opposition ou réclamations de la part des autres États; c'est en vue d'apporter un remède aux inconvénients qui dérivent de pareille variété qu'on s'efforce, depuis des années, en Europe aussin bien qu'en Amérique, d'élaborer des conventions, dont l'effet serait justement de restreindre la liberté que le droit international laisse acutellement aux États dans cette matière, en comblant ainsi des lacunes de compétences ou en faisant disparaître des concurrences de compétences résultant de la diversité des principes adoptés dans les différents États.*” (...) “*Le droit international régit le rapports entre des États indépendants. Les règles de droit liant les États procèdent donc de la volonté*



Na década de 60, o pensamento de WOLFGANG FRIEDMANN contribuiu para uma nova concepção do Direito Internacional, ao pugnar - face à crescente institucionalização dos interesses sociais, económicos e humanitários dos Estados em redes de tratados e de organizações internacionais -, pela compreensão do mesmo como um Direito de cooperação (e não como um Direito de coordenação de entes soberanos que visam assegurar a sua coexistência sem interferências). No pensamento de FRIEDMANN, a transição paradigmática de uma lógica de coordenação para uma lógica de cooperação servia de evidência a um novo *Zeitgeist* nas relações internacionais<sup>877</sup>. O Direito Internacional já não seria uma ordem jurídica de “reciprocidade” ou de “mera coordenação” entre os Estados e outros sujeitos de Direito Internacional, sendo sim um Direito de cooperação, que desenvolve a sua atividade em diferentes domínios, uns mais gerais, ou mais especializados, mas sempre com o concurso das organizações internacionais<sup>878</sup>. Assim, já lá vai o tempo em que as relações de comércio internacional de mercadorias entre Estados se concretizavam com base em normas de mútua abstenção, num sistema em que os Estados envolvidos apenas coexistiam.

O Direito Internacional vive contemporaneamente num período, sem precedentes, de aprofundamento das relações entre os Estados, à luz das quais as normas de *non facere* se revelam insuficientes. Neste sentido, são desenvolvidas normas de mútua colaboração, típicas de um contexto em que os Estados não apenas coexistem, mas são interdependentes, ao mesmo tempo que se relacionam normativamente com entidades deles independentes.

A presença de imperativos positivos no Direito Internacional marca uma nova fase de aperfeiçoamento das relações da comunidade internacional, assumindo o Direito o papel preponderante na cooperação entre os sujeitos, deixando de ser tão só o *jus strictum* das soberanias. A substituição de uma atitude de mera abstenção por parte dos Estados, que marcou o Direito Internacional Público do século XIX, por um modelo de atuação destes, em prol da cooperação internacional, revela-se fundamental para a reativação dos fluxos internacionais do comércio, assumindo como premissa que o protecionismo desproporcionado traz mais desvantagens do que proveitos, a vários níveis.

---

*de ceux-ci, volonté manifestée dans des conventions ou dans des usages acceptés généralement comme consacrant des principes de droit et établi en vue de régler la co-existence de ces communautés indépendantes ou en vue de la poursuite de buts communs. Les limitations de l'indépendance des États ne se présument donc pas*". Para uma análise sobre o caso, *vide*, por exemplo, ALAIN PELLET, "Lotus, quantos despropósitos são proferidos em teu nome! Considerações sobre o conceito de soberania na jurisprudência da Corte Mundial", originalmente publicado com o título "Lotus, que de sottises on profère en ton nom!: remarques sur le concept de souveraineté dans la jurisprudence de la Cour mondiale", in *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Puissechet: l'État souverain dans le monde d'aujourd'hui*, Paris, 2002 (disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/publicum/article/viewFile/30214/23667> [01-08-2019]).

<sup>877</sup> A este propósito, a obra de referência de WOLFGANG FRIEDMANN, datada de 1964, tem como título *The Changing Structure of International Law*, sendo vários os autores que se dedicaram ao respetivo estudo. *Vide*, assim, WOLFGANG FRIEDMANN, *The Changing Structure of International Law*, Londres, 1964, p. 60 e seguintes.

<sup>878</sup> Cf. WOLFGANG FRIEDMANN, *The Changing Structure of International Law*, Londres, 1964, p. 60 e seguintes.

Paralelamente, a revolução tecnológica verificada no século XX teve como consequência direta o incremento das possibilidades de interação global, vertida, em especial, em quatro eixos: a comunicação, que potenciou o movimento de informações, o que inclui a transmissão de crenças e de valores; os transportes, que contribuíram para o movimento de objetos físicos; as finanças, no âmbito das quais passou a ser recorrente o movimento de moeda e de instrumentos de crédito; e as viagens, no sentido de circulação de pessoas. Ora, o incremento das interações globais trouxe consigo um novo arcabouço jurídico para governação das mesmas. Na verdade, no final da primeira metade do século XX, as transformações trazidas pelo pós-guerra foram repercutidas, gradualmente, nas economias, o que levou à formulação de uma nova ordem tributária, capaz de dar sustento às transformações internacionais que se delineavam para as economias globais.

Os termos em que a tributação aduaneira é disciplinada refletem estas concepções. A criação de uniões aduaneiras e a celebração de acordos de comércio internacional, são fruto da concepção das relações de comércio internacional enquanto motores de cooperação, motivada pelas interações globais. E compreende-se que assim seja num contexto de globalização e de esbatimento de fronteiras, enquanto ambiente propício a que os factos tributários já não estejam totalmente localizados apenas num território de um único Estado, obrigando aqueles que são envolvidos a cooperarem no sentido de concretização do desenvolvimento sustentável. Trata-se este de um efeito que levanta questões relacionadas com o poder normativo em sede de tributação aduaneira. A este propósito, as iniciativas da OCDE – a qual se autoproclama como “líder de mercado no desenvolvimento de normas e recomendações tributárias”<sup>879</sup> e tendo já sido considerada a “Organização Tributária Internacional Informal”<sup>880</sup> –, para alteração do sistema tributário internacional, são recorrentemente entendidas como sérias batalhas relativas a esse mesmo poder em sede de tributação internacional<sup>881,882</sup>.

Mas antes de se avançar, debrucemo-nos sobre a terminologia adequada quando em causa estão matérias que implicam harmonia normativa. Em concreto, densifiquem-se os conceitos de coerência normativa e de convergência normativa, cuja delimitação teórica é relevante para plena compreensão dos apartados seguintes.

---

<sup>879</sup> Cf. ALLISON CHRISTIANS, “Networks, norms and national tax policy”, in *Washington University Global Studies Law Review*, v. 9, 2009, p. 4.

<sup>880</sup> Cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global. Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 89 e seguintes.

<sup>881</sup> Cf. PHILIP BAKER, “Is There a Cure for BEPS?”, in *British Tax Review*, n.º 5, 2013, p. 606.

<sup>882</sup> Já em 2005 se escrevia, no contexto da OCDE, que “*The focus in the 1990s was on steps to reduce the scale of government, often carried out in single initiatives. Isolated efforts cannot take the place of a coherent, whole-of-government approach to create a regulatory environment favourable to the creation and growth of firms, productivity gains, competition, investment and international trade. Removing unneeded regulations, notably in sectors that meet public needs, is still important, but does not tell the whole story. When governments turn elsewhere for provision of services, regulation is necessary to shape market conditions and meet the public interest. ‘Regulatory quality and performance’ captures the dynamic, ongoing whole-of-government approach to implementation*” - cf. OECD, *Guiding Principles for Regulation on Quality and Performance*, 2005 (disponível em <https://www.oecd.org/fr/reformereg/34976533.pdf> [04-06-2019]).

### 1.1.A coerência normativa

A coerência é, no contexto da disciplina da tributação no comércio internacional, tida simultaneamente como meio e como fim: como meio para dar concretização ao desenvolvimento sustentável e como fim, no sentido em que devem ser encetados esforços para criação e aplicação de uma disciplina coerente, que discipline os termos em que o comércio internacional deve ser concretizado e, particularmente, quanto aos termos em que o mesmo deve ser tributado<sup>883</sup>.

Será particularmente sobre a coerência enquanto meio que será a mesma aqui perspetivada. Mas mesmo neste sentido, a coerência é suscetível de ser entendida de acordo com várias formas.

Desde logo, a coerência no domínio da normatividade exige uma estratégia multidimensional, que inclua os seguintes elementos inter-relacionados: (i) harmonia entre objetivos de política interna e internacional: ao desenvolver políticas de âmbito nacional que possam ter impacto no comércio além fronteiras, tais impactos devem ser identificados e levados em conta como parte do processo político, vertido, posteriormente, na disciplina aplicável; (ii) harmonia entre normas e entidades com competência normativa: em situações em que várias entidades nacionais lidam com a mesma questão relacionada com o comércio, deve ser assumida uma abordagem consistente e eficiente; e (iii) harmonia entre as entidades com competência normativa entre dois ou mais ordenamentos: este terceiro elemento reflete o objetivo de reduzir as barreiras ao comércio levantadas pela própria normação, criadas a partir da atuação de diferentes entidades, pertencentes a ordenamentos jurídicos distintos, mas interligadas, desde logo, por via da cooperação entre economias<sup>884</sup>.

A coerência normativa reporta-se, pois, ao uso de boas práticas no processo de planeamento, conceção, emissão, implementação e revisão da disciplina normativa, a fim de facilitar a realização dos objetivos de âmbito nacional e supranacional, bem como os esforços entre governos para intensificar a cooperação normativa, com o intuito de promover esses objetivos e de incentivar o comércio internacional, em termos, preferencialmente, sejam reportados à promoção e proteção do desenvolvimento sustentável. Para o efeito, devem, nomeadamente, ser promovidas formas específicas de cooperação para se atingir a coerência normativa, tais como o intercâmbio de informações, a

---

<sup>883</sup> O princípio da coerência a que, neste âmbito, se faz referência, distingue-se do “princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais” enquanto justificação de um tratamento ou disposição fiscal nacional adotada por um determinado Estado Membro da União Europeia que ponha em causa as liberdades fundamentais consagradas pelo Direito da União Europeia, a que esse Estado se encontra vinculado desde a sua entrada na União. Para mais desenvolvimentos a este propósito, vide VASCO LIMA, *O princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia*, dissertação de mestrado, Braga, Universidade do Minho, 2012.

<sup>884</sup> Neste sentido, e para mais desenvolvimentos, vide DEREK GILL, “Regulatory Coherence: The Case of New Zealand”, in *ERIA Discussion Paper Series ERIA-NZIER-MPC Technical Paper Series on Regulatory Management*, RURB, and International Regulatory Cooperation, março de 2016 (disponível em <http://www.eria.org/ERIA-DP-2016-12.pdf> [31-07-2019]), e também VERA THORSTENSEN, “Coerência e Convergência Regulatória: o Novo Desafio do Comércio Internacional”, in *Interesse Nacional*, setembro de 2017 (disponível em <http://interessenacional.com.br/2017/09/20/coerencia-e-convergencia-regulatoria-o-novo-desafio-do-comercio-internacional/> [31-07-2019]).

promoção de seminários e de eventos instrutivos sobre o tema e a estimulação da cooperação setorial através de agências especializadas<sup>885</sup>. Esta aceção permite dar plena concretização a uma tendencial globalização do Direito Aduaneiro e ao próprio *Direito Aduaneiro comparado* (a cuja densificação nos dedicaremos *infra*).

No domínio da normatividade, o termo *coerência* distingue-se do de *consistência*. A consistência representa um conceito de cariz essencialmente lógico, que traduz uma inexistência de contradições entre duas proposições normativas. A coerência surge como um conceito mais rico que o de consistência, por incluir, mas não se limitar, à consistência. Nas palavras de PEDRO MONIZ LOPES, “a consistência normativa é uma condição necessária, mas não suficiente, para a coerência normativa, exigindo esta última que as premissas de um sistema normativo reflitam uma visão unitária da porção do mundo modelado pelo sistema normativo e, nessa medida, traduzam as propriedades da compreensividade, da completude, do suporte argumentativo e da mútua justificação entre as partes do todo que constitui o sistema”<sup>886</sup>.

Estando em causa, na presente dissertação, um pensamento que procura identificar, para além do mais, a base axiológica comum, segundo uma visão unitária, subjacente à tributação aduaneira no comércio internacional, será à luz da coerência que nos debruçaremos para efeitos da respetiva perspetivação enquanto farol orientador da criação normativa, numa aceção que, ainda assim, não se reconduzirá, apenas, à esfera normativa, ainda que a mesma assuma uma relevância por demais evidente. Na verdade, só se poderá falar na existência de um verdadeiro ordenamento normativo que, seguindo JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, se assume como um patamar essencial do desenvolvimento jurídico<sup>887</sup>, quando as normas especialmente criadas para a tributação formam um conjunto, ordenado e sistematizado, *coerente*.

## **1.2.A convergência normativa**

O termo *coerência* carece, ainda, de ser delimitado perante um outro: o de *convergência* (normativa).

---

<sup>885</sup> Neste sentido, *vide* o capítulo 25 do TPP (com o título *Regulatory Coherence*), disponível em <https://ustr.gov/sites/default/files/TPP-Final-Text-Regulatory-Coherence.pdf> [01-08-2019].

<sup>886</sup> PEDRO MONIZ LOPES, *Derrotabilidade normativa e normas administrativas. O enquadramento das normas regulamentares na teoria dos conflitos normativos. Parte I – A estrutura da norma e a derrotabilidade normativa*, Lisboa, AAFDL Editora, Lisbon Law Editions, 2019, p. 294 e 295.

<sup>887</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 33.

A coerência e a convergência são temas relativamente recentes na evolução do sistema do comércio internacional, tendo sido introduzidos na linguagem dos acordos internacionais, primeiramente na *Asia-Pacific Economic Cooperation* (APEC), e com maior ênfase na última geração de acordos de comércio internacional. As propostas mais ambiciosas no contexto do comércio internacional foram negociadas nos mega-acordos regionais de comércio, nomeadamente, no *Trans-Pacific Partnership* (TPP), no *Transatlantic Trade and Investment Partnership* (TTIP), cujas negociações foram já dadas como obsoletas<sup>888</sup>; (iii) e no *Comprehensive Economic and Trade Agreement* (CETA)<sup>889</sup>, celebrado entre o Canadá e a União Europeia. Em comum a estes acordos surgem regras inovadoras, que estabelecem padrões sofisticados de coerência e de convergência normadora, que acabam por estabelecer um novo patamar de regras para os acordos preferenciais, constituindo, assim, o marco normativo contemporâneo para o comércio internacional<sup>890</sup>.

Os contributos doutrinários sobre coerência e convergência normativa são vastos, assumindo os conceitos formas distintas e, por vezes, surgindo em simbiose<sup>891</sup>. São recorrentemente empregues descrições que se concentram na cooperação entre os Estados para alcançar a coerência normadora e outras que canalizam esforços para a melhoria da norma e dos processos normadores dentro dos próprios Estados<sup>892</sup>.

Ambos os conceitos se reportam à cooperação normativa, a qual poderá ser realizada, precisamente, por meio de duas dimensões: uma horizontal – a coerência; e uma vertical – a

---

<sup>888</sup> As TTIP *Directives* 2013 estabeleciam o seguinte: “*The agreement will include cross-cutting disciplines on regulatory coherence and transparency for the development and implementation of efficient, cost-effective, and more compatible regulations for goods and services, including early consultations for goods and services, including early consultations on significant regulations, use of impact assessments evaluations, periodic review of existing regulatory measures, and application of good regulatory practices*”.

<sup>889</sup> O CETA inclui procedimentos de cooperação normativa, incluindo protocolos sobre a aceitação mútua dos resultados da avaliação da conformidade para produtos. Há um capítulo próprio sobre cooperação normativa, que compromete ambas as partes a cooperarem para prevenir e eliminar barreiras desnecessárias ao comércio e ao investimento, através da persecução da compatibilidade normativa e do reconhecimento de equivalência. Os objetivos da cooperação normativa no âmbito do CETA incluem a construção da confiança, aprofundando o entendimento mútuo das abordagens de governação e promovendo a transparência, a previsibilidade e a eficácia da disciplina e evitando diferenças normativas desnecessárias. Outro objetivo assenta na redução das diferenças desnecessárias na regulação setorial, com o propósito de melhorar a competitividade da indústria, procurando formas de diminuir os custos administrativos e os de requisitos reguladores duplicados e procurar abordagens reguladoras que incluam, se possível e quando apropriado, o reconhecimento da equivalência ou da promoção de convergência normativa. Neste sentido, *vide* o capítulo 21 do CETA, artigos 21.1 e seguintes (disponível em [http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2014/september/tradoc\\_152806.pdf](http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2014/september/tradoc_152806.pdf) [01-08-2019]).

Precisamente no sentido em que no CETA (e no TTIP) é patente a cooperação ou a coerência normativa, atenta a busca de harmonização de uma ordem fragmentada, *vide* RUTH M. P. SANTOS, “CETA e TTIP: A Nova Configuração do Comércio Internacional”, in *OMC 2.0: O CETA como Novo Paradigma do Direito Internacional Económico*, Lisboa, CEDIS, p. 71.

<sup>890</sup> Cf. VERA THORSTENSEN, “Coerência e Convergência reguladora: o Novo Desafio do Comércio Internacional”, in *Interesse Nacional*, setembro de 2017 (disponível em <http://interessenacional.com.br/2017/09/20/coerencia-e-convergencia-regulatoria-o-novo-desafio-do-comercio-internacional/> [31-07-2019]). Note-se que o conceito de coerência adotado no âmbito do TPP difere da definição admitida pela OCDE, na medida em que une, num único dispositivo, as noções de coerência e de cooperação, não chegando à ideia de convergência. Neste sentido, é também possível encarar a coerência como se referindo ao alcance dos objetivos no âmbito de política nacional ou doméstica (esfera interna), e a cooperação como estando reconduzida aos esforços entre governos (esfera internacional).

<sup>891</sup> Por exemplo, com exceção do CETA, noutros acordos de parceria e cooperação raramente é feita a referência ao conceito de convergência que, muitas vezes, é confundido com o de coerência, apesar de os seus propósitos e de os seus fundamentos serem claramente o de alinhamento ou de reconhecimento de normas, em prol da eliminação de diferenças entre requisitos avançados por ordenamentos distintos e da realização de uma análise de impacto da norma transnacional.

<sup>892</sup> A título de exemplo, no contexto da APEC, a coerência normativa é entendida como o melhoramento do processo através do qual os respetivos membros desenvolvem *norma*, gerando melhores práticas, padrões e disciplina no momento adequado para que sejam aceitáveis e para que seja possível a respetiva implementação. Neste sentido, *vide* APEC, *24th Meeting of APEC Ministers Responsible for Trade Statement* (Port Moresby, Papua New Guinea – 25th - 26th May 2018), ponto 23 (disponível em [https://www.apec.org/Meeting-Papers/Sectoral-Ministerial-Meetings/Trade/2018\\_trade](https://www.apec.org/Meeting-Papers/Sectoral-Ministerial-Meetings/Trade/2018_trade) [01-08-2019]).

convergência. A coerência normativa é tida por horizontal por estar particularmente direcionada à “compatibilidade” entre diferentes ordenamentos, no âmbito dos quais os atores políticos de diferentes Estados se comprometem na identificação de soluções comuns, visando a minimização de incompatibilidades ou incongruências que obstruam ou dificultem a sua interação, como por exemplo. O foco reside, assim, na compatibilização dos objetivos e dos resultados perseguidos pelos Estados em questão, permitindo que a autonomia normativa nacional e a estrutura institucional interna sejam preservadas. Neste contexto, portanto, estão em causa relações colaborativas e não-antagônicas, cujos principais instrumentos são a coordenação, a equivalência entre disciplinas e o reconhecimento mútuo. Em causa estão ferramentas que não deixam de aceitar a diversidade normativa, que são pautadas pela reciprocidade, mas que são simultaneamente vocacionadas à redução gradual das diferenças normativas, de forma voluntária e negociada<sup>893</sup>. Sinteticamente, a coerência normativa surge como uma interface entre a disciplina interna e a liberalização do comércio internacional, relacionando-se com duas esferas, cumulativamente: com as medidas adotadas internamente nos e pelos Estados, e com as medidas adotadas entre Estados, na perspectiva de ser alcançada (i) a redução de duplicidade de normas; (ii) a redução da fragmentação normativa; (iii) a redução dos custos de implementação de acordos internacionais; e (iv) a maior eficiência na gestão de recursos para a realização de objetivos comuns<sup>894</sup>.

Já a segunda dimensão – a convergência normativa – representa o eixo vertical da cooperação. A convergência pressupõe um maior grau de aproximação e de compromisso entre Estados, estabelecendo a uniformização entre disciplinas. A convergência implica a adoção de uma normação comum a todos os envolvidos. Assim sendo, a convergência estende-se às instituições normativas nacionais, aos seus procedimentos e aos seus processos decisórios. Há, portanto, uma redução de autonomia normativa nacional, em prol de um modelo de governação mais profundo, em que se adiciona um nível extra, “global”, “internacional” ou “transnacional” de normação. Para implementar o modelo de convergência – que na maioria das vezes aparece, então, como um degrau acima da coerência ou como uma etapa posterior – as principais ferramentas utilizadas são a sistematização – por meio da criação de *guidelines* norteadoras da atividade nacional ou regional – e a harmonização normativa, sendo esta última o objetivo final do processo de cooperação, que implica a adoção de uma mesma disciplina para todos os envolvidos.

---

<sup>893</sup> Cf. SCOTT H. JACOBS, “Regulatory co-operation for an interdependent world: issues for government”, in *OCDE - Regulatory Co-operation for an Interdependent World*, Paris, OCDE, 1994.

<sup>894</sup> Cf. ANATHA DURAIAPPAH e ASMITA BHARDWAJ, *Measuring Policy Coherence among the MEAs and MDG*, Winnipeg, IISD, 2007.

### 1.3.A criação de padrões comuns como resultado da coerência e da convergência

Quando a harmonização normativa decorre da intervenção de Estados com um peso significativo para a economia mundial ou de constelações supranacionais, mais facilmente são criados termos de atuação com impacto global, em concretização da conceção segundo a qual existem padrões de comércio internacional que são comuns, transversalmente<sup>895</sup>, incentivando à respetiva concretização num determinado sentido. Idealmente, tais padrões devem ser elevados, exigentes e direcionados à proteção e promoção de valores que conheçam transversalidade.

Assim, a disciplina normativa harmonizada, cujo conteúdo não deixa de ser, pelo menos abstratamente, definido em conjunto, representa uma maior possibilidade de ser adotada por Estados terceiros (em relação às negociações celebradas e ao próprio acordo) e, por conseguinte, de se tornar uma verdadeira “regra” global.

Não obstante, este efeito de criação de padrões globais poderá não ser assim tão líquido. Se os Estados envolvidos optarem por, tão só, reconhecer mutuamente as regras de cada um bilateralmente (afastando, assim, uma eficácia *erga omnes* ao acordo), os Estados terceiros podem não se sentir incentivados a alinharem os seus padrões, considerando que os seus operadores económicos não terão como desfrutar das vantagens de uma disciplina que é apenas reconhecida entre quem participou nas negociações. Porém, não sendo alinhados os padrões, podem ficar em desvantagem competitiva perante quem o fez<sup>896</sup>.

Trata-se esta de uma conclusão que espelha o fim associado à atuação dos operadores económicos no contexto do comércio internacional, reconduzido à prossecução do lucro. Assumindo-se como válida a base principiológica avançada, talvez este resultado aqui descrito não fosse o mesmo, por ser tendencialmente seguro o propósito que deve estar subjacente à atuação de operadores económicos e de Estado.

---

<sup>895</sup> Neste sentido, e a propósito da TTIP, SAMUEL RINES afirma que a redução das barreiras não pautais ao comércio representam a maior parte dos impedimentos reais ao comércio entre os Estados Unidos e a União Europeia, e incluem tudo, desde requisitos técnicos aplicáveis aos produtos, até às normas agrícolas e de saúde. Para a TTIP ter um impacto económico pronunciado, as normas regulamentares deveriam ser integradas de forma significativa neste. Com os Estados Unidos e a UE constituindo, em conjunto, 50% da economia mundial, o estabelecimento firme, mutuamente reconhecido de normas, poderia estimular um regime de facto de padrões globais - cf. SAMUEL RINES, “Can ttip save the West?”, in *The National Interest*, 2013 (disponível em <http://nationalinterest.org/commentary/canttip-save-the-west-9325> [30-12-2017]).

<sup>896</sup> Cf. JOSÉ PEDRO TEIXEIRA FERNANDES, “A parceria transatlântica de comércio e investimento (TTIP) – Entre o comércio livre e a geopolítica”, in *Relações Internacionais*, setembro, 2017, p. 124.

## 2. A intervenção da OCDE – a cooperação normativa

Retomando o discurso a propósito da intervenção da OCDE na regulação do comércio internacional, e no que toca à importância da qualidade normativa - de inquestionável relevo, evidentemente, no contexto da tributação no comércio internacional - desde 1995<sup>897</sup> que a OCDE se tem vindo a debruçar sobre os termos em que devem ser elaborados os quadros normativos, numa perspetiva orientada por preocupações relativas ao desenvolvimento económico dos diversos Estados membros e à conceção de que a qualidade da legislação é capaz de ter uma influência significativa nesse mesmo desenvolvimento. Partindo desses pressupostos, a OCDE tem analisado os aspetos mais relevantes da elaboração legislativa e a sua intervenção tem tido um impacto decisivo na política legislativa no âmbito da União Europeia e não só, mediante a divulgação das suas *orientações*<sup>898</sup>. Foi neste sentido que foram desenvolvidas iniciativas relacionadas com a monitorização e com o cálculo do impacto provocado pela incompatibilidade entre disciplinas nacionais, as quais foram designadas por *Análise de Impacto Regulatório*, tendo sido desenvolvidas por meio de grupos especiais de trabalho: o *Ad Hoc Group on Regulatory Reform* e o *Regulatory Management and Reform Group of the Public Management Committee*.

O avanço dos trabalhos da OCDE e a adoção dos mecanismos de análise mencionados por todos os Estados que são membros da organização culminaram com a criação do *Regulatory Policy Committee*, em 2009, enquanto órgão permanente, voltado à promoção e ao desenvolvimento da cooperação regulatória/normativa internacional. Em 2013, surgiu, também pelas mãos da OCDE, um instrumento com o título *International Regulatory Co-operation: Addressing Global Challenges*.

A cooperação normativa surge, assim como o conceito propugnado pela OCDE para solucionar o problema da necessidade de maior diálogo entre Estados e operadores económicos, mediante o estabelecimento de um acordo de notificações e de consultas para a adoção de novas disciplinas ou para a criação de normas internacionais que pretendam reconhecer ou harmonizar diplomas com a disciplina de outro Estado, para uma melhor qualidade normativa (numa dimensão que não exclui os termos do comércio internacional). O esforço de cooperação é, em concreto, materializado em acordos

---

<sup>897</sup> Vide *Recommendation of the Council of the OECD on Improving the Quality of Government Regulation – 1995* (disponível em <https://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/recommendations-guidelines.htm> [04-06-2019]).

<sup>898</sup> Entre 1995 e 2012 foram divulgadas pela OCDE seis recomendações no domínio da *regulatory policy*: 2012 - Recommendation of the Council of the OECD on Regulatory Policy and Governance; 2005 - OECD Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance; 2005 - APEC-OECD Integrated Checklist on Regulatory Reform; 1998 - Recommendation of the Council concerning Effective Action Against Hard Core Cartels; 1997 - OECD Report to Ministers, which set up a comprehensive plan for action on Regulatory Reform; 1995 - Recommendation of the Council on Improving the Quality of Government Regulation. Em 2014 e em 2018, a OCDE divulgou os chamados “*OCDE best practice principles for regulatory policy*”: 2018 - OECD Regulatory Enforcement and Inspections Toolkit; 2014 - The Governance of Regulators; 2014 - Regulatory Enforcement and Inspections (todos os documentos estão disponíveis em <https://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/recommendations-guidelines.htm> [04-06-2019]).



ou arranjos organizacionais, formais ou informais, entre Estados, a nível bilateral, regional ou multilateral, para promoção de alguma forma de cooperação na conceção, monitorização, execução ou gestão *ex post* da disciplina, em prol da atribuição de coerência, convergência e consistência às regras que ultrapassam fronteiras<sup>899</sup>.

Detenhamo-nos, mais detalhadamente, sobre os termos de cooperação avançados pela OCDE.

## **2.1.0 papel dos mecanismos de cooperação**

Perante este cenário, e à luz do entendimento da OCDE, a coerência normativa pode, então, ser promovida por meio de mecanismos de coordenação entre os níveis de governo supranacional, nacional e subnacional<sup>900</sup>.

Para o efeito, e desde logo, devem ser identificadas questões que sejam tidas como transversais a todos os níveis de governo, para que seja possível promover a coerência entre a normação e evitar a duplicação ou o conflito entre normas. As regras daí resultantes só serão vinculativas, no cenário atual, se forem adotadas internamente pelos Estados, pelo que as plataformas de discussão - não obstante serem caracterizadas pela sua vantajosa flexibilidade e de permitirem perspetivas políticas territorialmente específicas - não surgirão como solução para a necessidade de coerência, servindo antes de um meio que a poderá potenciar. Por outro lado, e retomando a perspetiva da OCDE, o envolvimento dos governos na elaboração de uma normação coerente, ainda que possa ser moroso, deverá acontecer, por força dos benefícios de médio e longo prazos, superando futuramente os custos de coordenação.

A coerência a alcançar surgirá como fruto do diálogo entre diferentes ordenamentos, assente, nomeadamente, na troca de informações, de experiências, de intercâmbio técnico e científico, de simplificação de procedimentos técnicos e de verificação de conformidade, do alinhamento de requisitos técnicos e de colóquios entre organizações públicas ou privadas.

A OCDE relacionou onze categorias de cooperação reguladora/normativa que variam na sua formalidade, abrangência e vinculatividade. Representam uma mescla de ferramentas e de arranjos

---

<sup>899</sup> Por via de uma definição semelhante, o governo americano, através da *Executive Order on International Regulatory Cooperation*, de 1 de junho de 2012, definiu cooperação regulatória internacional como assentando em processos bilaterais, regionais ou multilaterais nos quais os governos nacionais se comprometem em várias formas de colaboração e comunicação a respeito da regulação. Em particular, refere-se ao processo que determine um razoável desenvolvimento de regulações significativas ("*International regulatory cooperation*" refers to a bilateral, regional, or multilateral process, other than processes that are covered by section 6(a)(ii), (iii), and (v) of this order, in which national governments engage in various forms of collaboration and communication with respect to regulations, in particular a process that is reasonably anticipated to lead to the development of significant regulations") – disponível em <https://obamawhitehouse.archives.gov/the-press-office/2012/05/01/executive-order-promoting-international-regulatory-cooperation> [10-5-2019].

<sup>900</sup> Vide OCDE, "Regulatory Impact Analysis: A Tool for Policy Coherence", OECD Reviews of Regulatory Reform, 2009 (disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/governance/regulatory-impact-analysis\\_9789264067110-en#page181](https://read.oecd-ilibrary.org/governance/regulatory-impact-analysis_9789264067110-en#page181) [10-08-2018]).

que, em alguns casos, se podem sobrepor, e cujos limites podem não ser tão claramente visíveis. São elas: (i) integração/ harmonização através de instituições supranacionais ou conjuntas; (ii) negociação específica de acordos, tratados ou convenções<sup>901</sup>; (iii) parcerias reguladoras formais entre Estados; (iv) organizações intergovernamentais; (v) acordos preferenciais de comércio com disposições sobre os termos de criação de norma; (vi) acordos de reconhecimento mútuo; (vii) redes transgovernamentais (*transgovernmental networks*); (viii) requisitos formais para considerar a cooperação normativa quando exista disciplina ainda em desenvolvimento; (ix) reconhecimento de padrões internacionais; (x) *soft law*, e (xi) diálogo e troca de informações informais.

Perante o elenco apresentado, e ainda que os acordos não vinculativos possam ser úteis enquanto mecanismos de execução, apenas as iniciativas de harmonização decorrentes do processo de integração e da supranacionalidade, bem como os tratados e as convenções internacionais, qualificados como *hard law*, atento o seu caráter vinculativo, é que são aqui entendidos como adequados para surtir os efeitos em prol da cooperação normativa com o maior nível de segurança e certeza jurídicas.

De resto, alguns dos diplomas emanados pela OMC desenvolvem algumas das categorias abordadas pela OCDE como propagadoras da cooperação<sup>902</sup>.

---

<sup>901</sup> A expressão “acordo” recebe outras denominações, como “tratado”, “convenção”, entre outras. No domínio do Direito Tributário Internacional é a expressão “convenção” que tem conhecido, historicamente, maior adesão.

<sup>902</sup> É o caso, por exemplo, desde o tempo do GATT, do Código de Normas (1979) e em direção à cooperação normativa, em especial, da negociação, já na OMC, do Acordo sobre Barreiras Técnicas (TBT) e do Acordo sobre Medidas Sanitárias e Fitossanitárias (SPS), de 1995. Os dois acordos internacionais incluem medidas para promover a transparência normativa e a adoção de padrões internacionais, os quais facilitam os objetivos comerciais normativos, dispondo de maior previsibilidade para os exportadores e investidores e de simplificação da conformidade normativa (*regulatory compliance*). Por outro lado, o Anexo 3 do Acordo TBT inclui o Código de Boas Práticas para a Preparação, Adoção e Aplicação de Normas Técnicas, que encoraja a criação de organismos internacionais de normalização que sejam transparentes e promulgadores de normas não discriminatórias, baseados em boas práticas e em normas não duplicadas. O Código está aberto à aceitação por qualquer organismo de normalização, contendo um guia para o processo de criação de normas. Nos anos 2000, o Comité TBT acordou com princípios adicionais para melhorar o trabalho dos organismos internacionais de normalização, que incluem: transparência, abertura e uma abordagem imparcial e consensual, que promove normas efetivas e relevantes e que incorpora também as preocupações dos países em desenvolvimento. O Comité TBT, previsto no acordo TBT, promove ainda o uso de boas práticas normativas para que se desenvolva a troca de informações e mais coordenação entre quem cria a disciplina e os próprios operadores económicos. Por seu turno, o Comité SPS, também previsto no Acordo SPS, ressalta a necessidade de manutenção de contactos estreitos com as organizações internacionais competentes no domínio da proteção sanitária e fitossanitária, em especial com a Comissão do *Codex Alimentarius*, a Organização Internacional para Saúde Animal (OIE) e o Secretariado da Convenção Internacional para a Proteção Vegetal (CIPV), com o objetivo de obter pareceres científicos e técnicos para a administração do Acordo e a fim de evitar a duplicação desnecessária de esforços. Em 2014, o Comité SPS lançou um mecanismo para tensões comerciais relacionadas com a segurança alimentar e medidas de saúde de plantas e animais.

Ambos os Acordos preveem procedimentos para que os membros da OMC discutam preocupações específicas, as *specific trade concerns* (STCs), nos seus Comités, abrindo uma via mais direta, através da qual as medidas são questionadas para que sejam esclarecidas pelos membros. Os STCs podem gerar uma disputa informal ou podem até tornar-se a base para uma controvérsia formal.

É difícil, de qualquer forma, mensurar e avaliar o impacto dos esforços da OMC em prol de uma maior cooperação normativa. Todavia, tais esforços servem essencialmente como *guidelines* para ações unilaterais dos membros. De resto, as disposições estabelecidas no âmbito da OMC não excluem o que tenha sido estabelecido por outras organizações.

## 2.2. A suavização das “obrigações” de cooperação

Saliente-se, porém, que a tão proclamada “cooperação internacional” - a qual pressupõe um “dever internacional de cooperação”<sup>903</sup> -, constantemente presente nos discursos da OCDE (e também da OMC), não deve servir de fundamento para desistir da conceção tradicional da *soberania tributária*, a qual deve ser mantida e reservada na esfera dos Estados, ainda que possa ser sedutora a ideia de dar prioridade à responsabilidade de cada Estado perante a comunidade internacional, em detrimento de autonomia na elaboração e implementação dos seus respetivos programas tributários.

As obrigações de cooperação assim divulgadas assumem um carácter vago, traduzido na ideia de que os Estados *devem* cooperar, no sentido de adotarem as medidas tributárias que vão ao encontro de uma “visão dominante” quanto ao que deve e quanto ao que não deve ser alvo de tributação. É como se os Estados estivessem obrigados ao cumprimento de uma espécie de cláusula, inserida num contrato internacional, com conteúdo dificilmente determinável ou não disponível a todos<sup>904</sup>.

Parece-nos que é neste sentido que a tendência tem sido, então, para a eliminação da tributação aduaneira, por se considerar, à luz daquele “dever” transcendentemente determinado, que a mesma prejudica os Estados, em desrespeito do aludido dever de cooperar. Tal “dever” ou, melhor dito, tal *recomendação* (quando não fixada jurídico-normativamente) parece ser difundida sem estar enformada por outras dimensões, reconduzidas, desde logo, ao desenvolvimento sustentável de índole social, económico e ambiental. É que se é verdade que a globalização é tida recorrentemente como facilitadora da mobilidade, da troca de ideias e do acesso à informação – surgindo um *direito à globalização* – também não parece ser menos certo que à mesma podem ser associados efeitos prejudiciais, precisamente nos planos social, económico e ambiental, a curto, médio e longo prazo, ao mesmo tempo que diminui a capacidade dos Estados para lidar com os problemas daí resultantes<sup>905</sup>.

Trata-se de um pensamento que nos parece associável à chamada “globalização predatória”, que pode levar à própria *relativização da legislação tributária*<sup>906</sup> e de outras estruturas jurídico-

---

<sup>903</sup> Para, nomeadamente, reagir contra os chamados “paraísos fiscais” ou contra empresas multinacionais cuja atuação, do ponto de vista fiscal, possa colocar em dúvida a respetiva qualificação como mero planeamento fiscal.

<sup>904</sup> O “contrato social mundial” vislumbrado pela OCDE parece, no entender de LUDMILA MONTEIRO DE OLIVEIRA, conter apenas uma única cláusula, cujo conteúdo se assemelha ao princípio liberal por excelência – tal como pensado por STUART MILL – o assim designado *harm principle*, nos termos do *qual “the only purpose for which power can be rightfully exercised over any member of a civilized community, against his will, is to prevent harm to other”* – cf. JOHN STUART MILL, *On liberty*, Auckland, The Floating Press, 2009, p. 18, *apud* LUDMILA MONTEIRO DE OLIVEIRA, *Direito Tributário, Globalização e Competição – Por que só harmonizar não basta*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2016, p. 119.

<sup>905</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 489.

<sup>906</sup> A expressão “globalização predatória” surge nos textos dos principais pensadores da teoria crítica contemporânea, como é o caso de JÜRGEN HABERMAS, “The postnational constellation and the future of democracy”, in *The postnational constellation*, Max Pensky, Cambridge, EUA, The MIT Press, 2001, p. 105; de SEYLA BENHABIB, “Borders, boundaries, and citizenship”, in *Political Science and Politics*, v. 38, n.º 4, 2005, p. 676.

normativas fundamentais, que parecem estar a derreter, perante, desde logo, a participação altamente influenciadora dos operadores económicos na definição dos termos em que se concretiza o comércio internacional, os quais, por seu turno, condicionam a determinação da tributação aduaneira. Sobre estes aspetos, em particular, debruçar-nos-emos na última parte da dissertação, embora esta ideia já aqui partilhada permita encarar com outro tipo de invólucro o quadro normativo aduaneiro basilar no nível global, que se passa a apresentar.

### **3. Dimensão material: o quadro normativo aduaneiro basilar**

São em número considerável os diplomas de nível global com relevância para a esfera do comércio internacional de mercadorias, pelo que no presente apartado procedemos à seleção daqueles que assumem o carácter basilar, enformador, de outras soluções normativas. Em particular, debruçar-nos-emos sobre o sistema GATT/OMC, cujo sentido e alcance permanece controvertido na doutrina e na jurisprudência. Alguns entendem-no como uma parte da constituição económica global. Outros, de forma mais modesta, encaram-no como um conjunto de tratados-lei, consagrando obrigações jurídicas integrais, suficientemente precisas para vincularem todos os Estados parte. Há também quem entenda que se está perante um conjunto de tratados-contrato, negociados de acordo com os princípios da reciprocidade e mútua vantagem, em que, mais importante do que salvaguardar o cumprimento escrupuloso das obrigações estabelecidas, é assegurar, a todo o tempo, o justo equilíbrio dos interesses em presença.

As implicações práticas decorrentes desta diferença de posições prendem-se, essencialmente, com a questão de saber se e em que medida são admitidas derrogações convencionais por parte um número restrito de Estados, e com a qualificação e consequências jurídicas do incumprimento. A doutrina aponta como solução admitir a natureza recíproca e incondicional a uma boa parte das normas do GATT/OMC, mas reconhecer-se os efeitos indiretos que a mesmas produzem nas relações jurídico-económicas privadas que estabelecem entre operadores económicos e consumidores<sup>907</sup>.

Mas para além do acordo GATT/OMC, a normaçoão aduaneira de nível global inclui ainda vários acordos e memorandos de entendimento sobre agricultura, medidas sanitárias e fitossanitárias, têxteis e vestuário, obstáculos técnicos ao comércio, medidas de investimento relacionadas com o comércio, *anti-dumping*, regras de origem, procedimentos em matérias de licenças de importação, subvenções e direitos compensatórios, medidas de salvaguarda e sobre a aplicação de vários artigos do GATT.

---

<sup>907</sup> Assim, JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 526.

Surgiram também um conjunto amplo de Acordos Plurilaterais, relacionados com domínios tão diversos como a aviação civil ou a carne bovina, os quais assumem também as mais variadas designações: acordo, código, protocolo, decisão, declaração, mecanismo, diretriz, procedimento, entre outras. Perante a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, em causa estarão, não obstante a designação que lhes é atribuída, tratados internacionais<sup>908</sup>.

### **3.1. A malograda tentativa da Organização Internacional do Comércio e a génese do *General agreement on tariffs and trade***

A queda das restrições aduaneiras teve como marco inicial o GATT, em 1947. Em 1944, na Conferência de Bretton Woods, os aliados ocidentais chegaram a acordo quanto aos termos de organização da ordem económica internacional, no tempo de paz. Trata-se este de um período em que forem definidas as bases da economia mundial, tendo ficado a divisão das estruturas do comércio internacional entre *sistema multilateral* e *sistema regional* mais evidente a partir dos anos quarenta com o pós-guerra.

Assumia-se, então, como objetivo a reconstrução no pós-guerra e procurava evitar as políticas *beggar thy neighbor* dos anos trinta, que agravaram a grande depressão, estando assente em três pilares: o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional e a Organização Internacional de Comércio.

As experiências económicas de duas guerras mundiais e a desintegração da economia mundial nos anos trinta do século XX reforçaram os aliados ocidentais no seu objetivo de implantar o princípio do comércio livre para a reintegração da economia mundial. Após a II Grande Guerra surgem, como poder hegemónico político-económico ocidental, os Estados Unidos da América, o que teve impacto tanto nas negociações para a regulamentação do comércio internacional como na configuração do sistema monetário internacional. Aliás, o processo de internacionalização do pós-guerra impôs aos ordenamentos jurídico-tributários a necessidade de convergência das respetivas estruturas tradicionais, com o intuito de serem as mesmas adaptadas à dinâmica do movimento global de mercadorias, de serviços, de pessoas e de capitais, do multilateralismo e do pujante processo de integração económica iniciado no continente europeu.

Em 1945, os EUA apresentaram um documento intitulado “Propostas para o alargamento do comércio mundial e do emprego”, propostas essas que entraram na Carta de Havana com que as

---

<sup>908</sup> Assim, JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 534. Sobre a distinção entre tratados e acordos, o mesmo autor, partindo do regime constitucional português, entende que não decorre da Lei Fundamental elementos que possam ser tidos como decisivos para a formulação de uma distinção que não seja meramente tendencial. Assim, *idem*, p. 335 e 336.

Nações Unidas tentavam reanimar as relações económicas internacionais perturbadas pela guerra. Era precisamente esta a Carta que previa uma Organização Internacional do Comércio, como instituição supranacional, baseada num consenso anglo-americano perto do fim da guerra: a redução dos direitos aduaneiros e o comércio livre eram tidos como essenciais para manter altos níveis de emprego e de rendimento, devendo ser abolidas as restrições quantitativas de comércio e devendo ser encontrada uma fórmula de redução automática de direitos aduaneiros para garantir desarmamentos alfandegários substanciais e a eliminação de tratamentos discriminadores. Porém, os EUA e a Grã-Bretanha não conseguiram dominar as negociações internacionais, perante as exigências de países europeus no sentido da adoção de cláusulas de salvaguarda, as exigências da própria Inglaterra de um sistema imperial de preferências e as pressões dos países em vias de desenvolvimento, no que concerne a questões de desenvolvimento. Por outro lado, o Congresso americano obrigou a administração Truman a retirar a proposta, desde logo pela circunstância de a Organização Internacional do Comércio ser entendida como um meio de restringir excessivamente a soberania dos EUA no domínio do comércio internacional<sup>909</sup>.

Perante a impossibilidade do estabelecimento da Organização Internacional do Comércio, em 1947, foi assinado, por vinte e três Estados, e pensando numa solução interina até à entrada em vigor da Carta, o *General agreement on tariffs and trade* – GATT, criado no âmbito da Ronda Negocial do Uruguai<sup>910, 911</sup>. Ao contrário daquela que seria a nova instituição supranacional, o GATT representa a

---

<sup>909</sup> Cf. VERA THORSTENSEN, *OMC: as regras do comércio internacional e a rodada do milénio*, Aduaneiras, São Paulo, 1999, p. 30.

<sup>910</sup> Para mais desenvolvimentos a propósito do sistema internacional de comércio e a respeito do enquadramento multilateral, vide PEDRO INFANTE MOTA, *O Sistema GATT/OMC: Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 17 a 103.

<sup>911</sup> O GATT contou com oito conferências para negociações, denominadas por *Rounds*:

- Genebra (1947) – adotou-se, na discussão do desarmamento pautal, a técnica “bi-multilateral”, em que cada Estado (regra do principal fornecedor), negociou com o outro parceiro a diminuição dos direitos aduaneiros, generalizando-se os resultados concretos do “produto a produto” para as restantes partes contratantes;

- Annecy (1949) e Torquay (1950) – aqui, a técnica de negociação foi idêntica à primeira, com resultados de redução média na ordem dos 25% dos direitos aduaneiros, mas em que se patenteava o esgotamento das negociações de âmbito bilateral;

- Genebra (1956) – contou com resultados modestos, por força da posição protecionista do Congresso dos EUA, com o intuito de travar concessões pautais feitas à Europa e a que esta não dava contrapartida;

- Dillon Round (1960) – conheceu maior dinamismo, por força do relatório Haberler (1958), que propôs um programa de expansão do comércio internacional – novas negociações aduaneiras, redução do protecionismo agrícola e acréscimo das receitas de exportação dos países em vias de desenvolvimento. A Dillon Round assumiu dois grandes objetivos: estudar a nova situação resultante da criação de uma união aduaneira – a da CEE – cuja área não poderia conduzir à criação de prejuízos para outras partes contratantes; e introduzir uma nova técnica de negociação, pelo método multilateral, que consistia em realizar a diminuição de direitos aduaneiros linearmente;

- Kennedy Round (1964) – foi lançada pelo presidente norte-americano com o objetivo de desmantelar a nova proteção resultante da criação da CEE, e alterar a própria política comercial defensiva e protecionista para uma abertura de mercados externos que recebessem os produtos americanos. Tais negociações permitiram a redução dos direitos aduaneiros na ordem dos 35%, no campo agrícola estabeleceram-se preços máximos e mínimos dos cereais e criou-se um Fundo de Ajuda Alimentar a favor dos países menos desenvolvidos, e proclamou-se a abertura de mercados por parte dos países industrializados, de forma a receberem produtos originários dos países em desenvolvimento;

- Tokyo Round (1973) – fixou um conjunto de objetivos mais amplos do que todas as anteriores, ao mesmo tempo que se debruçou sobre os obstáculos não pautais às trocas e, concretamente no domínio aduaneiro, o Acordo Relativo à Aplicação do artigo VII do GATT (Código do Valor Aduaneiro) consagrou um conjunto de princípios alicerçando como critério basilar o do valor transaccional ou valor real das mercadorias, afastando a Convenção de Bruxelas (de 1950) sobre o valor normal das mercadorias – foi, então, na ronda de Tóquio que foram negociadas as regras contra a discriminação entre produtos nacionais e importados (regras técnicas); e, por fim,

- Uruguay Round (1986). Ora, como principais resultados então alcançados na Ronda Negocial do Uruguai são apontados os seguintes: (i) redução de direitos aduaneiros; (ii) aperfeiçoamento dos instrumentos de defesa comercial (tais como direitos *anti-dumping*); (iii) integração de produtos agropecuários ao sistema multilateral de comércio; (iv) incorporação dos têxteis ao sistema criado, com previsão de eliminação do Acordo Multifibras; (v) estabelecimento

assunção de objetivos menos ambiciosos, uma vez que consistia tão só num segmento da Carta de Havana (em concreto, o segmento denominado por *Política Comercial* ou Capítulo IV). As metas do GATT redundavam essencialmente na eliminação progressiva dos direitos aduaneiros e acabou por servir de orientação a todo o sistema multilateral do comércio, tendo lançado as bases para o estabelecimento da OMC.

O GATT surge como um importante segmento da disciplina jurídica dos direitos aduaneiros, representando uma fonte importante do regime jurídico-aduaneiro europeu. Celebrado em 1947 e com entrada em vigor a 1 de janeiro de 1948, o GATT constitui um acordo internacional multilateral, que assumiu como principal objetivo a promoção de um sistema de trocas livres à escala mundial, através, essencialmente, da redução geral e progressiva dos direitos aduaneiros, da eliminação das restrições quantitativas e da regulação do *dumping* e dos subsídios às exportações.

Mais detalhadamente, através do GATT pretendia-se disciplinar as relações comerciais internacionais do pós-guerra, fazendo com que a maior parte dos Estados aderisse a um conjunto de princípios de atuação, os quais servem de guia ao desenvolvimento das regras internas aplicáveis às transações internacionais de mercadorias. Na verdade, conforme se constatou, o estudo do GATT não

---

de um Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS); (vi) criação de um Acordo sobre Direitos de Propriedade Intelectual relacionados com o Comércio (TRIPS); (vii) instituição do Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionados com o Comércio (TRIMS); (viii) definição de um Mecanismo de Revisão de Política Comercial dos Países Membros; (ix) estabelecimento de um novo sistema de resolução de controvérsias; e (x) criação da OMC, cujas atividades tiveram início a 1 de janeiro de 1995. Para uma análise detalhada dos resultados da Ronda Negocial do Uruguai, *vide* JACQUES H. BOURGEOIS, FRÉDÉRIC BERROD e ERIC FOURNIER, *The Uruguay Round Results*, European University Press, Bruges, 1995. Em concreto, a *Uruguay Round* teve início oficialmente a 20 de setembro de 1986, no Uruguai, e visou colmatar a erosão sentida à data nos instrumentos jurídicos do GATT e dele resultaram dois compromissos basilares, consubstanciados nas chamadas *stand-still* e *roll-back clauses*. Através da primeira, as partes participantes comprometeram-se a não adotar quaisquer comportamentos que restringissem ou falseassem as trocas comerciais e que se revelassem incompatíveis com o disposto no GATT. Já a segunda impunha a eliminação progressiva, no limite até à conclusão das negociações, de todas as medidas que limitassem ou falseassem as sobreditas trocas comerciais.

A publicação do GATT e dos demais acordos resultantes das negociações da *Uruguay Round* encontra-se no Diário da República, de 27 de dezembro de 1994, 5.º Suplemento, p. 7380.

Por grupos de produtos, as reduções pautais podem ser aferidas através do seguinte quadro:

Grupos de produtos	Média dos direitos (%)		
	Antes	Pós	% de redução
Todos os produtos industriais	6,3	3,8	40
Têxteis e vestuário	15,5	12,1	22
Metais	3,7	1,4	62
Minerais, pedras e metais preciosos	2,3	1,1	52
Máquinas elétricas	6,6	3,5	47
Couro, borracha e artigos de mobiliário	8,9	7,3	18
Madeira, pasta de papel e artigos de mobiliário	3,5	1,1	69
Peixe e produtos derivados	6,1	4,5	26
Equipamentos mecânicos não elétricos	4,8	1,9	60
Produtos químicos e material fotográfico	6,7	3,7	45
Equipamento de transporte	7,5	5,8	23
Outros artigos manufaturados	5,5	2,4	56

Fonte: GATT, novembro de 1994

assume uma relevância meramente histórica, conquanto que não terá existido uma verdadeira rutura entre o GATT e a OMC, mas sim um processo de evolução, cujas origens não devem ser ignoradas. De acordo com as disposições finais do acordo constitutivo da OMC, a OMC deve ser guiada, precisamente pelas decisões, pelos procedimentos e pelas práticas seguidas pelas Partes Contratantes do GATT 1947 e pelos órgãos estabelecidos no âmbito do GATT 1947 (salvo disposição em sentido contrário). Assim, ainda que em sentido rigoroso a OMC não substitua o GATT, uma vez que este se manteve em vigor, os Estados parte do GATT ratificaram e tornaram-se membros da OMC, a quem foi conferida uma base institucional, transição que sucedeu de forma natural<sup>912</sup>.

### **3.2. A regulação do comércio internacional pela OMC**

A organização GATT 1947 representou, então, a estrutura essencial do sistema comercial internacional, conseguindo um desarmamento pautal para a circulação de mercadorias<sup>913</sup>. Os princípios e mecanismos do GATT de 1947 serviram, inclusivamente, de inspiração na elaboração dos princípios e mecanismos da CEE de 1957, encontrando-se, assim, paralelos úteis entre o sistema do GATT/OMC e o Direito europeu em matérias de Direito Aduaneiro, tal como acontece no âmbito dos tributos discriminatórios e das subvenções públicas<sup>914</sup>.

Porém, o sistema comercial internacional do pós-guerra apresentou, ao longo do percurso, fraquezas conjunturais – a luta contra as recessões e as tentativas protecionistas, e os interesses dos *lobbies* à escala mundial – e institucionais – relacionadas, nomeadamente, com a ausência de formulação de uma política comercial global; com a incompatibilidade entre a cláusula incondicional da nação mais favorecida com o princípio da reciprocidade global; e com o facto de as cláusulas de salvaguarda terem perturbado o funcionamento do sistema, retornando-se a um protecionismo sofisticado, com um pano de fundo de concorrência exacerbada<sup>915</sup>.

Ora, a partir de 1 de janeiro de 1995, as normas do comércio internacional previstas pelo GATT continuaram a vigorar, mas sob a administração da OMC, criada em 1994, durante a Conferência de Marraquexe, no âmbito da *Uruguay Round*. Trata-se de uma organização internacional que, nos termos do artigo II do respetivo acordo constitutivo, tem como escopo a constituição do

---

<sup>912</sup> Cf. PEDRO INFANTE MOTA, *A função jurisdicional no sistema GATT/OMC*, Coimbra, Almedina, 2013.

<sup>913</sup> Sobre as críticas dirigidas ao Sistema GATT, vide RAPOSO MEDEIROS, *Economia internacional*, 8.ª edição, Ed. Livraria Petrony, 2007, p. 193 e seguintes.

<sup>914</sup> No sentido em que os Estados viram a sua soberania dispersada em direção à OMC (e à União Europeia), vide PATRIZIA NANZ, “Democratic Legitimacy and Constitutionalism of Transnational Trade Governance: A View from Political Theory”, in *Constitutionalism, Multilevel Trade Governance and Social Regulation*, Oxford e Portland, Oregon, Hart Publishing, 2006, p. 60.

<sup>915</sup> Cf. JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 299.



quadro institucional comum para a condução das relações comerciais entre os seus Membros nos assuntos relacionados com os acordos e instrumentos legais conexos<sup>916</sup>.

Quanto à estrutura da OMC, de acordo com o artigo IV do aludido acordo constitutivo, apresenta como órgão de cúpula a Conferência Ministerial; no plano abaixo surge o Conselho Geral; num plano seguinte encontra-se o Conselho do Comércio de Mercadorias, o Conselho de Serviços e o Conselho dos Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados com o comércio; num plano inferior estão numerosos comités (designadamente, o Comité do Comércio e Desenvolvimento, o Comité das restrições relacionadas com a Balança de Pagamentos, o Comité do Orçamento, Finanças e Administração), e grupos de trabalho que lidam com acordos individuais e diversas áreas (candidaturas a membro, acordos de comércio regionais...); finalmente surge o Secretariado, sendo dirigido por um Diretor - geral, designado pela Conferência Ministerial<sup>917</sup>.

---

<sup>916</sup> "The World Trade Organization is the international organization dealing with the global rules of trade between nations. Its main function is to ensure that trade flows as smoothly, predictably and freely as possible, with a level playing field for all its members. It seeks to place developing countries' needs and interests at the heart of its work programme" - cf. *The WTO and the Millennium Development Goals* (disponível em [http://www.wto.org/english/thewto\\_e/coher\\_e/mdg\\_e/mdg\\_e.htm](http://www.wto.org/english/thewto_e/coher_e/mdg_e/mdg_e.htm) [08-07-2019]).

<sup>917</sup> Concretamente no que concerne à atuação da Conferência Ministerial, trata-se do órgão competente para tomar as decisões mais relevantes. A Conferência Ministerial é composta por representantes de todos os membros e reúne, pelo menos, uma vez de dois em dois anos (cf. artigo IX, n.º 1, do acordo OMC). A Conferência Ministerial exerce as funções da OMC e toma as medidas necessárias para o efeito, sendo competente para decidir todas as questões abrangidas por qualquer dos acordos comerciais multilaterais. Para o efeito, carece, porém, de ser solicitada por um membro, em conformidade com os requisitos exigidos em matéria de tomada de decisões (à luz da regra do consenso, vertida no artigo IX, n.º 1, do acordo OMC), no acordo que institui a OMC e no acordo comercial aplicável (cf. artigo IV, n.º 1, do acordo OMC). A Conferência Ministerial é, igualmente, competente para (i) adotar qualquer decisão respeitante à adesão de um membro (cf. artigo XII, n.º 2, do acordo OMC), (ii) para interpretar o Acordo que institui a OMC e (iii) os Acordos Comerciais Multilaterais (cf. artigo IX, n.º 2, do acordo OMC), para o lançamento de negociações sobre novas temáticas comerciais.

Desde a criação da OMC decorreram onze Conferências Ministeriais:

- Singapura (esta conferência os EUA ofereceram a eliminação dos direitos aduaneiros sobre as bebidas alcoólicas até ao ano 2000, em troca da assinatura do primeiro acordo comercial desde a criação da OMC - o Acordo sobre Tecnologias da Informação - cf. [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min96\\_e/min96\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min96_e/min96_e.htm)), de 9 a 13 de dezembro de 1996,

- Genebra (nesta conferência os membros da OMC acordaram no estudo das questões comerciais emergentes do comércio eletrónico global - [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min98\\_e/min98\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min98_e/min98_e.htm)), de 18 a 20 de maio de 1998,

- Seattle (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min99\\_e/min99\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min99_e/min99_e.htm)) - esperava-se a criação de uma nova era para o comércio livre, à escala mundial. Porém, a conferência foi o motivo da concretização da chamada "Batalha Seattle", movida contra o avanço das políticas neoliberais, por serem consideradas uma ameaça aos direitos humanos e às políticas de saúde, de educação, de ambiente, e à distribuição de rendimentos nos países em vias de desenvolvimento ou não desenvolvidos), de 30 de novembro a 3 de dezembro de 1999,

- Doha (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min01\\_e/min01\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min01_e/min01_e.htm)) - os membros da OMC comprometeram-se a assegurar melhorias substanciais no acesso ao mercado e a retirar gradualmente todas as formas de subsídios à exportação no apoio interno que fossem suscetíveis de distorcer as trocas comerciais, tendo devidamente em conta a necessidade de conceder tratamento especial e diferenciado aos países em desenvolvimento), de 9 a 13 de dezembro de 2001,

- Cancún (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min03\\_e/min03\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min03_e/min03_e.htm)) - era entendida como um marco importante no percurso para a conclusão bem sucedida, no final de 2004, da Agenda de Desenvolvimento de Doha (ADD), por ser crucial para a promoção do crescimento económico internacional e para favorecer a integração dos países em desenvolvimento na economia mundial. Porém, foi dada como um fracasso, por não ter sido possível chegar a um acordo quanto a questões essenciais), de 10 a 14 de setembro de 2003,

- Hong Kong (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min05\\_e/min05\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min05_e/min05_e.htm)) - foi aprovado o "Manifesto dos Ministros de Hong Kong", que permitiu a obtenção de grandes resultados no comércio de produtos agrícolas, no acesso ao mercado de produtos não agrícolas e de serviço. Do Manifesto resultou que os países industrializados aboliriam os subsídios de todos os produtos agrícolas até o final de 2013 e o subsídio específico para exportação do algodão, anulado em 2006. Para países desenvolvidos e para alguns países em desenvolvimento também ficou acordada a isenção de direitos aduaneiros e o acesso ao mercado sem quotas para todos os produtos dos países não desenvolvidos antes de 2008), de 13 a 18 de dezembro de 2005,

- Genebra (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min09\\_e/min09\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min09_e/min09_e.htm)) - nesta conferência verificou-se, novamente, uma paralisação na questão dos subsídios, proveniente, maioritariamente, por parte dos países desenvolvidos que não demonstraram uma intenção de compromisso com as agendas do organismo internacional até então acordadas. Em Genebra constatou-se, assim, um retrocesso, face ao distanciamento dos Estados Unidos da OMC, por força da exigência de uma maior liberalização dos mercados dos países em desenvolvimento. Tal postura poderá ter ficado a dever-se ao momento em que o país norte-americano vivia na época, marcado por gastos internos exorbitantes, que os colocavam próximos de uma crise económica que os viria a atingir - aliás, não só aos EUA, mas também ao mundo inteiro. Assim, a exigência de uma maior liberalização seria devida face à tentativa de diversificação do comércio dos EUA, para suprir a balança comercial desfavorável, decorrente dos gastos internos, centrados, essencialmente, em custos militares e em subsídios agrícolas, que não poderiam ser cortados, já que, o setor agrícola era tido como um setor estratégico de respetiva economia), de 30 de novembro a 2 de dezembro de 2009,

Em conexão com o entendimento já partilhado na primeira parte da dissertação, a criação da OMC tornou-se possível não só pelas novas oportunidades de acesso a mercadorias (que surgiam a partir da abertura comercial), mas também, e precisamente, por via da diluição dos conflitos de conceção, perante o comércio internacional, diluição essa potenciada pelo abrandamento das divergências ideológicas. Os Estados atingiram um tendencial consenso quanto à inviabilidade do desenvolvimento isolado e quanto aos propósitos a concretizar<sup>918</sup>.

À OMC é frequentemente reconhecida a qualidade de federação mundial de organismos nacionais de padronização<sup>919</sup>, cujo ato constitutivo representa um Tratado Internacional<sup>920</sup>. Não obstante, a OMC, enquanto organização criada para negociar, supervisionar e gerir conflitos sobre violações das regras do comércio internacional, tem vivido numa profunda crise política, o que impede a conclusão da última ronda de negociações, apesar de alguns acordos terem sido alcançados, como o Acordo sobre Facilitação de Comércio, com entrada em vigor a 22 de fevereiro de 2017<sup>921</sup>, e a Decisão Ministerial sobre o fim dos subsídios à exportação, de 19 de dezembro de 2015<sup>922</sup>. De qualquer forma, ainda que os membros da OMC se possam retirar, deixando de integrar a OMC por força da crise que vive, a opção por esta via de ação é tida como problemática, considerando que a maioria dos membros - até superpotências, como os Estados Unidos e a União Europeia - é altamente dependente da estrutura legal criada - os acordos da OMC. Noutra perspetiva, precisamente porque a OMC (não

---

- Genebra (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min11\\_e/min11\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min11_e/min11_e.htm) - o destaque da Conferência centra-se na adesão de três países como membros da OMC: Rússia, Montenegro e Samoa. A Rússia era a única grande economia mundial que ainda não fazia parte da Organização e a sua adesão ocorreu após um longo período de negociações. Outras decisões que merecem destaque reconduzem-se ao programa de trabalho sobre as pequenas economias; um maior período de transição para os países menos desenvolvidos; a adesão de países menos desenvolvidos à Organização e o tratamento preferencial aos serviços e prestadores de serviços de países menos desenvolvidos), de 15 a 17 de dezembro de 2011,

- Bali (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mc9\\_e/mc9\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc9_e/mc9_e.htm) - chegou-se a um acordo para a aprovação de um pacote "histórico" e global de dez acordos sobre o comércio global - o assim designado "pacote de Bali", que representa um acordo de facilitação do comércio global através da redução de barreiras comerciais. É menos ambicioso do que o que foi desenhado em Doha e envolve, para além do tópico da agricultura, um pacote de ajudas a países em desenvolvimento, entre outros. No documento detalhou-se ainda o quadro do comércio internacional, "com vista a agilizar ainda mais o movimento, a libertação e o despacho aduaneiro das mercadorias, incluindo as em trânsito, reconhecendo as necessidades particulares dos países em desenvolvimento e especialmente dos países menos desenvolvidos"), de 3 a 6 de dezembro de 2013,

- Nairobi (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mc10\\_e/mc10\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/mc10_e.htm) - foi celebrado um acordo para acabar com subsídios à exportação direta sobre produtos agrícolas. Os países desenvolvidos eliminaram imediatamente direitos de subsídio e os países em desenvolvimento acordaram com o fim do estímulo até 2018. Por outro lado, considera-se que a 10ª Conferência Ministerial da OMC, realizada em Nairobi produziu apenas resultados limitados. Enquanto os Estados Unidos e a União Europeia defenderam a conclusão da Doha Round, os países em desenvolvimento e emergentes expressaram o desejo de manter vivo o debate), de 15 a 19 de dezembro de 2015

- Buenos Aires (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mc11\\_e/mc11\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc11_e/mc11_e.htm) - Os membros da OMC chegaram a um compromisso de garantir um acordo em subsídios à pesca que permita alcançar a Meta de Desenvolvimento Sustentável 14.6 no final de 2019. Os membros também se comprometeram a melhorar a notificação dos programas de subsídios à pesca existentes. Foram ainda adotadas outras decisões ministeriais, incluindo a extensão da prática de não impor direitos aduaneiros nas transmissões eletrónicas por mais dois anos, e comprometeram-se a manter as negociações em todas as áreas), de 10 a 13 de dezembro de 2017 (e está prevista a próxima para Nur-Sultan, de 8 a 11 de junho de 2020).

<sup>918</sup> Cf. TATIANA LACERDA PRAZERES, *Comércio Internacional e protecionismo - As barreiras técnicas na OMC*, Aduaneiras, 2003, p. 33 e 34.

<sup>919</sup> No sentido desta qualificação, *vide*, por exemplo, OREN PEREZ, "Normative Creativity and Global Legal Pluralism: Reflections on the Democratic Critique of Transnational Law", in *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Vol. 10, Issue 2, 2003, p. 30 e 31.

<sup>920</sup> Cf. WLADIMIR BRITO, *Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 398. Em Portugal, foi a Resolução da Assembleia da República n.º 75-B/94, que aprovou, para ratificação, o Acordo Que Cria a Organização Mundial do Comércio, seus anexos, decisões, declarações ministeriais e o Ato Final, que consagra os resultados das negociações comerciais multilaterais da Uruguay Round.

<sup>921</sup> *The Trade Facilitation Agreement* (disponível em [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/tradfa\\_e/tradfatheagreement\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/tradfa_e/tradfatheagreement_e.htm) [08-07-2019]). AFC ou TFA - *Agreement on Trade Facilitation*). Este Acordo trata de simplificar as formalidades aduaneiras para reduzir os custos e o tempo nos procedimentos associados ao comércio internacional de mercadorias.

<sup>922</sup> Ministerial Decision of 19 December 2015 : WT/MIN(15)/45 - WT/L/980 (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mc10\\_e/I980\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/I980_e.htm) [08-07-2019]).

obstante contar com objetivos institucionalmente definidos e de ter personalidade jurídica própria) traduz a vontade dos respetivos membros, havendo vontade política, novos rumos podem ser reconhecidos à OMC, mesmo quando aparentemente contrários aos seus objetivos previamente definidos<sup>923</sup>. A verdade, porém, é que a OMC não depende apenas do apoio do sistema estadual. A comunidade em expansão de empresas multinacionais, altamente dependente do clima favorável ao comércio que a OMC facilita, constitui uma importante fonte de apoio não estadual à OMC, em termos que teremos oportunidade de melhor explorar *infra*.

No que concerne à conexão OMC/GATT, são de salientar as diferenças entre ambas as dimensões. Desde logo, os compromissos assumidos sob a égide da OMC existem de pleno direito e são permanentes, tendo o GATT sido aplicado como um compromisso, com várias derrogações. Por outro lado, a OMC engloba o comércio de mercadorias, o comércio de serviços e o domínio dos direitos da propriedade intelectual ligados ao comércio, enquanto que o GATT só se aplicava ao comércio de mercadorias, *tout court*. A OMC superintende em todos os acordos tipificados como essencialmente multilaterais e assim, subscritos por todos os seus membros, em termos de compromissos. Já o GATT representava um instrumento multilateral, mas condicionado a acordos seletivos e de caráter plurilateral. A OMC integra definitivamente o Órgão de Resolução de Litígios (*Dispute Settlement Body*), ao passo que o GATT não tinha poder de decisão, face às várias disputas bloqueadas ou adiadas. Por fim, o GATT 1947 faz parte integrante do Acordo que institui a OMC<sup>924</sup>, e continua a regular áreas disciplinadoras do comércio internacional de mercadorias, sempre que não colida com os dispositivos normativos que entraram em vigor a 1 de janeiro de 1995<sup>925</sup>. Neste sentido, e antes de se avançar,

---

<sup>923</sup> Neste sentido, pense-se no que sucedeu, no âmbito da OMC, aquando da Conferência Ministerial de Doha (novembro de 2001), onde se decidiu que o acesso a medicamentos contra os efeitos do VIH, como questão de saúde pública, não poderia estar condicionado aos critérios rígidos de propriedade intelectual privilegiados no TRIPS. Ficou, assim, flexibilizado, o entendimento quanto a um dos pilares da OMC por vontade e pressão política dos seus próprios membros. A propósito, *vide* WTO, *Ministerial Conference. Fourth Session. Doha, 9, 14 November 2001. Ministerial Declaration* (disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/min01\\_e/min01\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min01_e/min01_e.htm) [13-05-2019]).

<sup>924</sup> Em concreto, o Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994 (o GATT de 1994) é constituído:

a) Pelas disposições do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio, de 30 de Outubro de 1947, anexo ao Ato Final adotado aquando da conclusão da Segunda Sessão do Comité Preparatório da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego (com exclusão do Protocolo de Aplicação Provisória), tal como retificado ou alterado pelas disposições dos instrumentos jurídicos que entraram em vigor antes da data da entrada em vigor do Acordo OMC;

b) Pelas disposições dos instrumentos jurídicos que entraram em vigor por força do GATT de 1947 antes da data da entrada em vigor do Acordo OMC: i) Protocolos e certificações respeitantes a concessões pautais; ii) Protocolos de adesão [com exclusão das disposições a) relativas à aplicação provisória e à denúncia da aplicação provisória e b) que previam a aplicação provisória da parte II do GATT de 1947 na medida do possível, de um modo compatível com a legislação em vigor à data da entrada em vigor do protocolo]; iii) Decisões sobre as derrogações concedidas ao abrigo do artigo XXV do GATT de 1947, ainda em vigor à data da entrada em vigor do Acordo OMC; iv) Outras decisões das partes contratantes no GATT de 1947;

c) Os memorandos de entendimento: i) Memorando de Entendimento sobre a Interpretação do n.º 1, alínea b), do artigo II do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994; ii) Memorando de Entendimento sobre a Interpretação do artigo XVII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994; iii) Memorando de Entendimento sobre as Disposições relativas à Balança de Pagamentos do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994; iv) Memorando de Entendimento sobre a Interpretação do artigo XXIV do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994; v) Memorando de Entendimento respeitante às Derrogações às Obrigações decorrentes do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994; vi) Memorando de Entendimento sobre a Interpretação do artigo XXVIII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994; d) Protocolo de Marráquexe anexo ao GATT de 1994.

<sup>925</sup> Cf. JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 302.

detenhamo-nos sobre a principiologia inerente ao próprio GATT, que continua a constituir a matriz para os demais acordos multilaterais da OMC e que, a ela própria, são reconduzidos<sup>926</sup>.

### **3.3.A “princiologia” do comércio internacional tendencialmente livre**

Os instrumentos essenciais de que se serve o GATT na liberalização do comércio internacional – a redução dos direitos aduaneiros e a eliminação do tratamento discriminatório – estão intimamente ligados ao domínio tributário, por se considerar que os direitos aduaneiros e os impostos internos representam um dos mais comuns e importantes obstáculos ao livre curso das trocas comerciais. É por este motivo que, no contexto das trocas comerciais entre os Estados Membros da União Aduaneira e Estados terceiros, o aumento dos direitos aduaneiros só poderá concretizar-se em conformidade com as regras do GATT/OMC, que exigem, normalmente, a concessão de uma compensação através da redução de outros direitos. Este processo pode revelar-se necessário sempre que alguns países adiram a uniões aduaneiras, dado que, em relação a alguns produtos, a união aduaneira poderá por vezes aplicar direitos mais elevados.

Nesse sentido, o GATT consagra um conjunto de princípios – cuja qualificação como *princípios*, na verdade, é duvidosa, surgido mais como regras, que consagram condutas positivas ou negativas – que condicionam a liberdade dos membros da OMC na estruturação dos respetivos sistemas fiscais. Assim acontece no tocante à União Europeia, membro fundador da organização a título coletivo, a par dos respetivos Estados Membros, que o são a título individual. Em causa estão princípios básicos que regem o comércio internacional, sendo alicerçados nos valores da igualdade, da reciprocidade e da mútua vantagem<sup>927</sup>.

O GATT serve, então, para compreensão dos alicerces do comércio internacional tal como o conhecemos, tendo sido criado para servir objetivos cuja validade parece ser transversal e atual: elevar o nível de vida; realizar o pleno emprego; manter um alto e crescente nível do rendimento real e da procura efetiva; fomentar a melhor utilização das fontes de produção; e aumentar a produção e a troca internacional de bens<sup>928</sup>. Tais objetivos foram alicerçados em princípios (de qualificação assim duvidosa, por poderem consubstanciar verdadeiras regras), cujo conhecimento é relevante para o domínio em

---

<sup>926</sup> “Os princípios gerais da OMC reproduzem na essência os princípios consagrados no GATT-1947” – cf. TATIANA LACERDA PRAZERES, *Comércio Internacional e protecionismo – As barreiras técnicas na OMC*, Aduaneiras, 2003, p. 39.

<sup>927</sup> Cf. GBENGA BAMOSU, “*Legal Mechanisms of Transnational Economic Co-Operation: International and European Dimensions*”, in *Renegotiating Westphalia* (Christopher Harding, C. L. Lim), Hague, 1999, p. 331 e seguintes.

<sup>928</sup> Existirá, porém, uma sobreposição entre o primeiro e o terceiro objetivos, que acabam por corresponder ao último, assente no aumento da produção. Aumentar a troca internacional de bens representa um instrumento da política económica e não um objetivo em si mesmo.

que nos movemos (cujo conteúdo incentiva a uma prática comercial distinta da do protecionismo, ao reconduzir-se essencialmente à promoção do comércio livre, ainda que com a identificação de relevantes exceções).

### **3.3.1. O princípio da liberalização**

O primeiro dos princípios a destacar reconduz-se à diminuição gradual dos direitos aduaneiros e à eliminação das preferências pautais de caráter bilateral, à luz do *princípio da liberalização*. É rejeitado o uso da importação e da exportação como instrumentos da política comercial, como também são rejeitados as restrições quantitativas e os contingentes.

Trata-se de uma linha de atuação evidente, perante o propósito de liberalização comercial. Ao longo da evolução do GATT, a promoção do comércio internacional foi concretizada pela imposição de limites à tributação aduaneira, aos quais os Estados Parte ficam submetidos. Os limites acordados em cada ronda de negociações eram revistos, tendo em vista alcançar níveis de tributação cada vez menores<sup>929</sup>.

A previsão do GATT no sentido da proibição de restrições quantitativas ao comércio internacional de mercadorias está baseada nas conceções em prol do comércio livre, já oportunamente exploradas na presente dissertação, assinalando-se, aqui, não obstante, o argumento que mais recorrentemente surge como fundamento da aludida proibição: a imposição de limites ao estabelecimento de direitos aduaneiros, os Estados procurarão outras formas de proteger as indústrias nacionais.

A preocupação em evitar restrições quantitativas na importação de mercadorias encontra reflexo no artigo XI do GATT 94. São assinaladas, porém, exceções, reconduzidas, nomeadamente, aos casos de déficit da balança de pagamentos e, em certas condições, a favor da agricultura e da pesca. A noção de liberalização inclui, aliás, medidas protecionistas de caráter administrativo. De qualquer forma, de acordo com o *princípio da transparência* (previsto inicialmente no artigo X do GATT 47 e reforçado pela Decisão sobre Procedimentos de Notificação da *Uruguay round*), todos os parceiros têm que ter conhecimento das barreiras que ao comércio forem levantadas<sup>930</sup>. Pretende-se que entre os Membros exista a confiança recíproca necessária ao fortalecimento do sistema multilateral de comércio.

---

<sup>929</sup> As reduções alcançadas por cada ronda foram já aferidas *supra*.

<sup>930</sup> Na prática, a transparência está associada à obrigação de os Membros notificarem o Órgão de Revisão de Política Comercial da adoção de qualquer medida interna com implicações para o comércio internacional com outros membros.

Já no âmbito do GATT 47, a maior das preocupações associadas à liberalização do comércio internacional prendia-se com quotas de importação. Aliás, o próprio artigo XI do GATT 94 é geralmente descrito como a proibição ao uso de quotas, mas o preceito vai mais além, ao vedar restrições quantitativas em sentido amplo<sup>931</sup>. A partir da década de 70, sob a aparência e denominação de Acordos Voluntários de Exportação, passou-se a temer a emergência de um cenário similar ao das quotas, atenta a equivalência dos efeitos dali decorrentes: ao invés de o Estado importador determinar a quantidade a ser importada, o Estado exportador “voluntariamente” restringiria, a um determinado nível, as suas exportações para um outro Estado.

Hodiernamente, as atenções em matéria de restrições quantitativas surgem concentradas na redução ou eliminação de direitos aduaneiros, ainda que surja como tarefa hercúlea a identificação exhaustiva das medidas que têm vindo a ser adotadas<sup>932</sup>.

### **3.3.2. O princípio da nação mais favorecida**

O segundo dos princípios prende-se com a aplicação da cláusula da nação mais favorecida, tendo em vista a promoção das trocas num plano livre e não discriminatório, significando com isto o reconhecimento do princípio da vantagem comparativa. Trata-se de uma cláusula elevável a princípio norteador.

#### **3.3.2.1. Por uma igualdade de oportunidades de acesso ao mercado**

O *princípio da nação mais favorecida* (ou, por força de estar vertido em cláusula - a cláusula da nação mais favorecida), trave-mestre do GATT, procura assegurar a liberdade de trocas e a não discriminação entre parceiros comerciais, num contexto de multilateralização das relações económicas internacionais.

A cláusula da nação mais favorecida adquiriu esta designação em virtude da técnica de negociação empregue durante as negociações do GATT. No período que antecedeu a realização da Convenção de Havana<sup>933</sup>, os representantes dos países envolvidos reuniram-se para negociar reduções

---

<sup>931</sup> Cf. TATIANA LACERDA PRAZERES, *Comércio Internacional e protecionismo – As barreiras técnicas na OMC*, Aduaneiras, 2003, p. 44.

<sup>932</sup> Nas palavras de RAJ BHALA e KEVIN KENNEDY, “*Non-tariff barriers can be defined by what they are not – all barriers to trade that are not tariffs. Admittedly, this definition is not especially gratifying or enlightening. Crafting a more useful defition, however, is probably futile*” – cf. RAJ BHALA e KEVIN KENNEDY, *World Trade Law: The Gatt-Wto System, Regional Arrangements, and U. S. Law*, Charlottesville, Lexis Law Pub., 1998, p. 115.

<sup>933</sup> A discussão relativa à Carta de Havana decorreu na capital de Cuba, sendo que apenas 53 dos participantes assinaram o texto final do acordo, dos quais 32 eram países em desenvolvimento.

tarifárias em duplas, da seguinte forma: o maior fornecedor de um determinado bem negociava diretamente com o maior consumidor daquele mesmo produto. Concluídas as negociações entre os dois países que supostamente mais beneficiariam com o comércio livre daquele bem, as garantias assim definidas eram estendidas a todos os demais membros do acordo.

Concretiza, pois, uma noção de não discriminação no que concerne às importações dos mesmos bens (e serviços) de diferentes origens. Assim, quaisquer vantagens acordadas entre as partes, superiores às que figuram nas listas anexas ao Acordo Geral, são imediatamente alargadas às restantes partes. Em suma, os Estados estão impedidos de discriminar entre bens (ou serviços) dos vários parceiros comerciais. Esta proibição de discriminação vale apenas quando esteja em causa o tratamento diferenciado para produtos que são similares, não existindo discriminação quando se confere um tratamento diferenciado para produtos que são diferentes, em expressão do que efetivamente significa o princípio da igualdade, aplicado no contexto da tributação no comércio internacional. A determinação da similitude dos produtos constitui, assim, uma questão prejudicial e imprescindível na aplicação do princípio da nação mais favorecida.

A definição do princípio decorrente da cláusula da nação mais favorecida encontra-se estabelecida no artigo I do GATT, ao enunciar que “qualquer vantagem, favor, privilégio ou imunidade concedidos por uma parte contratante a um produto originário de outro país ou a ele destinado será, imediata e incondicionalmente, extensiva a todo o produto similar originário dos territórios de todas as outras partes contratantes ou a eles destinado”. Impõe-se, assim, aos Estados, a concessão de tratamento de nação mais favorecida relativamente a todos os outros Estados signatários. Ou seja, através da aludida cláusula, elevada a verdadeiro princípio, visa-se prevenir que um Estado conceda a um dos seus parceiros comerciais tratamento mais favorável do que concede aos restantes, privilegiando os produtos que dele são originários ou que a ele são destinados face aos produtos originários ou destinados a Estados diferentes. As vantagens especiais aplicadas devem ser alargadas de forma imediata (ou seja, não deve haver demora no reconhecimento das vantagens) e incondicional (ou seja, o alargamento das vantagens não pode ser colocado na dependência de qualquer condição ou contrapartida a satisfazer pelo Estado contra o qual se discrimina) a todos os Estados, transformando-se, assim, o tratamento dado à nação mais favorecida em tratamento geral<sup>934</sup>.

Este princípio tem servido, pois, essencialmente, para garantir a igualdade de oportunidades no acesso ao mercado interno dos Estados que são membros da OMC e a “nivelar por baixo” os entraves

---

<sup>934</sup> Em concreto, a União Europeia aplica o regime da nação mais favorecida a nove membros da OMC – Austrália, Canadá, Coreia do Sul, Hong Kong, Japão e Taiwan, que são parceiros importantes. Todos os demais beneficiam de um qualquer regime de preferências. Para mais desenvolvimentos, *vide* PEDRO INFANTE MOTA, *O Sistema GATT/OMC: Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 537.

ao comércio internacional de mercadorias. Tem também sido um importante incentivo à participação no sistema do GATT/OMC, ao divulgar que cada candidato poderá beneficiar das mais vantajosas concessões comerciais feitas pelos respetivos membros<sup>935</sup>.

Em virtude das respetivas características e dos efeitos que dela decorrem, a cláusula da nação mais favorecida tornou-se a pedra angular do sistema comercial multilateral, ao ser a mais importante das regras atribuidoras de caráter multilateral ao GATT, em detrimento de um caráter meramente bilateral e ao encerrar a ideia de que as restrições ao fluxo internacional de bens devem ser mantidas no mínimo e, se foram alteradas, devem ser reduzidas e não aumentadas.

Porém, o princípio da nação mais favorecida não pode ser invocado por Estados que não sejam membros da OMC contra aqueles que dela façam parte, mas pode ser invocado pelos membros da OMC contra outros membros que outorguem vantagens especiais a Estados que não façam parte da organização.

Da redação do citado artigo I do GATT resulta que o princípio da nação mais favorecida se aplica a quaisquer tributos, incluindo aqueles que recaem sobre importações e exportações<sup>936</sup>. Porém, ainda que o âmbito de aplicação seja amplo, é perante os direitos aduaneiros e, em concreto, perante os direitos de importação, que o princípio revela maior relevo<sup>937</sup>. Com efeito, aos Estados que são membros da OMC não está vedada a aplicação de direitos aduaneiros. Os Estados estão, isso sim, obrigados a proceder à sua redução progressiva de acordo com os compromissos negociados no quadro da organização. Desta forma, o artigo I GATT condiciona a liberdade da conformação da tributação aduaneira dos Estados membros da OMC<sup>938</sup>.

---

<sup>935</sup> Cf. WARREN SCHWARTS e ALAN SYKES, "The Positive Economics of the Most-Favored Nation Obligation and its Exceptions in the WTO/GATT System", in *Economic Dimensions in International Law*, Jagdeep Bhandari e Alan Sykes (Org.), Cambridge, 1998, p. 34 e seguintes.

<sup>936</sup> No caso *US – Customs User Fee*, L/6264 – 35S/245, Relatório do Painel de 25-11-1987, apreciado pelo Órgão de Resolução de Litígios em 1987, foi abordada a legitimidade das taxas administrativas cobradas pelas alfândegas dos Estados Unidos da América, de que estavam isentos apenas os países da Bacia do Caribe.

<sup>937</sup> Aliás, atendendo ao âmbito do GATT, que se reconduz ao comércio de bens, a sua influência ao nível fiscal centra-se, essencialmente, na tributação indireta. Por isso, uma vez que também a cláusula da nação mais favorecida do GATT se refere ao comércio de bens, é remoto o seu potencial impacto no campo dos impostos sobre o rendimento.

<sup>938</sup> A propósito dos termos de aplicação da aludida cláusula, *vide*, por exemplo, o caso *Argentina – Textiles and Apparel* (DS56). Com o propósito de minorar perdas económicas decorrentes da importação de têxteis e de vestuários provenientes de países com um baixo custo de produção, a Argentina instituiu um sistema que sujeitava tais produtos a um "imposto de importação", ora a partir de um taxa *ad valorem* de 35%, ora a partir de um valor mínimo específico, devendo prevalecer o mais elevado. De uma maneira ou de outra, o ORL concluiu no sentido em que a legislação violava o disposto no artigo II:1(B) do GATT/47, considerando que os valores efetivamente exigidos não encontravam reflexo na "lista de concessões" argentina.

*Vide*, também, o caso *Columbia – Ports of Entry* (DS366), no âmbito do qual o Panamá protestava contra a legislação aduaneira da Colômbia, que estabelecia preços indicativos para tecidos, vestuário e calçado de origem estrangeira, e restringia a entradas de tais produtos através de determinados portos colombianos. O ORL concluiu no sentido em que como a adoção de preços indicativos exigia uma declaração prévia de importação, sendo necessário recolher antecipadamente os tributos devidos, a cláusula da nação mais favorecida não teria sido observada.



### 3.3.2.2. Limitações aplicáveis

O princípio da nação mais favorecida não é, porém, absoluto, conhecendo algumas limitações.

Desde logo, o GATT admite que o princípio seja derogado pela constituição de blocos económicos regionais, cujos membros podem estabelecer vantagens recíprocas que não acordem a terceiros, bem como nas relações com os países em vias de desenvolvimento, aos quais podem ser reconhecidas vantagens que não aproveitem a países mais desenvolvidos<sup>939</sup>.

De acordo com o artigo XXIV do GATT, o acordo não obsta à constituição de blocos económicos regionais, seja na forma de zonas de comércio livre (nas quais os países acordam em diminuir ou isentar barreiras aduaneiras em relação, apenas, às transações de mercadorias originadas nessa

---

<sup>939</sup> No contexto do GATT, desde 1971 que se admitem dois tipos de preferências para os países em vias de desenvolvimento – a instituição de um sistema generalizado de preferências e a instituição de preferências recíprocas entre estes países – as quais se encontram agregadas na *enabling clause*, através da qual ficam os Estados que são membros da OMC habilitados a conceder um tratamento privilegiado aos países em vias de desenvolvimento. O Sistema de Preferências Generalizadas de que beneficiam os Estados em desenvolvimento constitui uma forma internacionalmente aceite de desenvolvimento das trocas comerciais com base em concessões comerciais autónomas por parte dos países industrializados. Relativamente à União, a maioria dos países em desenvolvimento que beneficia do SPG a nível mundial são também Estados ACP (Estados da África, das Caraíbas e do Pacífico) ou Estados que concluíram acordos mediterrânicos. Aos primeiros (Estados ACP) é aplicável o Acordo de Cotonu, adotado em 2000, para substituir a Convenção de Lomé de 1975, que assenta em três pilares: cooperação para o desenvolvimento; cooperação económica e comercial e vertente política. A maioria dos membros deste grupo possui laços económicos tradicionais com os Estados Membros da União Europeia, pelo que a UE se encontrava especialmente empenhada em promover o seu desenvolvimento. Tudo começou com as convenções de Arusha e de laundé, em 1963. Todos os produtos industriais e a maioria dos produtos agrícolas exportados pelos países membros do Acordo de Cotonu beneficiam de um acesso ao mercado europeu com isenção de direitos aduaneiros. O grupo ACP beneficia também das mais liberais regras de origem existentes, a fim de tirar o melhor partido possível das reduções pautais, podendo, além disso, utilizar os seus produtos recíprocos para satisfazer as regras de origem (“processo de cumulação”).

No que concerne aos segundos, no âmbito da política mediterrânica global da União, foram celebrados acordos com Marrocos, com a Argélia, com a Tunísia, com o Egito, com Israel, com a Organização de Libertação da Palestina, com a Síria, com o Líbano, com Malta e com o Chipre. No final de 1995, em Barcelona, a União Europeia e os seus parceiros mediterrânicos acordaram em concluir novos acordos, em prol do estabelecimento, com estes países, de uma relação semelhante à que existe com os países signatários do, agora, Acordo de Cotonu, e com os signatários dos acordos europeus no que concerne às regras de origem, permitindo o uso dos seus produtos recíprocos. A maioria destes parceiros esteve entre os primeiros países que estabeleceram relações económicas e comerciais especiais com a União. É essencialmente com base na proximidade geográfica que a União assume um especial interesse na região do Mediterrâneo para concretização de trocas comerciais.

Assim, no caso da União, o SPG permite aos países da Ásia e da América Latina exportarem produtos industriais e produtos agrícolas transformados para a União Europeia com direitos inferiores aos normais. Sobre o desenvolvimento sustentável nos países em vias de desenvolvimento, tendo em conta os países da América Latina e do Caribe, *vide* MIGUEL-ANGEL MICHINEL ÁLVAREZ e RAFAEL ÁNDRES VELÁZQUEZ PÉREZ, “La sostenibilidad en los países en vias de desarrollo (PVD), com especial referencia a América latina y el Caribe (ALC)”, *in Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 218, 2010, p. 137 e seguintes.

No que concerne, então, ao SPG (disciplinado pelo Regulamento (UE) n.º 978/2012, de 25 de outubro), há que distinguir entre o SGP “normal” e o SPG+. O primeiro assenta num acordo comercial autónomo através do qual a União Europeia oferece a certas mercadorias de países terceiros um acesso preferencial não recíproco ao mercado da União, através da imposição de direitos aduaneiros reduzidos ou iguais a zero. As condições de elegibilidade para o SPG que prevê uma redução dos direitos aduaneiros de cerca de 66 % para todas as posições pautais, foram endurecidas, com o objetivo de cobrir apenas os países mais vulneráveis e de rendimento baixo ou médio/baixo. Consequentemente, o número de beneficiários foi reduzido significativamente de 176 para 23, durante o período de 2016-2017, com a exclusão progressiva deste regime dos países classificados pelo Banco Mundial como países de rendimento elevado ou países de rendimento médio-alto. O mecanismo de “gradação” introduzido (saída da lista dos países mais pobres do mundo) altera também o ponto em que as preferências pautais deixam de ser aplicáveis a um determinado país. Quanto ao SPG+, está em causa um regime de incentivo específico, que estabelece reduções de direitos aduaneiros aos países que tenham ratificado e aplicado as convenções internacionais relativas aos direitos humanos e aos direitos laborais, ao ambiente e à boa governação. O regime especial de incentivo ao desenvolvimento sustentável e à boa governação prevê direitos aduaneiros iguais a zero sobre as posições pautais, aproximadamente 66% da totalidade, abrangidas pelo âmbito do SPG “normal”, em favor dos países em desenvolvimento considerados vulneráveis, mas é condicionado à ratificação e aplicação de 27 convenções internacionais relevantes para o desenvolvimento sustentável, incluindo as convenções sobre os direitos humanos fundamentais, as convenções sobre os direitos laborais, certas convenções sobre a proteção do ambiente e as convenções sobre a luta contra a produção ilegal e o tráfico de droga. O não cumprimento destes requisitos implica a suspensão das concessões pautais.

Nas palavras de LUIS PEDRO CUNHA, “o que se pretende com a concessão das preferências é (...) oferecer aos países recipientes fontes alternativas de receitas provenientes das exportações, promovendo-se a orientação dos esforços produtivos destes países do setor agrícola para o setor industrial (o que não implica que se entenda desejável o completo abandono do primeiro dos setores, desatendendo-se às dotações dos fatores e às vantagens comparativas existentes)” – cf. LUIS PEDRO CUNHA, *O sistema comunitário de preferências generalizadas*, Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, Volume XXXVIII, 1994, p. 167 e 168 (disponível em [https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/26006/3/BoletimXXXVII\\_Artigo5.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/26006/3/BoletimXXXVII_Artigo5.pdf) [02-05-2019]).

Cumpra ainda a referência ao programa “Tudo Menos Armas”, criado em 2001, garante um acesso ao mercado da União isento de direitos aduaneiros e de contingentes para todos os produtos, exceto armas e munições, aos Países Menos Avançados.

região em específico) ou na forma de uniões aduaneiras. Para efeitos do disposto no artigo XXIV do GATT, o que releva é que os direitos aduaneiros adotados em comum por uma união aduaneira ou que os direitos aduaneiros mantidos pelos membros de uma zona de comércio livre não sejam mais elevados, nas relações com países terceiros, do que aquelas que vigoravam antes da constituição desses blocos regionais. Ao princípio da nação mais favorecida é possível atribuir, pois, uma certa flexibilidade, que tem levado à constituição de vários blocos regionais, muitas vezes sobrepostos na sua geografia, e que se ordenam mais a objetivos políticos do que a objetivos económicos<sup>940</sup>. Aliás, o artigo XXIV do GATT, tal como constatado, dá fundamento aos acordos regionais e megaregionais, consagrando uma exceção à aplicação da cláusula da nação mais favorecida. Porém, quando o preceito foi concebido, o contexto de formação dos acordos regionais de comércio era diferente, não se imaginando, na altura, a amplitude que tais acordos viriam a assumir no comércio internacional e a influência que exerceriam no sistema multilateral. Estava longe, até, a conceção de acordos megaregionais. Nesse sentido, o surgimento dos acordos regionais e megaregionais de comércio aconteceu timidamente, ao longo dos anos, tendo sido o GATT a permitir que os países se unissem por via da integração, nas suas várias formas de concretização<sup>941</sup>.

Outras exceções podem ainda ser identificadas, tais como as que se encontram vertidas no artigo XII (restrições para salvaguardar a balança de pagamentos), no artigo XIV (exceções específicas à regra de não-discriminação), no artigo XX (exceções gerais ao acordo do GATT), no artigo XXI (exceções relativas a situações de segurança nacional) e ainda no artigo XXXVI (que admite a não reciprocidade quando as partes envolvidas sejam países com um menor grau de desenvolvimento relativo).

Para além das exceções à cláusula da nação mais favorecida previstas no acordo do GATT, cuja interpretação distorcida é suscetível de dar azo a ações de cariz protecionista, verifica-se ainda a aplicação de instrumentos de defesa comercial, de que são exemplo os direitos *anti-dumping*, os quais são recorrentemente qualificados como barreiras protecionistas não aduaneiras que, servindo como exceções autorizadas aos princípios do GATT/OMC, têm como finalidade proteger, temporariamente, o mercado interno do país ou do conjunto de países que os impõe. Tais medidas de defesa comercial

---

<sup>940</sup> Em conformidade com o assinala SÉRGIO VASQUES, o exercício de um controlo efetivo sobre a compatibilidade entre os blocos económicos regionais e as regras do GATT não tem sido possível, precisamente por força do alcance político que aos primeiros é inerente. Como consequência, coexistem variados esquemas de preferências aduaneiras, com prejuízo do princípio da nação mais favorecida – cf. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 105.

<sup>941</sup> Cf. RAFAEL LEAL-ARCARS, “Proliferation of Regional Trade Agreements: Complementing or Supplanting Multilateralism?”, in *Chicago Journal of International Law*, volume 11, n.º 2, 2011, p. 597 e seguintes.

são normalmente entendidas como restrições autorizadas e excepcionais ao comércio livre, utilizadas de acordo com critérios previamente delimitados<sup>942</sup>.

### 3.3.3. O princípio da reciprocidade

Surge um terceiro princípio – o *princípio da reciprocidade*, através do qual, sinteticamente, se procura minimizar o *free-riding*, no sentido em que cada participante deve oferecer concessões semelhantes às que recebe. Pretende-se, para além do mais, se procura a edificação de um sistema multilateral que propague a segurança nas relações económicas internacionais, garantindo o acesso de novos países aos mercados externos. O *princípio da reciprocidade*, resultante do preâmbulo do GATT, é o “motor do processo de negociações no âmbito da OMC”<sup>943</sup>, e estabelece que as concessões de política comercial devem ser mútuas, o que determina que a redução de imposições aduaneiras não é automática mas sim objeto de negociação<sup>944</sup>. Tal negociação sobre a redução coletiva de imposições aduaneiras poderia seguir três métodos: (i) o método seletivo, de acordo com o qual, em negociações bilaterais são negociadas cada uma das posições do país mais importante na importação com a do país mais importante na exportação, sendo que o que for acordado será aceite automaticamente, sem alterações, pelos outros parceiros; (ii) o método linear (utilizado pela primeira vez no Kennedy-Round) que assenta na consideração de que para todas as posições apresentadas à negociação, têm os parceiros que aceitar a mesma descida percentual acordada; e o (iii) método setorial, no qual um grupo negociador examina se, no futuro, não será possível praticar o desarmamento regular de todas as barreiras alfandegárias num setor industrial.

No mesmo sentido, as cedências de um país ou de um grupo de países devem implicar concessões de valor igual de outros países ou de grupos de países. Trata-se, porém, de uma lógica que só é válida num sistema monetário mundial de câmbios fixos, considerando que as flutuações dos câmbios podem anular o que foi reciprocamente concedido. Em causa está, pois, de um princípio que perdeu relevância.

---

<sup>942</sup> Neste sentido, vide ALAN V. DEARDORFF, *An economist's overview of the World Trade Organization*, Paper presented at the Seventh U.S.-Korea Academic Symposium, “The Emerging WTO System and Perspectives from East Asia,” Ann Arbor, Michigan, August 28-30, 1996, p. 22.

<sup>943</sup> Cf. PEDRO INFANTE MOTA, *O Sistema GATT/OMC: Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 101.

<sup>944</sup> Trata-se de um princípio que emana da posição hegemónica dos Estados Unidos, enquanto país com excedente comercial e com vantagens à partida, e vem contrapor a *Pax Americana* baseada na reciprocidade à antiga *Pax Britannica*, com as suas reduções unilaterais de direitos aduaneiros.

### 3.3.4. O princípio da não discriminação

De resto, é procurado o afastamento dos obstáculos não pautais, condenando as medidas públicas diferentes da dos direitos aduaneiros que têm como efeito distorcer as trocas comerciais, consagrando-se o *princípio da não discriminação*.

O *princípio da não discriminação* refere-se a produtos que já atravessaram a fronteira de um país do (então) GATT para outro país também membro. Esses produtos terão que ser tratados como bens nacionais em termos de direitos iguais de concorrência, não podendo, assim, ser sujeitos a medidas discriminatórias. Contra este princípio, bem como contra o princípio da transparência, estão, nomeadamente, as restrições voluntárias às exportações e as barreiras não aduaneiras não discriminatórias. Trata-se de um princípio que se bifurca e que vê o seu conteúdo consubstanciado na cláusula da nação mais favorecida (relativamente a produtos similares de outros países), por um lado, e, por outro, na cláusula do tratamento nacional (relativa a produtos similares nacionais). A combinação destes dois princípios centrais já se mostrou capaz de criar um sistema rígido de promoção da liberalização comercial, restando, assim, uma reduzida margem de manobra às Partes do acordo, de modo geral, e, em especial aos países em desenvolvimento, para que promovam políticas comerciais contrárias ao mesmo mas consentâneas com os seus próprios interesses<sup>945</sup>. Note-se, porém, que enquanto a cláusula da nação mais favorecida encontra o seu âmbito de aplicação no campo da tributação aduaneira, a do tratamento nacional visa obstar que os entraves ao comércio internacional se desloquem dali para a tributação interna. Seguindo SÉRGIO VASQUES, a cláusula do tratamento nacional encerra um princípio com amplo alcance na disciplina do comércio internacional, e que está na base de inúmeras decisões do órgão de resolução de litígios da OMC, mostrando paralelo evidente com a proibição da tributação discriminatória consagrada o artigo 110.º do TFUE<sup>946</sup>. Nos

---

<sup>945</sup> Neste contexto, *vide* o caso Mexico – Taxes on Soft Drinks (DS308), no âmbito do qual o ORL da OMC acolheu as alegações apresentadas pelos EUA numa reclamação apresentada contra a legislação tributária mexicana a qual concedia um tratamento discriminatório aos produtos importados (estavam ali em causa refrigerantes com adoçantes não derivados da cana do açúcar, tais como xarope de milho de alta frutose ou açúcar de beterraba). A taxa de 20% aplicada a tais produtos era mais elevada do que aquela que era aplicada aos produtos nacionais (refrigerantes com adoçante derivado da cana do açúcar).

No mesmo sentido, *vide* os casos *Alcoholic Beverages* (Japão – DS8, DS10, e DS11; Coreia – DS75 e DS84, e Chile – DS87 e DS110). O primeiro caso apreciado pelo ORL da OMC relacionado com a tributação interna e com a cláusula do tratamento nacional cingiu-se à legislação japonesa que dispunha sobre a incidência tributária na comercialização de bebidas alcoólicas. No sentido em que em causa estaria uma violação do disposto no artigo III:2 do GATT/47, o Canadá, os EUA e a UE sustentaram que a aludida legislação, ao estabelecer taxas de direitos aduaneiros distintas para cada tipo de bebida alcoólica, discriminava os produtos importados. Mesmo que não fosse tida em conta a origem do produto, os direitos aduaneiros eram mais elevados para a *Vodka* e para o *Whisky* (bebidas tradicionalmente produzidas no ocidente), em comparação com o *Shochu* (bebida tradicional japonesa). O ORL concluiu no sentido em que a legislação japonesa se revelava, em termos práticos, inconsistente com o disposto no artigo III:2 do GATT/47. Encontramos casos semelhantes que envolvem a legislação aduaneira da Coreia e do Chile, que também estabeleciam direitos aduaneiros distintos para cada tipo de bebidas alcoólicas. De acordo com o ORL, as medidas adotadas pela Coreia e pelo Chile privilegiavam os seus respetivos produtos (o *soju* coreano e o *pisco* chileno).

*Vide*, também, o caso *Canada – Periodical* (DS31), no âmbito do qual o ORL se manifestou quanto à reclamação apresentada pelos EUA, quanto à legislação do Canadá que estabelecia uma taxa de direitos aduaneiros 80% sobre o valor de um jornal importado.

<sup>946</sup> Cf. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 85 e seguintes.

termos deste preceito, os Estados Membros não podem fazer incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros Estados Membros imposições internas, independentemente da sua natureza, superiores às que incidam, também direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

### **3.4. Os acordos de comércio internacional**

Os acordos de comércio internacional são apontados como paradigmas dos instrumentos jurídicos de transações internacionais, ao se debruçarem sobre um conjunto diferenciado e complexo de temas que passam, evidentemente, pelos termos de tributação aduaneira (ou tendencial ausência da mesma), pela proteção de investimentos estrangeiros (com o recente rosto da arbitragem entre investidores e Estados), pelo mercado laboral, pela saúde pública, pela proteção ambiental e pelo desenvolvimento sustentável. Em causa estão instrumentos que assumem importância à escala mundial, ao refletirem valores e padrões de consumo comuns, espelhando a mudança paradigmática já assinalada, atento o conteúdo que conhecem. A implementação de modelos de produção e de comércio das cadeias globais, em prol da redução de custos, pressiona no sentido da redução do nível de tributação aduaneira e da simplificação e liberalização das regras de origem. Por outro lado, os consumidores pressionam no sentido da existência de regras rígidas no que toca à qualidade dos produtos, à proteção do ambiente, dos trabalhadores e dos animais, o que determinou o aumento da importância de medidas técnicas, laborais, sanitárias, fitossanitárias e ambientais, adequadas a assegurar que os padrões de consumo são respeitados em todos os produtos, sejam eles produzidos nacionalmente ou importados, em prol da sustentabilidade.

O discurso subjacente aos acordos de comércio internacional já não se reconduz, pois, a posições de “pró-globalização” ou “contra-globalização”, “pró-comércio livre” ou “contra-comércio livre”, sendo antes traduzidas num único fim: o interesse público *global*, a ser satisfeito, quando tais acordos existem, não por via da tributação aduaneira, mas através da implementação de outras medidas, designadamente de índole laboral e penal. Partindo do mesmo, o discurso reconduz-se, no estágio atual, à *coerência global* ou supraestadual. Estão a ser criados verdadeiros espaços jurídico-económicos continentais e transcontinentais, nos quais a liberdade de comércio é acompanhada pelo esforço de harmonização dos instrumentos jurídicos. E os regimes jurídico-aduaneiros constituem os primeiros segmentos suscetíveis de adaptações, no sentido da respetiva aproximação. A ordem jurídico-aduaneira tende a refletir tais preocupações e valorações económicas, e corporiza um fator dinâmico de orientação da Economia quando influi no comportamento dos operadores económicos e

quando determina o rumo evolutivo do processo económico, em expressão do significado adaptado do *princípio da neutralidade*. Os acordos de comércio internacional (*lato sensu*), surgem, pois, como refletores práticos da juridicização do económico. Aliás, a aquisição do substrato jurídico por parte de importantes figuras e institutos cuja essência é particularmente económica e que estão plasmados nos instrumentos jurídicos relevantes neste âmbito parece ter sido fruto, precisamente, da tarefa de articulação de vontades, que foram reduzidas a escrito e que estão vertidas em diplomas de índole normativa.

Em causa estão instrumentos que foram construídos para disciplinar juridicamente mercados, comércio, trocas de mercadorias. E a disciplina jurídica foi moldada pela realidade económica subjacente. Em concreto, constata-se um processo evolutivo dinâmico de uma ordem jurídica global, no contexto da qual o comércio internacional direciona o foco para a disciplina global, princípios e regras transversais e comuns. Mas não é apenas, então, sobre o comércio internacional e respetiva tributação aduaneira que os acordos se debruçam. Na eventual impossibilidade de ter a OMC como foro negociador, os Estados interessados nos temas mais prementes do comércio internacional passaram, então, a negociá-los no âmbito dos acordos preferenciais de comércio internacional, os quais conhecem a vantagem de envolverem um menor número de partes, que negociam interesses mais próximos. A estratégia explica a negociação dos acordos preferenciais mais recentes com a inclusão de inúmeros temas, alguns avançando nas regras da OMC e outros com regras inovadoras, referentes a serviços e a propriedade intelectual (OMC *plus*) e investimentos, concorrência, padrões laborais, meio ambiente e clima, comércio digital, anticorrupção, manipulação cambial e ainda coerência, cooperação e convergência normativa (OMC *extra*). Esta evolução aqui, desde já, partilhada, é fruto dos desenvolvimentos económicos sentidos ao longo dos anos, em que se assistiu à intensificação do comércio internacional de mercadorias.

A nova geração de acordos de comércio livre é, assim, alvo de um renovado interesse público. Em causa estão acordos que estabelecem um novo marco regulador, ao fixarem regras e instrumentos que vão para além das fronteiras dos Estados para atingir regras internas, afastando barreiras às trocas comerciais. Porém, esse afastamento já não se centra - tal como acontecia com os acordos de primeira geração - apenas no comércio internacional de mercadorias, afastando direitos aduaneiros e outras imposições a ele associadas.

Esta nova geração de acordos assume como intento o desmantelamento de outros tipos de barreiras, concentrando-se não apenas naquelas decorrentes de medidas aplicadas na fronteira, mas também no âmbito das práticas reguladoras internas dos países, com impactos eminentemente

econômicos: regras nacionais sobre serviços, investimentos, concorrência, além de regulamentos e normas técnicas, medidas sanitárias e fitossanitárias, normas ambientais e regras relativas ao processo de avaliação de conformidade (definição de parâmetros de como aferir se as medidas foram cumpridas) e de certificação (comprovação de que as medidas foram cumpridas).

Os acordos de comércio internacional têm surgido, assim, com crescente importância enquanto consagradores de normas de índole aduaneira (desde logo porque asseguram o cumprimento do GATT e do acordo que cria a OMC), que têm a sua origem em compromissos internacionais assumidos pelos Estados e que assumem como objeto, precisamente, o comércio internacional, incluindo expressamente disposições atinentes à tributação aduaneira das transações comerciais (afastando-a ou reduzindo-a) e outras que a extravasam, ainda que com ela necessariamente estejam relacionadas.

A questão que se levanta a este propósito é a de saber quem é que tem ou quem é deverá vir a ter a legitimidade para disciplinar e controlar estas questões à escala mundial, considerando que as mesmas assumem um impacto altamente significativo - mesmo do ponto de vista aduaneiro - para o comércio internacional.

Ainda que as iniciativas regionais e locais, em si mesmas, não impliquem, necessariamente, uma violação ao princípio da nação mais favorecida, no seu conjunto elas sujeitam-no à “morte das mil qualificações”, introduzindo fatores de injustiça, desigualdade e discriminação<sup>947</sup>. Por outro lado, tem também sido apontado o perigo de os Estados mais fortes imporem cláusulas desfavoráveis aos Estados mais fracos, inaceitáveis num contexto multilateral. Assim, “[u]m dos desafios do direito do comércio internacional consiste em garantir a sua conformidade com os objetivos de liberalização e desenvolvimento prosseguidos pela OMC à escala global”<sup>948</sup>.

A este propósito, e conforme alertado por RICHARD BALDWIN, sem uma reforma que permita à OMC estender a sua proteção às regras consagradas por Tratados regionais de comércio, a tendência de erosão de sua centralidade continuará e, possivelmente, ultrapassará o ponto em que os Estados ignorarão as regras multilaterais de comércio, existindo o risco de voltarmos a um mundo das “Grandes Potências”, como no século XIX<sup>949</sup>.

---

<sup>947</sup> Cf. WARREN H. MARUYAMA, “Preferential Trade Arrangements and the Erosion of the WTO’s MFN Principle”, in *Stanford Journal of International Law*, 46, 2010, p. 177 e seguintes.

<sup>948</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 560.

<sup>949</sup> Cf. RICHARD BALDWIN, “The systemic impact.”, in *World Economic Forum. Mega-regional trade agreements: Game-changers or costly distractions for the world trade system?*, 2014 (disponível em [http://www3.weforum.org/docs/GAC/2014/WEF\\_GAC\\_TradeFDI\\_MegaRegionalTradeAgreements\\_Report\\_2014.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GAC/2014/WEF_GAC_TradeFDI_MegaRegionalTradeAgreements_Report_2014.pdf) [10-06-2019]).

Num sentido aproximado, diz ROBERT KEOHANE “*In the absence of political institutions linking governance organizations with constituencies, the legitimacy of global institutions will probably remain shaky for many decades. Indeed, the political base of intergovernmental organizations and international regimes may be so weak that effective international cooperation on trade will decline or even collapse into deadlock. But the costs of deadlock*”

O papel que a OMC tem assumido no contexto do comércio internacional é capaz de perder alguma da sua relevância face à proliferação de relações negociais regionais e plurilaterais, que visam, nomeadamente, avançar nas questões que não ficaram resolvidas no âmbito da *Doha Round*<sup>950</sup>, particularmente no domínio do comércio dos serviços<sup>951</sup>. Dizemos *alguma* da sua relevância, considerando que em causa estão acordos regionais ou megarregionais os quais, ainda assim, não conhecem a amplitude associada à intervenção da OMC e, por outro lado, a verdade é que as cláusulas de tais acordos são baseadas, de alguma forma, nas normas da OMC (na verdade, é comum ser inserido um preceito que determina a necessidade de cumprimento dos direitos e das obrigações do acordo que cria a OMC).

De resto, e no que especificamente concerne à *Doha Round*, as respetivas dificuldades parecem ter ficado a dever-se, precisamente, a uma agenda relacionada com o comércio internacional que é cada vez mais ampla e complexa, e que é debatida por um número também crescente e heterogéneo de Estados, sobre o qual se adicionam novos *players*, como empresas, órgãos regulatórios nacionais, organismos privados internacionais, ONG's e os próprios consumidores.

---

*would be high. If deadlock is to be avoided, international organizations such as the WTO will need to become more, rather than less, political. They must balance greater transparency and participation with opportunities for closer ties between public leadership and constituencies. A bewildering array of interests need to be aggregated in ways that are democratically acceptable. Devising effective and legitimate international institutions is indeed a crucial problem of political design for the twenty-first century*" - ROBERT KEOHANE, "Governance in a partially globalized world", in *Power and governance in a partially globalized world*, Routledge, Londres e Nova Iorque, 2002, p.242.

Ou, numa expressão mais radical, "*the WTO need major reform if not abolition (...) The WTO has become a monstrous organization obsessed with forcing the world to embrace free trade (...) WTO rulings always find in favour of free trade and always find against measures that might help development or the environment*" - cf. GREG BUCKMAN, *Global Trade: Past Mistakes, Future Choices*, Zen Books, 2005, p. 274 e 279.

<sup>950</sup> A Conferência de Doha (2001) estabelece um programa a favor dos países em vias de desenvolvimento, tendo-se explicitado a necessidade de um reexame das disposições relativas ao tratamento especial e diferenciado para os designados "Países do Terceiro Mundo". Porém, os objetivos de Doha não foram implementados, mantendo-se cenários de injustiça para o sistema comercial internacional, sabendo-se que os Estados financeiramente mais prósperos não abriram os seus mercados aos Estados financeiramente menos prósperos, continuando a atuar sem reciprocidade.

<sup>951</sup> É o que sucede, nomeadamente, com a Parceria Transpacífico (TPP), e ainda com o que decorre expressamente da proposta do Acordo de Comércio de Serviços (TISA), que foi instituído para "melhorar o acordo de comércio livre" - cf. ROBERT WOLFE, "Canadian Trade Policy in a G-Zero World: Preferential Negotiations as a Natural Experiment", in *Van Assche, Ari; TAPP*, Stephen e Wolfe, Robert (eds.). *Redesigning Canadian Trade Policies for New Global Realities*. Montreal, Institute for Research on Public Policy, 2016, p. 3.

Não obstante, com a Doha Round, a OMC passou a ter um caráter mais amplo, que não se limita a regular o comércio internacional de mercadorias, em prol da liberalização das trocas comerciais internacionais, antes desenvolvendo também uma ação reguladora do comércio de serviços, com base no Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (*General agreement on trade in services* - GATS) e sobre propriedade intelectual (*Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights* - TRIPS). "*Todos os membros da OMC estão vinculados pela totalidade dos acordos comerciais multilaterais sobre o comércio de mercadorias, pelo Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), pelo Acordo sobre os Aspectos dos Direitos da Propriedade Intelectual relacionados como o Comércio (TRIPs), pelo Memorando de Entendimentos sobre Regras e Processo que regem a resolução de Litígios e ainda pelo Mecanismo de Exame das Políticas Comerciais. Quanto aos chamados acordos plurilaterais, fazem igualmente parte do acordo que criou a OMC, mas apenas para os membros que os tenham aceite, pelo que só para eles são vinculativos. Isto é, os acordos comerciais plurilaterais não criam obrigações nem direitos para os membros que os não tenham aceite (cf. artigo II, n.º 3, do Acordo que institui a OMC). São quatro os acordos comerciais plurilaterais: acordo sobre os Mercados Públicos, o Acordo sobre o Leite e os produtos Lácteos, o Acordo sobre a Carne de Bovino e o Acordo sobre o Comércio de Aeronaves Cíveis*" - cf. L. SANTOS MÁXIMOS, "A participação da comunidade europeia na organização mundial do comércio", in *Em torno da revisão do tratado da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 1997, p. 161 e seguintes.



### 3.5. Os acordos de comércio internacional celebrados pela União Europeia

Debruçamo-nos, aqui, em especial, sobre os acordos de comércio internacional celebrados pela União Europeia, enquanto diplomas consagradores de disciplina normativa relevante para efeitos de tributação aduaneira incidente (ou não) sobre transações comerciais com Estados terceiros<sup>952</sup>.

Em função do respetivo conteúdo, identificam-se acordos de parceria económica, que apoiam o desenvolvimento dos parceiros comerciais (nomeadamente, com os países de África, das Caraíbas e do Pacífico); acordos de comércio livre, que possibilitam uma abertura recíproca dos mercados aos países desenvolvidos e das economias emergentes, mediante a concessão de acesso preferencial aos mercados; acordos de associação, enquanto acordos políticos mais abrangentes; e acordos comerciais não preferenciais integrados em acordos mais amplos, como os acordos de parceria e cooperação. As respetivas negociações são concretizadas em conformidade com o disposto nos artigos 218.º e 219.º do TFUE<sup>953,954</sup>.

A União Europeia não se limita, assim, a promover as trocas comerciais no contexto multilateral da OMC, tendo igualmente concluído acordos preferenciais com diversos Estados ou grupos de Estados, sob a forma de acordos de comércio livre e de acordos em matéria aduaneira, em busca do incremento do comércio mundial, numa abertura ao resto mundo, e em prol da promoção do desenvolvimento dos Estados com os quais estabelece relações<sup>955</sup>.

A União Aduaneira da União Europeia estabelecida tem vindo, desta forma, a contribuir para o desenvolvimento tendencialmente harmonioso do comércio mundial, para a eliminação progressiva das restrições às trocas internacionais de mercadorias e para a redução das barreiras técnicas, utilizando a sua política comercial para incentivar o desenvolvimento. Para além da eliminação dos direitos

---

<sup>952</sup> O motivo pelo qual somos levados a enquadrar os acordos de comércio internacional celebrados pela União Europeia no domínio da normação global (e não regional) prende-se, essencialmente, por razões de ordem sistemática. O apartado anterior foi precisamente dedicado aos acordos de comércio internacional, pelo que, na sequência do mesmo, identificam-se aqueles que tiveram como interveniente a União Europeia.

<sup>953</sup> Numa fase inicial, o Conselho autoriza a Comissão Europeia a negociar um novo acordo comercial em nome da União Europeia, concedendo-lhe, para o efeito, um "mandato de negociação". A autorização concedida pelo Conselho é acompanhada de diretrizes de negociação, que abarcam os objetivos, o âmbito de aplicação e os possíveis prazos para a conclusão das negociações. Em seguida, a Comissão negocia com o Estado parceiro em nome da União Europeia, em estreita colaboração com o Conselho e com o Parlamento Europeu. Depois de decidir com os parceiros o texto do acordo, a Comissão apresenta ao Conselho propostas formais para adoção. Após os debates no Conselho, este adota uma decisão sobre a assinatura do acordo em nome da União. De seguida, submete o acordo assinado à aprovação do Parlamento Europeu. Na fase final, após a aprovação do Parlamento Europeu, o Conselho adota a decisão relativa à celebração do acordo.

A propósito do procedimento plasmado no artigo 218.º do TFUE, diz-se que "[a] revisão das regras relativas à negociação e celebração dos acordos internacionais parece ter tido como objetivos principais a criação de um processo uniforme aplicável a todo o tipo de acordos da União, bem como evitar os conflitos frequentes entre a Comissão e o Conselho quanto à competência para a condução das negociações" – cf. GONÇALO ANASTÁCIO, MANUEL LOPES PORTO, *Tratado de Lisboa Anotado e Comentado*, Coimbra, Almedina, 2014.

<sup>954</sup> Sobre as conclusões adotadas pelo Conselho quanto à forma de negociação e celebração de acordos comerciais, especialmente no que concerne à cisão entre acordos separados em matéria de investimento e outras dispões comerciais; e quanto ao papel do Conselho nas negociações comerciais, *vide* o *Council conclusions on the negotiation and conclusion of EU trade agreements – Adoption*, de 8 de maio de 2018, n.º 8622/18 (disponível em <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8622-2018-INIT/en/pdf> [21-12-2019])

<sup>955</sup> Porém, de acordo com o Livro Branco Sobre o Futuro da Europa, "a UE27 não consegue celebrar novos acordos comerciais, uma vez que os Estados Membros são incapazes de chegar a um consenso quanto às prioridades comuns ou bloqueiam a sua ratificação" (disponível em [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/livro\\_branco\\_sobre\\_o\\_futuro\\_da\\_europa\\_pt.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/livro_branco_sobre_o_futuro_da_europa_pt.pdf), p. 19 [21-08-2018]).

aduaneiros entre Estados parceiros, a União Europeia atribui prioridade à criação de outros laços baseados na cooperação com os outros principais Estados comerciantes do mundo. No interesse do comércio mundial e da assistência internacional em matéria de luta contra a fraude aduaneira, a União Europeia assinou acordos de cooperação aduaneira e de assistência mútua em matéria administrativa, nomeadamente, com o Canadá e com a Coreia do Sul estando outros acordos em fase de preparação. Paralelamente, a União Europeia empenhou-se em programas de formação e de informação com outros Estados, contribuindo, designadamente, para a modernização das administrações aduaneiras e dos métodos de trabalho em países terceiros e, desta forma, para a melhoria das trocas comerciais de bens<sup>956</sup>.

<sup>956</sup> Assim, e para um maior detalhe quanto aos termos destas relações comerciais e respetivos regimes aduaneiros, *vide* "A política aduaneira da União Europeia", Comissão Europeia, Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias (disponível em file:///E:/Doutoramento/Elementos%20de%20estudo%201012018/A%20poltica%20aduaneira%20da%20união%20europeia.pdf [05-04-2019]). Apresenta-se aqui a lista dos acordos comerciais celebrados pela União, ordenados por ordem alfabética:

<b>Países/Regiões</b>	<b>Tipo de acordo</b>	<b>Entrada em vigor</b>
África do Sul	APE	outubro de 2016
Albânia	ACL	abril de 2019
Argélia	ACL	setembro de 2005
Bósnia Herzegovina	ACL	junho de 2015
Botswana	APE	outubro de 2016
Camarões	APE	agosto de 2014
Canadá (CETA)	ACL	setembro de 2017
CARIFORUM (Antígua e Barbuda; Baamas; Barbados; Dominica; República Dominicana; Granada; Guiana; Jamaica; São Cristóvão e Neves; Santa Lúcia; São Vicente e Granadinas; e Trinidad e Tobago)	APE	dezembro de 2018
Cazaquistão	APC	julho de 1999
Chile	ACL	março de 2005
Colômbia (Comunidade Andina)	ACL	agosto de 2013
Coreia do Sul	ACL	dezembro de 2015
Costa do Marfim	APE	setembro de 2016
Costa Rica	ACL	outubro de 2013
Egito	ACL	junho de 2004
El Salvador	ACL	outubro de 2013
Equador	ACL	janeiro de 2017
Fiji	APE	julho de 2014
Gana	APE	dezembro de 2016
Geórgia	ACL	julho de 2016
Guatemala	ACL	dezembro de 2013
Honduras	ACL	agosto de 2013
Ilhas Faroé	ACL	janeiro de 1997

A celebração dos aludidos acordos obedeceu, desde logo, aos “princípios” fixados pelo GATT, estando os Estados Membros da União Europeia vinculados às regras de validade universal introduzidas por aquele acordo, como é o caso, precisamente, da cláusula da nação mais favorecida.

Iraque	APC	maio de 2012
Islândia	EEE	janeiro de 1994
Israel	ACL	junho de 2000
Japão	ACL	janeiro de 2019
Jordânia	ACL	maio de 2002
Kosovo	ACL	abril de 2016
Lesoto	APE	outubro de 2016
Liechtenstein	EEE	janeiro de 1994
Macedónia	ACL	abril de 2004
Madagáscar	APE	maio de 2012
Marrocos	ACL	março de 2000
Maurícias	APE	maio de 2012
México	ACL	outubro de 2000
Moçambique	APE	fevereiro de 2018
Moldávia	ACL	junho de 2017
Mónaco	UA	agosto de 1963
Montenegro	ACL	maio de 2010
Namíbia	APE	outubro de 2016
Nicarágua	ACL	agosto de 2013
Noruega	EEE	julho de 1973
Panamá	ACL	agosto de 2013
Papua-Nova Guiné	APE	dezembro de 2009
Peru	ACL	março de 2013
Rússia	APC	dezembro de 1997
São Marino	UA	abril de 2002
Sérvia	ACL	setembro de 2013
Seychelles	APE	maio de 2012
Singapura	ACL	novembro de 2019
Síria	APC	julho de 1997
Suazilândia	APE	outubro de 2016
Suíça	ACL	janeiro de 1973
Territórios Palestinos	ACL	julho de 1997
Tunísia	ACL	março de 1998
Turquia	UA	dezembro de 1995
Ucrânia	ACL	setembro de 2017
Zimbabué	APE	maio de 2012

(fonte: <http://www.dgae.gov.pt/servicos/comercio-internacional-e-relacoes-internacionais/politica-comercial-externa/acordos-de-comercio.aspx>)

Estão também concluídas as negociações de acordos comerciais com o Burundi, com o Quênia, com o Ruanda, com a Tanzânia e com o Uganda, encontrando-se em processo de ratificação. Dependentes da realização de trabalhos técnicos ou da conclusão do procedimento de aprovação, estão ainda os acordos alcançados com o MERCOSUL, e Vietnam. Em processo de negociação estão, ainda, os acordos de comércio com a Austrália, com as Filipinas, com a Indonésia e com a Nova Zelândia. As negociações com o Conselho de Cooperação do Golfo, com a Índia, com a Malásia e com a Tailândia encontra-se também já iniciadas, mas estão suspensas, por razões políticas. Para mais desenvolvimentos, *vide* TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Aduaneiro Europeu – Vertente tributária*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2020, p. 16 e seguintes.

Esta cláusula, em conformidade com o que se disse, admite, como derrogação, dois tipos de integração económica: a zona de comércio livre e a união aduaneira. Ora, os acordos celebrados pela União Europeia contam com uma estrutura idêntica a uma destas duas formas de integração.

No que especificamente concerne ao regime aduaneiro, os acordos produzem efeitos idênticos, estabelecendo na importação, numa parte contratante, um regime preferencial aos produtos considerados como originários da outra parte contratante. Consequentemente, a origem ocupa o lugar de destaque nas relações comerciais preferenciais. Os sistemas de origem apresentam certas diferenças com características próprias a cada uma das zonas e contam com um conteúdo económico diferente, respondendo a uma conceção de conjunto, segundo a qual o benefício das preferências deve ser reservado aos produtos dos países membros, com exclusão dos importados dos países não membros da zona que não sofreram qualquer transformação considerada suficiente para adquirir o carácter originário. Assim, os produtos totalmente obtidos num Estado Membro ou num Estado associado sem conter produtos importados de outros países, beneficiam do regime preferencial. Para esse efeito, são definidos critérios precisos e detalhados que permitam conferir a qualidade de produtos originários às mercadorias que não sejam inteiramente obtidas numa parte contratante. Neste sentido, as regras de origem constituem um instrumento essencial da política de tratamento diversificado das transações de mercadorias entre a União Europeia e países terceiros.

Com especial relevo surgem ainda as medidas bilaterais de salvaguarda associadas aos acordos comerciais, as quais permitem a suspensão temporária de preferências pautais ou de tratamentos preferenciais, em prol da proteção de um setor nacional específico de um aumento das importações de produtos que cause, ou possa causar, prejuízos graves a esse setor. As medidas bilaterais de salvaguarda associadas aos acordos comerciais servem de expressão prática às exigências de equilíbrio entre os interesses económicos e políticos de tais acordos e a necessidade de proteção em relação a produtos e a setores vulneráveis a eventuais impactos negativos do comércio internacional.

### **3.6. Os acordos megarregionais de comércio internacional – da fragmentação à coerência e convergência normativas**

No âmbito da tributação no comércio internacional há uma sobreposição de regulações, construídas de uma forma que contraria os propósitos de coerência e de convergências normativas (nos termos que *supra* já se identificaram).

Desde logo, a par da OMC, da OMA e de outras organizações regionais e internacionais, há organismos internos que regulam as atividades de importação e exportação, estabelecendo regras que são também objeto de tutela por parte daquelas outras organizações regionais e internacionais. Subsistem, assim, simultaneamente, regulações nacionais, regionais, multilaterais ou internacionais, de um ou de vários organismos ou de organizações internacionais<sup>957</sup>. A sobreposição de múltiplos arranjos regulatórios, formulados em circunstâncias específicas e com vista a fortalecer o interesse de grupos determinados causa a fragmentação normativa. A interdependência e a interconexão no comércio internacional são afetadas negativamente por essa multiplicação, fragmentação e sobreposição de regulações, que nem sempre seguem os padrões internacionais já estabelecidos, desde logo porque tais padrões assumem, por via de regra, a qualidade de recomendações, que não são vinculativas.

Nas palavras de PASCAL LAMY, antigo Diretor Geral da OMC, os direitos aduaneiros diminuem e as regulações aumentam, consistindo o tratamento das diferenças entre os conjuntos de regulamentos nacionais como o grande desafio atual da OMC<sup>958</sup>.

O facto de milhares de novas regulamentações que afetam o comércio internacional serem criadas por instituições reguladoras distintas, sem cuidar de seguir um padrão internacional, assente na mesma rota de atuação, torna a política reguladora de cada ordenamento distinta em várias esferas normativas, incluindo a do domínio aduaneiro e mesmo que em integração numa União Aduaneira. Por outro lado, as regras do sistema multilateral do comércio são efetivas na limitação de medidas reguladoras discriminatórias, mas já assim não o são perante necessidades de eliminação de ineficiências, falta de clareza e regulações redundantes, que podem não ser discriminatórias, mas que dificultam igualmente o comércio internacional. Seguindo BRUSZT e MCDERMOTT – ainda que numa visão muito ambiciosa – a aplicação das mesmas normas, impondo as mesmas obrigações e avançando nos mesmos direitos – estejam eles no domínio económico ou não-económico – para todos os atores do mercado – determinará a redução dos custos de transação e o aumento do volume e da complexidade das trocas comerciais, com ganhos e benefícios gerais<sup>959</sup>.

---

<sup>957</sup> Em causa estão, nomeadamente, organismos ou departamentos públicos que estão envolvidos nas importações ou exportações, atuando na administração e no melhoramento da normação aplicada (por exemplo, polícia, autoridade veterinária, que atuam, nomeadamente, por via de esclarecimentos técnicos, de circulares e de manuais práticos).

<sup>958</sup> Cf. PASCAL LAMY, "The World Trade Organization: New Issues, New Challenges", in *Policy Paper*, n.º 117. Notre Europe – Jacques Delors Institute, 2014.

<sup>959</sup> Cf. LAZLO BRUSZT, e GERALD MCDERMOTT, *Assembling Level Playing Fields: Transnational Regulatory Integration and Institutional Change in Emerging Markets*, Oxford, Oxford University Press, 2014.

Por outro lado, a multiplicidade de acordos preferenciais<sup>960</sup> celebrados é um reflexo de uma ordem global povoada por pontos de fragmentação. Aliás, inicialmente, tais acordos assumem a forma de tratados meramente bilaterais, concluídos entre parceiros comerciais, a fim de serem estabelecidas condições que permitam a proliferação do tráfego comercial entre os Estados contratantes, em vez de desestimular o comércio com operadores de outras nacionalidades.

Ora, na atualidade, verifica-se que a tendência é para a celebração de acordos multilaterais, com o objetivo de evitar distorções da concorrência e, portanto, em prol da padronização e da harmonização da normação aduaneira. Os acordos megarregionais surgem como um dos grandes símbolos da coerência e da convergência normativas, ainda que não as garantam na sua plenitude (atentas as respetivas limitações materiais, temporais e territoriais). Na verdade, os acordos megarregionais, por harmonizarem as suas normas com a disciplina da OMC e por verterem a reunião de várias vontades, desempenham um papel fundamental, ao conferir um reconhecimento mútuo dos atores públicos e privados, podendo criar uma cooperação internacional do reconhecimento dos padrões estabelecidos nesses acordos, em prol das exigências de harmonização, cooperação e coerência. Mas os aludidos acordos não apagam a sobreposição de diplomas existente, para além de que, como se dizia, nem sempre determinam a harmonização de disciplina jurídica essencial à concretização do desenvolvimento sustentável<sup>961</sup>.

Tais acordos são entendidos como uma consequência direta das alterações verificadas ao nível mais amplo do Direito Internacional, que tem vindo a apontar para um Direito global, pautado na normação de relevância global. Embora possuam diferentes âmbitos e possam seguir rotas diversas para a liberalização comercial, os acordos megarregionais apresentam um objetivo comum: estabelecer uma integração mais profunda e dinâmica, cujas regras abarquem áreas não contempladas pelas regras atuais da OMC (*OMC Plus*). Por entre a multiplicidade de acordos comerciais que se entrelaçam no plano internacional, os acordos comerciais de âmbito megarregional

---

<sup>960</sup> Como vimos, a preferência, aferida em função da origem das mercadorias, consubstancia-se na isenção ou redução dos tributos aduaneiros aplicáveis na importação, tendo como referência o nível de direitos que resulta da aplicação da cláusula da nação mais favorecida instituída no quadro da OMC. Assim, será atribuído tratamento preferencial a determinados países que cumpram os critérios e as condições que estejam fixados nos Acordos de Cooperação/Associação com estes celebrados, ou nos instrumentos de Direito da União Europeia que estabeleçam regimes autónomos, consistindo esta preferência na possibilidade de beneficiar de uma taxa reduzida ou a zero na importação das mercadorias tidas como originárias dos países em questão. Neste sentido, *vide* MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, Direção de Serviços de Tributação Aduaneira, *Manual da Origem das Mercadorias*, Parte II, Origem Preferencial, p. 2.

<sup>961</sup> A título de exemplo, nos termos do artigo 12.1, n.º 4, do acordo de comércio livre entre a União Europeia e a República de Singapura, apesar de as partes reconhecerem que têm por objetivo reforçar as suas relações comerciais e a cooperação, de forma a promover o desenvolvimento sustentável, não se comprometem a harmonizar as respetivas normas relativas ao trabalho e ao ambiente, invocando a necessidade de atender às circunstâncias específicas de cada parte.

(*mega-regional trade agreements*) correspondem, pela amplitude do seu objeto, a uma nova geração de acordos preferenciais de comércio de alcance geográfico e substantivo considerável<sup>962</sup>.

Os acordos megarregionais surgem, então, como uma espécie de “novo palco” para a governação mundial, particularmente em temas que não são cobertos pela OMC, sendo evidente a sua orientação no sentido do afastamento da cobrança de direitos aduaneiros<sup>963</sup>. Entre os membros da OMC assiste-se, assim, ao aumento de associações seletivas, concretizadas no sentido do aprofundamento da integração económica, o que altera expressivamente a dinâmica das negociações a nível global. Neste cenário, o comércio internacional enfrenta o desafio de garantir que os acordos megarregionais e plurilaterais complementam, e não prejudicam, o sistema multilateral de comércio, no contexto de um sistema que conhece múltiplas velocidades, ainda que com uma base valorativa tendencialmente comum.

Neste sentido, e em adiantamento de uma conceção que será melhor densificada *infra*, importa identificar, desde já, alguns aspetos a ter em conta na conceção dos acordos megarregionais, no sentido de aferir as vantagens que lhe estão associadas, perante as dúvidas que se podem gerar quanto à sua admissibilidade e legitimidade, numa proporção incomparável a outros tipos de acordos, considerando que não se direcionam, apenas, à eliminação de medidas protecionistas, procurando, em primeiro lugar, a harmonização do risco entre os participantes.

Os acordos megarregionais devem ser compatíveis com o sistema multilateral de comércio. O escopo e o desenho dos acordos comerciais é crucial na determinação dos efeitos sobre terceiros Estados e sobre o sistema internacional como um todo. Em concreto, a criação de acordos megarregionais implica que os Estados envolvidos venham a receber distintos tratamentos no futuro. Os efeitos dali decorrentes não estarão tão só dependentes do nível de diversificação produtiva e do perfil das exportações, mas também da habilidade desses Estados em competir com as suas próprias iniciativas regionais.

Há Estados que ficam especialmente expostos aos efeitos negativos da globalização (no sentido de agrupamento de Estados-Nação) crescente das relações comerciais, sendo de considerar a ameaça que os acordos megarregionais pode significar em termos de marginalização e de criação de blocos comerciais antagónicos. A negociação megarregional pode ser capaz de girar o poder a favor de Estados que já assumem posições preferenciais de negociação. Na verdade, as iniciativas

---

<sup>962</sup> Sobre o tema *vide*, por exemplo, STEFAN GRILLER, *et al.*, “Mega-Regional Trade Agreements: New Orientations for EU External Relations?”, in *Mega-Regional Trade Agreements: CETA, TTIP and TISA*, Oxford, Oxford University Press, 2017, p. 3 a 16.

<sup>963</sup> A título de exemplo: artigo 2.4 do CETA – as partes reduzem ou eliminam os direitos aduaneiros sobre as mercadorias originárias de outra parte; artigo 2.6 do CETA – as partes não podem manter ou instituir direitos ou outros encargos sobre a exportação de mercadorias para a outra parte.

megarregionais nasceram fora do seio da OMC (ainda que seja comum a referência ao facto de que as partes envolvidas nos acordos confirmam os direitos e as obrigações que as vinculam reciprocamente ao abrigo do Acordo OMC e, até, de outros acordos de que são signatárias) e podem reduzir a influência dos Estados com menor grau de desenvolvimento em negociações comerciais. No passado, o âmbito multilateral permitiu a tais Estados o uso de estratégias conjuntas em busca de um modelo de liberalização que correspondesse ao seu nível de desenvolvimento nacional. Perante a ameaça de “ficarem para trás” no comércio internacional, os Estados com menor grau de desenvolvimento têm sinalizado a intenção de liberalizar diversas áreas cobertas pelos acordos megarregionais. Assim, na ausência de opções para uma participação ativa, os Estados excluídos serão incentivados a perseguir os seus próprios projetos de liberalização comercial, podendo preferir um modelo baseado em acordos de geometria variável no âmbito da OMC, ao invés de fomentarem uma competição entre acordos megarregionais.

Por outro lado, para além de se ir ao encontro do que *supra* se afirmou quanto à suavidade inerente a padrões internacionais sem carácter vinculativo, a adoção de uma regulação comum poderá ser problemática, não só por força dos custos de transição que cada ordenamento terá que suportar nesse processo, mas também perante as diferenças existentes em termos de desenvolvimento, capacidade institucional e de recursos disponíveis. Ainda que se tenha identificado uma base valorativa comum, tendencialmente transversal, não requer a mesma, necessariamente, que os concretos termos de efetivação sejam delineados e impostos uniformemente.

As diferenças internas entre os ordenamentos participantes podem determinar a existência de assimetrias na distribuição dos ganhos gerados, considerando que a adaptação a um quadro regulatório comum tende a variar em termos de custo e de tempo, de acordo com o grau de desenvolvimento e com a abertura do mercado em questão. Os Estados com um maior grau de desenvolvimento pretendem exportar as suas regulações, seja para atenuar os seus custos de transição, seja como forma de exercício do poder e de controlo da esfera internacional<sup>964</sup>.

Para fazer face aos efeitos nocivos apresentados, as ações que, na teoria, podem ser direcionadas à criação de acordos megarregionais abertos e benignos podem ser divididas em três categorias (todas elas conhecedoras de debilidades): (i) iniciativas que podem ser implementadas unilateralmente pelas partes negociadoras; (ii) soluções que permitam o acesso pleno ou parcial por Estados terceiros, através, desde logo, de uma cláusula de acesso explícita que abra um acordo

---

<sup>964</sup> Era, na verdade, este o principal ponto de tensão nas negociações do *Transatlantic Trade and Investment Partnership*.



megarregional a eventuais interessados; (iii) ações no âmbito multilateral que reafirmem a centralidade da OMC.

#### **4. Dimensão institucional: o sistema de resolução de litígios da OMC**

“Todo o poder corrompe, incluindo o poder económico, comercial e negocial. Daí que seja necessário complementar a mão invisível do mercado com a mão visível do direito, garantindo uma solução justa para as disputas comerciais”<sup>965</sup>. Na verdade, ao invés de se pugnar pela transversalidade de conceções, é possível reconduzir-se os esforços no sentido da coordenação global a partir da resolução de conflitos. Nas palavras de CABRAL DE MONCADA “[n]ecessário é alimentar as instituições votadas à procura dos consensos dentro de um novo equilíbrio entre o *kratos* e o *demos*” (...) A questão maior não é, portanto, a constituição da vontade geral mas sim a regulação do diferendo e do conflito”<sup>966</sup>.

Partindo da validade das afirmações no que concerne à aplicação da normaçoão de nível global identificada, e sendo certo que a normaçoão aduaneira conhece, maioritariamente, a sua génese no acordo da OMC, será precisamente sobre o sistema de resolução de litígios que garante o respeito pelo mesmo que nos debruçamos nesta dimensão institucional.

O sistema de resolução de litígios da OMC surge, precisamente, como uma das formas de solucionar litígios que, no domínio do comércio internacional, surgem, encontrando-se previsto num Memorando de Entendimento, especialmente dedicado à resolução de conflitos – anexo 2 do acordo da OMC: Memorando de Entendimento sobre as Regras e Processos que regem a Resolução de Litígios (MERL) e que cria o Órgão permanente de Recurso do Órgão de Resolução de Litígios da OMC.

A relevância do aludido sistema fica a dever-se não só a uma amplitude significativa quanto ao seu âmbito de aplicação (abrangendo o comércio de mercadorias, o comércio de serviços, as questões de propriedade intelectual e os litígios abrangidos pelo acordo plurilateral sobre os contratos públicos), mas também ao, assim recorrentemente qualificado, carácter vinculativo que as “decisões e recomendações” ali proferidas conhecem para os respetivos membros, em manifestação de um poder que é tido, também recorrentemente, como sendo jurisdicional e de cariz supranacional.

Assim, através do sistema de resolução litígios da OMC e, em concreto, dos respetivos mecanismos pensados para dar cumprimento às suas determinações, tem vindo a ser atribuída uma

---

<sup>965</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 539.

<sup>966</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 205.

efetividade assinalável à normação do comércio internacional e, em particular, à normação aduaneira de nível global, com impacto nos ordenamentos jurídicos nacionais, influenciando e, até, condicionando, a atividade legiferante nacional.

Não obstante, questiona-se se existirá sustento jurídico para a atribuição da qualidade de “decisões jurisdicionais” às “decisões e recomendações” que surgem neste contexto e se poderão as mesmas ser tidas como fontes supranacionais de um Direito Aduaneiro pós-nacional e pós-regional. Poder-se-á falar, em sede de tributação aduaneira e por via da intervenção, em particular, do órgão de resolução de litígios da OMC, de um “poder jurisdicional de tributar”?

#### **4.1. A resolução pacífica de litígios no domínio do comércio internacional a partir da OMC**

O princípio da resolução pacífica dos litígios, contando com uma natureza jurídica imperativa, representa um dos pilares do Direito Internacional contemporâneo<sup>967</sup>. Decorre da proibição do recurso à força como prerrogativa da soberania dos Estados e como meio normal de resolução de conflitos<sup>968</sup>, ainda que se insista, hodiernamente, na necessidade de desenvolver mecanismos de prevenção dos conflitos internacionais, e não, tão só, na resolução dos mesmos.

O Direito Internacional tem procurado avançar na densificação dos meios de resolução pacífica de litígios, estes últimos aqui entendidos como divergências ou polarizações de interesses, pretensões ou perspectivas de Direito, de facto ou de orientação política, suscetíveis de ameaçar a cooperação, a paz e a segurança internacionais<sup>969</sup>.

O sistema de resolução de litígios da OMC enquanto modelo de resolução de disputas de cariz juridificado e processualizado é fruto da evolução verificada desde o GATT/1947, cujos artigos XXII e XXIII/1 estabeleciam um sistema de consultas entre as partes contratantes para a apreciação de representações e para a resolução negociada ou medida de conflitos. Tratava-se, pois, de um mecanismo baseado, fundamentalmente, na capacidade negocial das partes envolvidas – *power-oriented*<sup>970</sup>. Diz-se que o atual modelo de resolução de disputas da OMC é juridificado e processualizado

---

<sup>967</sup> Cf. artigos 2.º, ponto 4, e 33.º da Carta da ONU.

<sup>968</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 669.

<sup>969</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 671.

<sup>970</sup> Pretendia-se chegar a uma decisão consensual das partes envolvidas no litígio. No caso de não existir uma solução dentro de um prazo razoável, era realizado um inquérito por parte de um painel constituído para esse efeito e a formulação de recomendações conciliatórias. Podiam também ser impostas sanções e o Tratado poderia ser denunciado perante a parte contratante prevaricadora.

precisamente porque tais disputas comerciais são encaminhadas para o sistema de resolução – *rule-oriented*<sup>971</sup>.

Uma abordagem *power-oriented* potenciava soluções baseadas em posições de poder ou de influência, enquanto que a abordagem *rule-oriented* implica a subordinação ao Direito, afasta a politização, ainda que alguns a entendam como um excesso de legalismo, de judicialização e de litigância, marginalizando atores políticos, diplomatas e economistas do comércio internacional e insuflando a intervenção dos juristas<sup>972</sup>.

De qualquer forma, a resolução de litígios comerciais representa uma tarefa especialmente complexa, considerando, desde logo, que as normas da OMC não podem ser dissociadas do restante Direito Internacional, consuetudinário e convencional, de natureza geral e especial, ao representarem apenas uma parte do todo da normação de nível global<sup>973</sup>.

#### **4.1.1. O objeto e o objetivo do sistema de resolução de litígios**

O sistema da OMC tendente à resolução dos litígios que surjam entre os respetivos membros assume como objeto as disputas essencialmente relacionadas com os termos de interpretação e de aplicação dos acordos comerciais multilaterais, assumindo como objetivo evitar que as disputas extravasem para os planos político e militar. Em causa estão, pois, litígios<sup>974</sup> comerciais justiciáveis, no sentido em que as divergências existentes são capazes de serem resolvidas por via de uma solução jurídico-normativa<sup>975</sup>, em prol de maior previsibilidade, calculabilidade, segurança e confiança. Por outro lado, é dada especial atenção aos países considerados em vias de desenvolvimento, em prol de um tratamento igualitário que permita a concessão de tratamentos distintos para situações distintas, na medida das diferenças existentes.

É o Apêndice 1 do Memorando que enumera os acordos abrangidos pelo sistema de resolução de conflitos da OMC. Aqui ficam incluídos o acordo que institui a OMC, os acordos multilaterais, não só sobre o comércio de mercadorias, mas também de serviços, propriedade intelectual, segurança

---

<sup>971</sup> Cf. MATTHIAS OESCH, *Standards of Review in WTO Dispute Resolution*, Oxford, Oxford University Press, 2003, p. 4 e seguintes.

<sup>972</sup> Cf. ROBERT HOWSE e SUSAN ESSERMAN, "The WTO on Trial", in *Foreign Affairs*, jan/fev, 2004, p. 130 e seguintes.

<sup>973</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 543; e KEVIN GRAY e JAMES CAMERON, "Principles of International Law in the WTO Dispute Settlement Body", in *International & Comparative Law Quarterly*, 2, 2001, p. 263 e seguintes.

<sup>974</sup> Há autores que distinguem "litígios" de "conflitos", usando esta última expressão como forma de designação de um estado geral de hostilidade entre Estados. Assim, um litígio não resolvido poder-se-ia transformar num conflito – cf. JOHN O'BRIEN, *International Law*, Routledge-Cavendish, Londres, 2001, p. 633. No domínio em que aqui nos movemos, a expressão recorrentemente usada é a de "litígio", o que se constata pela própria terminologia do Memorando sobre o sistema de resolução de litígios da OMC (mesmo na redação em inglês, o termo usado é *disputes*).

<sup>975</sup> Por contraposição, portanto, a conflitos não justiciáveis, que compreendem os litígios de natureza político-democrática - cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 671 e 672.

fitossanitária e o próprio Memorando, e ainda os acordos comerciais plurilaterais, dentro de determinadas condições (*v.g. Agreement in Trade in Civil Aircraft*)<sup>976</sup>.

Excluída do âmbito do sistema de resolução de litígios fica a impugnação de atos da OMC<sup>977</sup>.

#### 4.1.2. O órgão de resolução de litígios

O sistema de resolução de litígios é integrado pelo órgão de resolução de litígios (*Dispute Settlement Body*) – ORL -, o qual assume como função a aplicação das normas do Memorando e das disposições de consulta e resolução de litígios previstas nos acordos abrangidos.

O ORL compreende dois graus de intervenção<sup>978,979</sup>. É no âmbito do primeiro grau de intervenção que são designados três elementos (*panelists*) *ad hoc* para composição de um painel<sup>980</sup>, o qual deverá auxiliar o órgão de resolução de litígios no desempenho das obrigações que lhe são atribuídas pelo Memorando e pelos acordos abrangidos. O painel deverá, assim, concretizar uma avaliação objetiva do assunto que lhe seja submetido, analisando objetivamente os factos e avaliando a aplicabilidade e a concordância com os acordos abrangidos e pertinentes ao caso, formulando conclusões que auxiliem o ORL na formulação de recomendações ou na emissão de recomendações<sup>981</sup>. Os membros do painel deverão ser indivíduos altamente qualificados, funcionários governamentais ou não, incluindo pessoas que tenham feito parte de um painel ou que tenham apresentado uma questão ao mesmo, que tenham tido intervenção como representantes de um membro ou de uma parte contratante no GATT de 1947 ou como representante no conselho ou comité de qualquer acordo abrangido ou de um seu acordo predecessor, ou no Secretariado, bem como pessoas que tenham publicado obras sobre Direito ou política comercial internacional, ou que tenham sido funcionários superiores de um departamento de política comercial de um membro. Os membros do painel serão selecionados tendo em vista a sua independência, uma formação suficientemente diversa e um amplo leque de experiências<sup>982</sup>.

---

<sup>976</sup> Disponível em [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/tokyo\\_air\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/tokyo_air_e.pdf)

<sup>977</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 542.

<sup>978</sup> Usa-se aqui a designação "graus de intervenção" ao invés de graus de decisão ou de jurisdição, por dois motivos: em primeiro lugar, porque se pretende aferir se o caráter jurisdicional existe, de facto, no sistema de resolução de conflitos da OMC e, em segundo lugar, porque da letra do Memorando não resulta expressão diferente.

<sup>979</sup> No universo de órgãos internacionais com intervenção na resolução de conflitos, é o ORL que surge como aquele que é tido como o melhor sucedido, no que concerne à eficácia das suas decisões. Assim, ANTÓNIO AUGUSTO CANÇADO TRINDADE, *Direito das Organizações Internacionais*, 3.ª edição, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 761 e 762.

<sup>980</sup> Excepcionalmente, e mediante acordo das partes em litígio, o painel pode ser composto por cinco juizes, devendo o mesmo ser apresentado no prazo máximo de dez dias a contar da data em que o painel tenha sido constituído – cf. artigo 8.º, n.º 5, do Memorando.

<sup>981</sup> Cf. artigo 11.º do Memorando. Na redação em inglês (especialmente útil para aferição dos concretos termos usados como forma de expressar o resultado da intervenção do ORL): "*The function of panels is to assist the DSB in discharging its responsibilities under this Understanding and the covered agreements. Accordingly, a panel should make an objective assessment of the matter before it, including an objective assessment of the facts of the case and the applicability of and conformity with the relevant covered agreements, and make such other findings as will assist the DSB in making the recommendations or in giving the rulings provided for in the covered agreements*".

<sup>982</sup> Cf. artigo 8.º do Memorando.

Já no âmbito do segundo grau de intervenção (*Appellate Body*) implica a participação de pessoas de reconhecida autoridade, especialistas em direito, comércio internacional e nas matérias reguladas nos acordos abrangidos em geral, eleitas para um mandato de quatro anos<sup>983</sup>. Ao órgão de recurso fica vedada a apreciação do acervo fático-probatório, apenas podendo, em sede de recurso apresentado contra o relatório do painel, apenas debruçar-se sobre questões de Direito<sup>984</sup>.

Da intervenção do ORL surgirão, então, “recomendações ou decisões” (*recommendations or rulings*), as quais se destinam a conseguir uma resolução satisfatória da questão em litígio, de acordo com os direitos e com as obrigações previstos no Memorando e nos acordos por ele abrangidos<sup>985</sup>.

O processo decisório do ORL é baseado no consenso, e não na unanimidade. Aliás, um progresso de grande relevo, em relação ao GATT, representa o processo de resolução de litígios na OMC. No GATT, as deliberações só podiam ser tomadas por unanimidade, o que incluía o voto da parte interessada, dando origem, desta forma, a bloqueios. Assim, verificar-se-á consenso se nenhum Membro votar contra, não sendo necessário que todos votem a favor, o que assume especial relevo essencialmente para Estados em desenvolvimento, que não conseguem estar presentes em todas as reuniões dos órgãos da OMC (isto sem prejuízo dos casos em que a não adoção de uma decisão – particularmente relevante - pressupõe que todos os Membros tenham votado contra).

A exigência de que exista um consenso contra a adoção de relatórios dos painéis ou do Órgão de Recurso - regra do 'consenso negativo' - torna altamente improvável que seja bloqueada adoção dos relatórios, o que sem dúvida, vem em reforço da eficácia do mecanismo de resolução de litígios no âmbito da OMC. A adoção do relatório do painel - ou quando for caso disso, do Órgão de Recurso, o qual tem poderes para confirmar, alterar ou revogar as conclusões jurídicas do painel - leva a que, caso o Membro em causa não diligencie no sentido de assegurar a conformidade com o acordo em análise da medida considerada incompatível com este, se procure chegar a um entendimento quanto a uma compensação satisfatória<sup>986</sup>.

---

<sup>983</sup> Cf. artigo 17.º do Memorando. De salientar que nem aqui é empregue a expressão “*judge*”, mas sim “*person*”.

<sup>984</sup> Assim, n.º 6 do artigo 17 do Memorando.

<sup>985</sup> Cf. artigo 3.º, n.º 4, do Memorando.

<sup>986</sup> Cf. P. DE PITTA E CUNHA, “A organização Mundial do Comércio”, in *ROA (Revista da Ordem dos Advogados)*, Ano 57, Dezembro, 1997, p. 959 e seguintes. Para mais desenvolvimentos, vide J. JACKSON; W. DAVEY; A. SYKES, *Legal Problems of International Economic Relations*, West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1995, p. 327 a 372 - [http://www.wto.org/english/thewto\\_e/thewto\\_e.htm](http://www.wto.org/english/thewto_e/thewto_e.htm); e J. JACKSON, *The World Trading System – Law and Policy of International Economic Relations*, London, The MIT Press, 1999, p. 107 a 139.

Existe ainda um mecanismo (*Policy Review Mechanism*) com a função de assegurar a transparência da legislação económica por parte dos Estados Membros da Organização, através de obrigações de notificação e exames regulares.

### **4.1.3. O impacto da intervenção do ORL nos ordenamentos jurídicos nacionais**

Resulta, então, do exposto, que a aplicação do Direito Aduaneiro pela OMC é concretizada, desde logo, por via do órgão de resolução de litígios<sup>987</sup>, capaz de limitar a margem de livre decisão dos Estados. São tomadas decisões cuja fundamentação não radica na lei enquanto expressão da vontade popular, mas sim em esquemas de vinculação assentes na adesão voluntária e/ou no mútuo reconhecimento das partes, potenciando os níveis de fragmentação, mas revelando, simultaneamente, a globalidade capaz de ser associada ao Direito Aduaneiro. Passamos a dar conta de dois casos onde o aludido efeito é visível. Ambos os casos que se apresentam representam exemplos da forma como as decisões da OMC, em expressão da existência de um Direito Aduaneiro que extravasa fronteiras, surtem um impacto direto na esfera dos ordenamentos jurídicos nacionais, fazendo uso, inclusivamente, de regras que habitualmente são estabelecidas apenas na legislação nacional, e em demonstração de que o Direito Aduaneiro é capaz de estar submetido a regras e a princípios materiais substantivos, à semelhança dos vigentes à escala nacional.

Os casos que ora se apresentam têm aí em comum o facto de assentarem na aplicação de princípios jurídicos, que representam, neste contexto, e tal como já se havia constatado, um compromisso entre a necessidade de *enforcement* das soluções de *soft law* e as dificuldades que o desenvolvimento de um Direito Aduaneiro à escala global. A aplicação de *princípios* por parte da OMC (de outros organismos internacionais aos quais os Estados se vinculam) contribui para alcançar o nível adequado de confiança dos operadores económicos num contexto de globalização.

#### **4.1.3.1. A relevância dos princípios da participação e da proporcionalidade**

Na base da fundamentação teórica do Direito Aduaneiro começamos por apontar um caso paradigmático: em 1989, os Estados Unidos da América impuseram um embargo à importação de gambas provenientes de países que usavam métodos de pesca prejudiciais às tartarugas marinhas. As gambas não representavam uma espécie em extinção, mas as tartarugas sim e, por esse motivo, careciam de proteção. O bloqueio foi, assim, motivado pelo interesse legítimo em proteger uma espécie animal em vias de extinção. Porém, a Índia, a Malásia, o Paquistão e a Tailândia contestaram o embargo, com fundamento em violação do artigo XI do GATT 1994 (de acordo com o qual nenhuma

---

<sup>987</sup> A aplicação do Direito Aduaneiro pela OMC também é concretizada através de esquemas procedimentais e processuais (através dos designados *Agreement on the Application of Sanitary and Phytosanitary Measures* e *Agreement on Government Procurement*),

Parte Contratante instituirá ou manterá, para a importação de um produto originário do território de outra Parte Contratante, ou para a exportação ou venda para exportação de um produto destinado ao território de outra Parte Contratante, proibições ou restrições, a não ser direitos aduaneiros, impostos ou outras taxas, quer a sua aplicação seja feita por meio de contingentes, de licenças de importação ou exportação, quer por qualquer outro processo), perante o Órgão de Resolução de Litígios, da OMC.

O ORL veio, então, a declarar<sup>988</sup>, nos termos do artigo XX do GAAT 1994, a ilegalidade da decisão das autoridades norte-americanas, por violação de regras procedimentais (face à preterição do direito de audiência) e de regras substantivas (por desrespeito do princípio da proporcionalidade)<sup>989</sup>.

A relevância deste caso prende-se, essencialmente, com a circunstância de o ORL da OMC ter feito uso de um princípio de procedimento justo (“*due process*”), habitualmente estabelecido apenas na legislação nacional. Naquele caso em concreto, o aludido princípio não havia sido respeitado pelas autoridades nacionais. Porém, por força da decisão do ORL, acabou por ser aplicado - não pelas mãos de quem decide internamente, mas por uma organização internacional. Trata-se de uma forma alternativa de fazer valer uma base principiológica, que entra para o domínio nacional por uma outra via. Ficam, assim, abertas as portas tanto ao alargamento de sujeitos envolvidos no domínio de um procedimento - os operadores económicos norte-americanos importadores de gambas, cujo interesse coincide com o dos pescadores de gambas estrangeiros -, como também à criação de procedimento internacionais, de forma a permitir a audição de lesados estrangeiros<sup>990</sup>.

---

<sup>988</sup> “[W]ith respect to neither type of certification under Section 609(b)(2) is there a transparent, predictable certification process that is followed by the competent United States government officials. The certification processes under Section 609 consist principally of administrative ex parte inquiry or verification by staff of the Office of Marine Conservation in the Department of State with staff of the United States National Marine Fisheries Service. With respect to both types of certification, there is no formal opportunity for an applicant country to be heard, or to respond to any arguments that may be made against it, in the course of the certification process before a decision to grant or to deny certification is made. Moreover, no formal written, reasoned decision, whether of acceptance or rejection, is rendered on applications for either type of certification, whether under Section 609(b)(2)(A) and (B) or under Section 609(b)(2)(C). Countries which are granted certification are included in a list of approved applications published in the Federal Register; however, they are not notified specifically. Countries whose applications are denied also do not receive notice of such denial (other than by omission from the list of approved applications) or of the reasons for the denial. No procedure for review of, or appeal from, a denial of an application is provide” - cf. WTO Appellate Body, *United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products*, WT/DS58/AB/R, Doc. No. 98-3899, Oct. 12, 1998.

<sup>989</sup>VASCO PEREIRA DA SILVA qualifica a decisão em causa como sendo jurisdicional, atribuindo a qualidade de “tribunal” ao Órgão de Solução de Litígios da OMC - cf. VASCO PEREIRA DA SILVA, “O impacto do Direito Administrativo sem fronteiras no Direito Administrativo Português”, in *O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo*, Lisboa, Universidade Lusíada Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018, p. 46.

<sup>990</sup> O CAU, no seu artigo 22.º, n.º 6, estabelece de igual forma o princípio da participação, ao determinar que as Autoridades aduaneiras, antes de tomarem qualquer decisão suscetível de ter consequências adversas para o requerente, devem comunicar ao requerente as razões em que tencionam fundamentar a sua decisão, dando-lhe a oportunidade de apresentar os seus pontos de vista. Porém, o caso apresentado não se subsume a este preceito - não só porque territorialmente não se aplica (não estamos perante a União Aduaneira da União Europeia), mas também porque o mesmo pressupõe a existência de um requerimento em matéria aduaneira apresentado por um operador económico às Autoridades aduaneiras. No caso em concreto, os pescadores de gambas não haviam apresentado um requerimento nestes termos. Não tinham, isso sim, sido ouvidos antes de o embargo ser decretado pelas Autoridades norte-americanas. Mas como se pode constatar, no domínio do CAU os termos de participação procedimental para casos como este não se encontram salvaguardados, podendo os operadores económicos contar apenas com a aplicação de uma base principiológica criada e aplicada no seio da OMC. Da mesma forma, também a LGT não consagra qualquer regra de audição prévia no âmbito deste tipo de procedimentos, apenas parecendo potencialmente aplicável o artigo 45.º do CPPT, ao estabelecer que o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão, sendo ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objetivo do procedimento. Mas mesmo que se concluísse no sentido da respetiva aplicabilidade, a relevância da situação apresentada prende-se com o facto de o direito a ser ouvido poder ser imposto por uma entidade internacional, num caso em que, internamente, mesmo que com uma solução legal idêntica, não tenha aquele direito sido respeitado.

Por outro lado, e não menos relevante, a decisão proferida pelo ORL sustentou ainda a ilegalidade da decisão das Autoridades norte-americanas com base na violação do princípio da proporcionalidade, ao entender que a proibição de importação de gambas em nada tinha que ver com a proteção de tartarugas, sendo arbitrária e caprichosa. Ora, dos termos desta decisão resulta que o Direito Global está submetido a regras e a princípios materiais substantivos, à semelhança dos vigentes à escala nacional<sup>991</sup>.

#### **4.1.3.2. A relevância do princípio da congruência entre a instrução e a decisão**

A 4 de agosto de 2000, foi publicado em Itália o Decreto de suspensão da “comercialização e uso” de vários produtos à base de milho. Tais produtos constituíam organismos geneticamente modificados estando, por isso, submetidos ao regime de comercialização que se inscreve no âmbito do *Agreement on the Application of Sanitary and Phytosanitary Measures*, aprovado pela OMC<sup>992</sup>. Ao abrigo deste regime, os Estados podem adotar medidas, legais ou administrativas, que limitem a liberdade económica dos agentes e, conseqüentemente, que limitem a liberdade das trocas de comércio internacional, com fundamento na proteção do ambiente ou da saúde. As aludidas medidas, ao serem adotadas, deverão ser fundamentadas em critérios científicos de avaliação do risco (*based on a risk assessment*), ficando subordinadas a um rigoroso regime de controlo procedimental e processual.

Ora, o aludido Decreto fundamentava-se num parecer emitido por um organismo técnico italiano, no qual não se concluía existir uma “*rational relationship*” entre as medidas previstas pelo Governo italiano e o *risk assessment* para o ambiente ou para a saúde humana no consumo daqueles produtos.

Assim, um tribunal italiano anulou o decreto, com fundamento em “procedimento instrutório deficiente”. Já o órgão de resolução de litígios da OMC adotou uma postura com um conteúdo idêntico, fundamentada no princípio da congruência entre a instrução e a decisão, recordando que a avaliação dos organismos geneticamente modificados pelas Autoridades dos diferentes países devem levar em

---

<sup>991</sup> O respeito pelo princípio da proporcionalidade não se encontra expressamente vertido no CAU como meio de enformar as decisões das Autoridades aduaneiras para casos como aquele que aqui se analisa. A exigência de proporcionalidade, naquele diploma, está expressamente prevista para a determinação de sanções (artigo 42.º, n.º 1); para o estabelecimento de critérios e de normas comuns de risco, bem como das medidas de controlo e das áreas de controlo prioritárias (artigo 46.º, n.º 6, alínea a); para efeitos de ponderação em relação aos meios que têm de ser canalizados, pelas Autoridades aduaneiras, para ir ao encontro de determinados requerimentos (por exemplo, artigos 148.º, n.º 3, 177.º, n.º 1 e 211.º, n.º 4, alínea a). Para além do CAU, o dever de respeito pelo princípio da proporcionalidade decorre de diversas disposições legais, as quais nos parecem ser de possível invocação num caso com contornos semelhantes ao que aqui se analisa - desde logo, na CRP (*v.g.* artigos 2.º e 266.º, n.º 2) e também na LGT (artigo 55.º) e no CPPT (artigo 46.º). Porém, ainda assim a relevância do caso se mantém, nos termos que já descrevemos: ainda que exista, internamente, a imposição de respeito pelo princípio da proporcionalidade, no caso de tal dever não ser cumprido, verifica-se que poderá o mesmo ser imposto por uma via internacional.

<sup>992</sup> Disponível em [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/sps\\_e/spsagr\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/sps_e/spsagr_e.htm).



consideração, na densificação da avaliação do risco, as conclusões alcançadas nos estudos promovidos pelas entidades internacionais, como a *Food and Agriculture Organization of the United Nations*<sup>993</sup>.

#### **4.1.4. A vinculatividade das recomendações e decisões do ORL**

Não obstante o impacto decorrente da intervenção do ORL nos ordenamentos jurídicos, nacionais, poderá o mesmo ser entendido como “um mecanismo jurisdicionalizado de solução de controvérsias (com duplo grau de jurisdição), de caráter compulsório”<sup>994</sup>?

A eficácia recorrentemente reconhecida ao ORL reconduz-se, essencialmente, ao facto de se prever a possibilidade de se autorizar o Estado vencedor num determinado litígio a recorrer ao uso de sanções comerciais, suscetíveis de incluir compensações e a suspensão de concessões, quando o Estado vencido se recusar a cumprir com as recomendações e com as regras contidas nos relatórios emitidos pelo painel ou pelo órgão de recurso. E se esta é uma vantagem associada à intervenção do ORL, também serve de indicador do caráter dúbio da qualificação das recomendações e decisões como sendo juridicamente vinculativas. É que as recomendações ou regras fixadas podem vir a ser cumpridas pelo Estado vencido no litígio não por imposição do ORL, mas sim por via das medidas eventualmente adotadas pelo Estado vencedor. Aliás, na letra do próprio Memorando, no caso de um painel ou do Órgão de Recurso considerem uma medida incompatível com um acordo abrangido, *recomendarão* ao membro em causa a conformação dessa medida com o acordo, podendo também *propor* formas para a execução, pelo Membro em causa, dessas recomendações<sup>995</sup>. Está-se, pois, perante recomendações, propostas. De onde resultará a vinculatividade das mesmas para os Estados e o caráter jurisdicional do sistema?

Ora, as “decisões” (aqui *entre aspas* perante o caráter dúbio da qualificação, quando reportada a atos de resolução de litígios/diferendos, ainda que seja o termo recorrentemente empregue) do órgão de resolução de litígios, para efeitos da respetiva execução, não carecem de prévio assentimento por parte da Conferência Ministerial, retirando-se, assim, ao Estado vencido a possibilidade de vetar as sanções que contra si tenham sido impostas. Porém, a Conferência Ministerial ou o Conselho Geral podem concretizar uma interpretação autêntica das normas OMC, podendo aquelas virem a ser superadas.

---

<sup>993</sup> Assim, *vide* WT/DS291/R, WT/DS292/R, WT/DS293/R, de 29 de setembro de 2006.

<sup>994</sup> Cf. ANTÔNIO AUGUSTO CANÇADO TRINDADE, *Direito das Organizações Internacionais*, 3.ª edição, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 761 e 762.

<sup>995</sup> Cf. artigo 19.º do Memorando.

Do Memorando resulta que o ORL fiscalizará a execução das recomendações ou decisões, sendo que a questão da execução das recomendações ou decisões pode ser levantada no ORL por qualquer membro em qualquer momento após a sua adoção<sup>996</sup>. Daqui resulta, desde logo, que a fiscalização é meramente eventual. Acresce ainda que, mesmo que os painéis possam formular recomendações concretas para implementação da decisão, o Estado vencido dispõe de uma margem de manobra considerável no que concerne à escolha das medidas a adotar, contanto com um prazo de trinta dias para manifestar quais são as suas intenções em matéria de cumprimento da decisão<sup>997</sup>.

Ora, inexistente um órgão que garanta a execução coerciva da decisão, estando apenas previsto um procedimento especial para a eventualidade de incumprimento, e, como se disse, prevê-se a possibilidade de adoção, por parte do Estado lesado, de medidas de compensação e de suspensão de concessões, como forma de sanção ou de retaliação.

A prática demonstra, é certo, que os Estados vencidos tendem a adotar as recomendações ou decisões do ORL, nalguns casos ainda antes até do termo do prazo para o efeito<sup>998</sup>. Não obstante, as medidas de compensação ou de suspensão de concessões, ainda que sejam consideradas como de *ultima ratio*, já foram empregues, tendo incluído formas de retaliação cruzada, dirigidas a setores ou tratados distintos (*v. g.* bananas, algodão e jogos *on-line*)<sup>999</sup>. Para além de ser questionável a adequação daquelas medidas para obter o cumprimento das decisões do ORL, serão elas suficientes para demover os Estados financeiramente mais prósperos? E no caso de serem Estados financeiramente mais prósperos os lesados/vencedores, e evitando o uso das medidas por consideração aos eventuais desequilíbrios de poder existentes, como garantir que mantêm uma atuação que não faça uso de uma ameaça nesse sentido? Como controlar ou evitar que as retaliações não produzam efeitos económicos e sociais negativos nos Estados menos prósperos? O que fazer se um Estado não contar com condições políticas internas para implementação das recomendações e decisões do ORL? Na realidade, verifica-se a recusa, por parte de alguns Estados, em executar as decisões do ORL, tendo sido já avançadas alternativas para os casos de incumprimento verificados: indemnizações punitivas, sanções

---

<sup>996</sup> Cf. artigo 21.º, n.º 6, do Memorando.

<sup>997</sup> Cf. artigo 21.º, n.ºs 3 e 6, do Memorando.

<sup>998</sup> A título de exemplo, surgem os seguintes casos: (i) Panamá vs Colômbia (DS366, 2007), já aqui referenciado, nos termos do qual, ainda antes do termo do prazo definido no relatório, a Colômbia informou ter dado cumprimento às recomendações do ORL; (ii) Canadá vs. Japão (DS139, 2000): neste caso a legislação do Canadá desonerava fabricantes do pagamento de direitos aduaneiros, mediante o preenchimento de determinados requisitos, os quais foram apreciados pelo ORL, para aferir da sua conformidade com o GATT. Tendo-se constatado que a exoneração do pagamento de direitos aduaneiros se destinava a apenas um grupo reduzido de Estados, cujo exportadores estavam comercialmente associados a fabricantes e a importadores do Canadá, o painel designado para apreciar o caso, numa decisão depois acolhida também pelo órgão de recurso, concluiu que a cláusula da nação mais favorecida havia sido incumprida, tendo o governo do Canadá declarado, nesse seguimento, que havia adotado as recomendações do ORL.

(ii) Argentina vs. Japão (DS445, 2012): o Japão protestava contra algumas das medidas impostas pela Argentina perante a importação de mercadorias, nomeadamente, a imposição de apresentação de uma licença de importação não automática e a exigência de licenças não automáticas na forma de certificados de importação para a importação de determinadas mercadorias. A Argentina informou que iria adotar as recomendações e decisões do ORL.

<sup>999</sup> *Vide* Estados Unidos vs Brasil (DS267, 2014).

pecuniárias compulsórias de montante progressivo ou a obrigação de aumentar as concessões comerciais<sup>1000</sup>.

Mas mesmo que a adesão às decisões exista, poderá ser justificada pelo cumprimento da máxima *pacta sunt servanda* e pelas influências externas, de carácter obviamente não jurisdicional, que o Estado vencido é capaz de receber, numa atuação que de autonomia terá pouco. Mas se o fundamento da adesão residir no *pacta sunt servanda*, reconhece-se uma vinculatividade que não é fruto da intervenção do ORL, mas sim do próprio instrumento jurídico vinculativo subscrito pelos Estados envolvidos – o acordo da OMC.

O ORL surge, assim, como um meio de reforço e incentivador do cumprimento das disposições do acordo da OMC, tal, como de resto, é expressamente reconhecido no próprio Memorando, quando se diz que o sistema de resolução de litígios da OMC constitui um elemento de garantia da segurança e previsibilidade do sistema multilateral de comércio<sup>1001</sup>. *Um elemento*, como outros que existem capazes de contribuir para a segurança e certeza jurídicas associadas à normação aduaneira. O ORL representa, pois, uma forma de preservação dos direitos e das obrigações dos Membros da OMC, já consagrados nos acordos abrangidos, e contribui para a clarificação das disposições desses acordos em conformidade com as normas de interpretação do direito público internacional. De resto, as recomendações e decisões do ORL não podem aumentar ou diminuir os direitos e as obrigações previstos nos acordos abrangidos.

As consequências advindas do não acolhimento das recomendações ou decisões proferidas – desde logo, retaliações económicas – surgem, pois, por opção dos Estados vencedores. É difícil de se negar a influência que a OMC e, em especial, o ORL exerce sobre a normação aduaneira nacional e regional, mas tal influência é meramente indireta<sup>1002</sup>, por não decorrer imediatamente do próprio Memorando.

Poder-se-á, assim, dizer, que as decisões do ORL conhecem, de facto, vinculatividade jurídica? A maioria da doutrina tende a dizer que sim<sup>1003</sup>, ainda que aconselhe especial prudência e contenção na interpretação de normas ambíguas ou imprecisas, a fim de não ser perturbado o consenso e os compromissos existentes. É que, enquanto uma decisão errada de um tribunal superior nacional pode ser corrigida por via legislativa, no âmbito da OMC é necessário o consenso dos seus membros. Aliás,

---

<sup>1000</sup> Cf. ROBERT HOWSE e SUSAN ESSERMAN, “*The WTO on Trial*”, in *Foreign Affairs*, jan/fev, 2004, p. 124 e seguintes.

<sup>1001</sup> Cf. artigo 3.º do Memorando.

<sup>1002</sup> Cf. J. WOUTERS e K. MEUWISSEN, “Global tax governance: work in progress?”, Working Paper n.º 59, Katholieke Universiteit Leuven, 2011, p. 25 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1766436](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1766436) [29-02-2020]).

<sup>1003</sup> Por todos, e para referências doutrinárias no mesmo sentido, vide JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 553, e obras ali citadas.

é recorrentemente sublinhada a importância da autocontenção jurídica e da necessidade de deferência para com a interpretação jurídica avançada pelos Estados, em nome do respeito pela respetiva soberania. Não obstante, uma atuação nesse sentido não deverá conduzir à subversão da orientação antiprotecionista e liberalizante da OMC e comprometer a aplicação harmonizada da normação global.

Em sentido contrário surge a interpretação do TJUE, no caso Portugal vs. Council, Caso C-149/96, que considera que as normas dos acordos da OMC não conhecem aplicabilidade direta, na medida em que a invalidação, pelos tribunais nacionais, de normas internas contrárias aos mesmos retiraria aos poderes legislativo e executivo a possibilidade prevista no próprio Memorando (no artigo 22.º) de negociar soluções temporárias. O TJ entendeu que o GATT/OMC repousa, essencialmente, no princípio básico de negociações mutuamente vantajosas, e não no estabelecimento de normas gerais contendo obrigações jurídicas precisas, universalmente vinculativas<sup>1004</sup>.

#### **4.1.5. O carácter (não) jurisdicional do sistema de resolução de litígios**

Mas será a ausência de uma efetiva vinculatividade das respetivas recomendações e decisões do ORL motivo bastante para se concluir no sentido de que lhe deverá ser negada a natureza jurisdicional, não se podendo falar, assim, de uma efetiva “jurisdição universal”<sup>1005</sup>? Existirão, de facto, riscos de conflito jurisprudencial entre o sistema de resolução de conflitos da OMC e o Tribunal Internacional de Justiça (por serem tidos como comparáveis)<sup>1006</sup>?

Se os Tribunais têm competência para a administração da justiça, e sendo a administração da justiça concretizada por *juizes*, que *judgam*, proferindo a *última palavra, vinculativa*, na resolução do litígio, parece ser difícil reconhecer ao sistema de resolução de litígios da OMC a qualidade de Tribunal, enquanto órgão jurisdicional.

Não só porque o Memorando se refere a *indivíduos* e não a juizes ou julgadores, mas também porque não lhes reconhece ou garante independência – concretizada na obediência estrita e exclusiva

---

<sup>1004</sup> Num sentido aproximado, JUDITH BELLO considera que quando uma lei ou medida adotada por um Estado é impugnada de forma bem sucedida por outro, junto da OMC, esse Estado não tem necessariamente que revogar essa lei ou medida, podendo, alternativamente, pagar uma compensação ou sofrer retaliações – cf. JUDITH BELLO, “The WTO Dispute Settlement Understanding: Less is More”, in *American Journal of International Law*, 1996, p. 416 (disponível em [https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/037703CC2300A3280FC6D3028B706B29/S0002930000074637a.pdf/wto\\_dispute\\_settlement\\_understanding\\_less\\_is\\_more.pdf](https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/037703CC2300A3280FC6D3028B706B29/S0002930000074637a.pdf/wto_dispute_settlement_understanding_less_is_more.pdf) [29-02-2020]).

<sup>1005</sup> Cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 167.

<sup>1006</sup> Tais riscos, mesmo que existindo, ficarão minimizados pelo facto de o sistema da OMC ter relevância num contexto especializado do Direito Internacional – cf. H. E. STEPHEN M. SCHWEBEL, “The Proliferation of International Tribunals, Threat or Promise”, in *Judicial Review in International Perspective*, (Mads Andenas, Duncan Fairgrave), 2000, p. 5.

à lei e na inamovibilidade e irresponsabilidade dos titulares dos órgãos jurisdicionais –, tida como qualidade necessária a quem profere a última palavra na resolução de um caso concreto.

O sistema de resolução de litígios da OMC parece, isso sim, estar mais próximo da conciliação.

Ora, a conciliação surge, precisamente, como um meio não jurisdicional de resolução de litígios, ao implicar, tão só, a submissão das posições em confronto a uma comissão especialmente qualificada, tendo em vista o esclarecimento da questão a partir dos vários pontos de vista. É adotado um procedimento relativamente formalizado e a investigação e análise de todos os factos considerados relevantes. O grupo de especialistas deverá proceder à elaboração de um relatório com propostas de solução não vinculativas, podendo igualmente formular recomendações quando confrontado com as posições das partes perante tais propostas<sup>1007</sup>.

Perante os termos de funcionamento já descritos, como levados a concluir que o sistema de resolução de litígios da OMC surge como uma forma de conciliação entre os Estados envolvidos.

#### **4.2.A arbitragem comercial internacional**

Ainda que não especialmente reportada à tributação aduaneira, a arbitragem comercial internacional merece uma referência, pela importância que assume para o domínio das trocas internacionais de mercadorias, ainda que tal referência não seja especialmente detalhada.

É precisamente como manifestação da tendencial irrelevância das fronteiras e do território no contexto internacional que surge a arbitragem internacional em matéria de comércio internacional.

Na linha da *lex mercatoria* e da *lex marítima*, o conjunto de normas que tradicionalmente disciplina as relações comerciais privadas transnacionais, desenvolveu-se uma robusta prática arbitral de resolução de conflitos entre comerciantes<sup>1008</sup>.

É o Modelo de Regras de Arbitragem, elaborado pela Comissão da ONU sobre o Direito Comercial Internacional (UNCITRAL) para os contratos internacionais, que representa o padrão básico de *procedural due process* neste âmbito. Também no *Iranian-United States Claims Tribunal* as regras da UNCITRAL foram seguidas.

Mas especialmente dignas de menção surgem as regras de conciliação e arbitragem da Câmara de Comércio Internacional, de Paris.

---

<sup>1007</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 676 e 677.

<sup>1008</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 688.

É no seio da CCI que encontramos o Tribunal Arbitral da Câmara de Comércio Internacional, com competência para a resolução de litígios no domínio do comércio internacional, por via da arbitragem<sup>1009</sup>. A arbitragem surge, precisamente, como opção de resolução de litígios quando estão em causa interesses do comércio internacional, isto é, quando estão envolvidos mais do que um sistema jurídico, seja pela nacionalidade das partes, pelo local da arbitragem ou pela legislação aplicável. Aliás, no âmbito do comércio internacional, a arbitragem é tida como o método mais relevante de resolução de litígios, inclusivamente entre Estados. As sentenças arbitrais proferidas no estrangeiro são, depois de homologadas, reconhecidas noutros países, tendo o mesmo valor das decisões dos tribunais nacionais. Este sistema de reconhecimento de decisões arbitrais estrangeiras é, na maioria dos casos, feito de acordo com a Convenção de Nova Iorque de 1958 – que tem atualmente 157 Estados signatários –, permitindo que as decisões arbitrais sejam reconhecidas noutros países, independentemente do local onde foram proferidas. Considerando que não existe uma convenção ou outro diploma com amplitude idêntica em relação a sentenças judiciais, a arbitragem assegura a execução de decisões jurisdicionais no comércio internacional. São várias as instituições que administram a arbitragem, sendo a mais importante o Tribunal Arbitral da CCI<sup>1010</sup>.

As vantagens associadas à arbitragem internacional, no contexto do Tribunal Arbitral da CCI são normalmente reconduzidas, nomeadamente, à neutralidade da decisão (seja pelo local onde são proferidas, seja pela nacionalidade dos árbitros); ao afastamento da morosidade associada aos processos dos tribunais nacionais; ao facto de se permitir às partes a escolha das regras específicas que pretendem ver aplicadas na solução do seu litígio ou as pessoas concretas que vão resolver o mesmo, que, frequentemente, são especialistas nas matérias subjacentes ao litígio; e à confidencialidade, pois, quer os procedimentos, quer as decisões, só são públicas se as partes assim o determinarem, preservando-se, desta forma, a confidencialidade dos negócios celebrados pelas partes. Embora tenha a designação formal de “Tribunal”, não realiza julgamentos no sentido formal do termo. Pelo contrário, exerce uma supervisão dos processos de arbitragem que são administrados pela CCI. As responsabilidades do Tribunal Arbitral incluem a confirmação, nomeação e substituição de árbitros, bem como a decisão sobre qualquer impugnação feita contra eles; o acompanhamento do processo arbitral de modo a certificar-se de que ele é realizado corretamente e com a celeridade e eficiência necessárias; a análise e aprovação de todas as sentenças arbitrais para reforçar a sua qualidade e

---

<sup>1009</sup> As recomendações emitidas pela CCI, inclusivamente em matéria aduaneira, podem ser consultadas em <https://www.icc-portugal.com/Documentos-Gratuitos/aduaneiro-facilitacao-do-comercio> [29-07-2019].

<sup>1010</sup> Para além dela, são relevantes o Tribunal Permanente da Arbitragem – que tem sede em Haia mas nada tem que ver com o Tribunal Penal Internacional, o ICSID – *International Centre for Settlement of Investments Disputes* (do Banco Mundial) ou o LCIA – *London Court of International Arbitration*, com sede em Londres.

aplicabilidade; a definição, gestão e — se necessário — adequação das custas que as partes têm de suportar; e a supervisão dos processos urgentes, antes do início da arbitragem. O Tribunal Arbitral da CCI é presentemente integrado por cento e oitenta e quatro membros, representando cento e dez países.

Em conformidade com o Regulamento de Arbitragem da CCI, a arbitragem assenta, então, num procedimento formal que conduz a uma decisão vinculante, proferida por um tribunal arbitral neutro, segundo as leis de arbitragem domésticas e de tratados internacionais, como a Convenção de Nova Iorque de 1958. A par da arbitragem, surge a mediação, a qual, segundo o Regulamento de Mediação da CCI, se reconduz a um procedimento flexível, que visa a obtenção de uma solução negociada com a assistência de um facilitador imparcial<sup>1011</sup>.

---

<sup>1011</sup> Particularmente no domínio do investimento - e por força da atualidade que esta matéria conhece - cumpre também fazer referência aos concretos mecanismos desenvolvidos para resolução de litígios: o ISDS e o ICS.

O ISDS (*Investor-State Dispute Settlement*) surgiu no âmbito do TTIP (*Transatlantic Trade and Investment Partnership*), entre a União Europeia e os Estados Unidos da América - enquanto FTA de nova geração (o qual não se debruça, apenas, sobre o comércio de mercadorias) -, nascendo como uma nova forma de solução de controvérsias em matéria de investimento estrangeiro. Porém, as negociações do TTIP, lançadas em 2013, terminaram sem acordo no final de 2016.

De entre as matérias mais controversas no seio do TTIP, o ISDS representava, precisamente, um dos temas mais quentes. Criou-se uma “aura de obscuridade e suspeita” à volta de uma justiça por via do ISDS, que se dizia ser secreta, imprevisível, decidida por advogados especializados em Direito Comercial e Societário, que a usariam para prosseguir os seus interesses de negócio, e favorável aos investidores estrangeiros, em detrimento do interesse público dos Estados - cf. STEPHEN W. SCHILL, “In Defense of International Investment Law”, in *European Yearbook of International Economic Law*, Krajewski, Markus (ed.), vol. 7, Cham, Springer, 2016, p. 310.

Seguindo RITA GUERREIRO TEIXEIRA, a expansão da arbitragem de investimentos determinou que a competência para a tomada de decisões jurisdicionais sobre matérias do interesse público dos Estados e a sua ponderação com direitos individuais deixasse de ser exclusiva dos tribunais estaduais, para passar a ser partilhada com painéis de árbitros internacionais. Em concreto, os tribunais arbitrais passaram a ser chamados a valorar legislação nacional, adotada por procedimentos democráticos, e a tomar decisões com consequências económicas, sociais e políticas muito relevantes para os Estados, aplicando um Direito próprio, contido nos tratados de investimento, e chegando, não raras vezes, a decisões conflitantes, sem que exista um organismo superior competente para as uniformizar. Vários aspetos da arbitragem de investimentos têm sido apontados como problemáticos pela doutrina internacional, dos quais se destacam: a limitação dos poderes legislativos e reguladores do Estado, e consequente perda da liberdade de legislar no interesse público; a desconsideração pelos processos nacionais de decisão democrática; a falta de transparência e independência dos processos arbitrais - Cf. RITA GUERREIRO TEIXEIRA, “Arbitragem de Investimento, Soberania dos Estados e Interesse Público: Críticas e Respostas no CETA”, in *OMC 2.0: O CETA como Novo Paradigma do Direito Internacional Económico*, Lisboa, CEDIS, 2018, p. 208 - obra para a qual remetemos para maiores desenvolvimentos quanto aos mecanismos de resolução de litígios no contexto do investimento internacional.

O ISDS foi retirado do texto do CETA, tendo sido, ao invés, adotado aqui o sistema ICS (*Investment Court System*), assente num tribunal permanente de resolução de litígios de investimento, numa tentativa de atenuar as limitações associadas ao ISDS.

### **Parte III – A articulação multinível – a coerência normativa num contexto de fragmentação**

A última parte da presente dissertação é, assim, particularmente dedicada ao estudo dos termos em que os três níveis de normação aduaneira identificados – nacional, europeu e global – são capazes de articulação. Se cada um dos níveis forma um ordenamento – por encerrar uma pluralidade normativa ordenada<sup>1012</sup> – e constatando-se que uma mesma situação de facto é capaz de conhecer a aplicação simultânea de todos, então há que aferir os termos da respetiva relação. É este o propósito que se pretende, a partir daqui, começar por concretizar. Para o efeito, e num primeiro momento, iremos debruçar-nos sobre os termos em que estruturas fundamentais aos Estados têm vindo a ser afetadas no contexto da pós-modernidade e pela globalização.

Compreendida que esteja a articulação entre níveis, passaremos à identificação das fragilidades subjacentes à normação aduaneira, pela intervenção de entes não estaduais na criação normativa e pela circunstância de a normação jurídica existente ter sido criada num contexto político de democraticidade duvidosa. De resto, o próprio título que se escolheu para a presente parte anuncia o cenário em que nos movemos: a coerência normativa surge num contexto que não deixa de conhecer fragmentação, capaz de tornar a coerência vacilante, sem todavia, a aniquilar.

---

<sup>1012</sup> Assim, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, segundo o qual ordenamento jurídico corresponde ao “conjunto autónomo de normas, agrupadas em relação de unidade e de uma forma sistemática, num corpo tendencialmente completo” – cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 245.



## **Divisão I - A pós-modernidade e a globalização como potenciadoras das alterações da regulação aduaneira e a articulação com estruturas estaduais fundamentais**

Esta primeira divisão funciona como delimitação de dois pressupostos discursivos: por um lado, a densificação de conceitos comuns às matérias em que nos movemos – pós-modernidade e globalização – e, por outro lado, a conceção da soberania no contexto de interações globais de índole normativa.

A delimitação a concretizar permitirá encarar com maior robustez de compreensão os apartados que se seguirão.

### **1. O impacto da pós-modernidade e da globalização na normação aduaneira**

No presente apartado serão densificados dois conceitos transversais à matéria em que nos movemos – *pós-modernidade* e *globalização* – atento o impacto causado nos termos em que a normação aduaneira se apresenta.

#### **1.1. Da pós-modernidade ao derretimento jurídico**

A polissemia associada ao conceito de “modernidade” está também subjacente ao conceito de “pós-modernidade”. Da mesma forma que a modernidade tem sido associada a um estilo, a uma categoria de época ou a uma forma de organização social, o conceito de pós-modernidade estará no mesmo diapasão, abarcando uma pluralidade de correntes de pensamento relativas a temas dispersos, que em comum conhecem a defesa, numa maior ou menor medida, de uma cultura anti ou pós-iluminista.

Não obstante as dificuldades de concetualização que gravitam em torno das expressões “pós-modernidade” e de “pós-modernismo”<sup>1013</sup>, em causa estão termos que encontraram eco nas vozes dos mais eminentes pensadores contemporâneos, entre filósofos e sociólogos, que se dedica(ra)m à compreensão das transformações sentidas pelas sociedades atuais, apelidadas, desde ALAN TOURAINE e DANIEL BELL, de pós-industriais<sup>1014</sup>. De entre os autores pós-modernos, ressalta o nome

---

<sup>1013</sup> Para uma introdução ao pós-modernismo, vide CHRISTOPHER BUTLER, *Postmodernism: a very short introduction*, Oxford, Oxford University Press, 2002.

<sup>1014</sup> “Estão a formar-se, à nossa vista, sociedades de um novo tipo. Chamar-lhe-emos de sociedades pós-industriais, se quisermos marcar a distância que as separa das sociedades de industrialização que as precederam e que com elas se encontram ainda misturadas, tanto sob a sua forma capitalista, como sob

de JEAN-FRANÇOIS LYOTARD, autor da obra que é considerada o marco inicial dos debates travados a propósito do que o filósofo francês entendeu por “condição pós-moderna” - *La Condition Postmoderne: Rapport sur le Savoir*, de 1979. Seguiu-se o contributo do geógrafo DAVID HARVEY, que trouxe a noção de “compreensão do tempo-espaço”<sup>1015</sup>. A partir daí surgiram diversas propostas, ora priorizando a rutura com a modernidade, ora pugnando pela respetiva continuidade, mas estando cobertas pelo mesmo manto da pós-modernidade, assumindo designações terminologicamente distintas mas, ainda assim, com aquele mesmo denominador comum: “a modernidade tardia” ou a “alta modernidade” de ANTHONY GIDDENS<sup>1016</sup>, a “nova modernidade” ou a “segunda modernidade”, de ULRICH BECK<sup>1017</sup>, a “outra modernidade” ou a “modernidade diferente”, de SCOTT LASH<sup>1018</sup>, a “supermodernidade” de MARC AUGÉ<sup>1019</sup>, a “sobremodernidade”, de GEORGES BALANDIER<sup>1020</sup>, a “hipermodernidade”, de GILLES LIPOVETSKY<sup>1021</sup> e de R. DROMI<sup>1022</sup>, a “modernização reflexiva”, de U. BECK, A. GIDDENS & S. LASH<sup>1023</sup>, e a “modernidade líquida”, onde predominam os “medos líquido-modernos”<sup>1024</sup>, de ZYGMUNT BAUMAN<sup>1025</sup>.

Não ignorando as patentes divergências entre uns e outros, é possível identificar pontos de contacto entre as várias perceções, nomeadamente quanto (i) à existência de mudanças em curso; (ii) à dificuldade de determinação desse período; e (iii) à caracterização incipiente das tentativas de compressão dessa nova realidade. A identificação de mutações ao nível social, cultural, económico, político e jurídico é transversal a todos os autores, que as qualificam como sendo complexas, fragmentárias, fluídas e dinâmicas, num contexto em que, por oposição a uma modernidade cravada pela homogeneidade, impera o pluralismo, a diversidade e a heterogeneidade.

---

a sua forma socialista. Chamar-lhe-emos de sociedades tecnocráticas, se as quisermos designar pelo nome do poder que as domina. Chamar-lhe-emos de sociedades programadas, se procurarmos defini-las, em primeiro lugar, pela natureza do seu modo de produção e de organização económica” - cf. ALAIN TOURAINE, *A sociedade pós-industrial*, (trad. por Ruth Delgado), Lisboa, 1970, p. 7. No sentido em que a expressão “sociedade pós-industrial” é sinónima da “sociedade de conhecimento”, no sentido em que o peso relativo da indústria está a decrescer, passando a zona dos serviços a ser fundamental, num contexto de expansão da comunicação da informação, vide PAULO DE PITTA E CUNHA, *Sombras sobre a integração europeia*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 185. Vide, ainda, DANIEL BELL, *The coming of post-industrial, society: a venture in social forecasting*, Nova Iorque, Basic Books, 1999.

<sup>1015</sup> Cf. DAVID HARVEY, *The condition of postmodernity: an enquiry into the origins of cultural change*, Blackwell Publishers, Cambridge, 1989.

<sup>1016</sup> Cf. ANTHONY GIDDENS, *Modernity and self-identity: self and society in the late modern age*, Stanford University Press, Palo Alto, 1991, p. 10-34, e, do mesmo autor, *The consequences of modernity*, Polity Press, Cambridge, 1990.

<sup>1017</sup> Cf. ULRICH BECK, *Risk society: towards a new modernity* (Trad. por Mark Ritter, Sage Publications, Londres, 1992).

<sup>1018</sup> Cf. SCOTT LASH, *Another modernity: a different rationality*, Blackwell Publishers, Oxford e Malden, 1999.

<sup>1019</sup> Cf. MARC AUGÉ, *Não-lugares: introdução a uma antropologia da supermodernidade*, 8.ª edição, (Trad. por Maria Lúcia Pereira), Papirus, Campinas, 2010, p. 32 e 33.

<sup>1020</sup> Cf. GEORGES BALANDIER, *O dedalo: para finalizar o século XX* (Trad. por Suzana Martins) Bertrand Brasil, São Paulo, 2004, p. 27.

<sup>1021</sup> Cf. GILLES LIPOVETSKY, *Os tempos hipermodernos* (Trad. por Mário Vilela), Barcarolla, São Paulo, 2004, p. 49 a 104.

<sup>1022</sup> Cf. R. DROMI, *El Derecho Público en la Hipermodernidad*, Madrid/México, Marcial Pons, 2005, p. 71.

<sup>1023</sup> Cf. U. BECK, A. GIDDENS & S. LASH, *Reflexive modernization: politics, tradition and aesthetics in the modern social order*, Polity Press, Cambridge, 1994.

<sup>1024</sup> Cf. ZYGMUNT BAUMAN, “Uncertainty and other liquid-modern fears”, in *Liquid society and its law*, Jiri Pribán (ed.), Aldershot e Burlington, Ashgate, 2007, p. 17 e seguintes, e, do mesmo autor, vide ainda *Liquid fear*, Cambridge, Polity Press, 2006.

<sup>1025</sup> Cf. ZYGMUNT BAUMAN, *Modernidade Líquida*, Rio de Janeiro, Jorge Zahar editor, 2001 (*ebook*). BAUMAN é tido como o “profeta da pós-modernidade” - cf. DENNIS SMITH, *Zygmunt Bauman: prophet of postmodernity*, Cambridge, Polity Press, 1999. Na aludida obra são estudados os processos de dissolução de estruturas rígidas, em prol do surgimento de modelos reguladores mais flexíveis e diversificados, como é o caso, precisamente, do programa de governação global.

Em termos sintéticos, o modelo jurídico pós-moderno surgiu como forma de superação do modelo da modernidade, cuja gênese filosófica radica no racionalismo cartesiano e nos desenvolvimentos subsequentes (protagonizados, nomeadamente, por KANT e HEGEL), e assenta em dois alicerces reconhecidamente sólidos e pensados como forma de combate do arbítrio: a razão e o Estado. A modernidade viveu de um paradigma racional caracterizado pelo rigor matemático, que se universalizou a todos os domínios do saber, incluindo o do Estado e o do Direito.

Neste sentido, à luz do modelo moderno, o Direito é essencialmente baseado na razão, não se encontrando contaminado por soluções jurídicas irracionais ou baseadas em critérios distintos. Neste quadro, procura-se a construção de um sistema jurídico (i) unitário (no âmbito do qual todas as respetivas normas procuram encontrar a razão de ser num elemento de aglutinação comum - a *Grundnorm* - ou em determinados valores fundamentais, reconduzidos, nomeadamente, à democracia, à igualdade e à justiça); (ii) sistemático (que deve conter o menor número possível de contradições e antinomias entre as suas normas) e (iii) tendencialmente completo (que deve conter em si mesmo todas as soluções para as questões da vida).

Está também em causa um modelo que assenta essencialmente na vontade do Estado e, conseqüentemente, em normas estaduais, expurgando da criação normativa manifestações de vontade, de cariz privado ou costumeiro, que não emanam do poder estadual. A Lei surge como a fonte de Direito máxima e omnipresente. Por outro lado, trata-se de um Direito fortemente marcado pela abstração máxima das soluções normativas, uma vez que esse mesmo Estado procura encontrar as soluções adequadas de um modo abstrato, formalmente igualitário e tendencialmente sem atender aos particularismos inerentes às diversas situações. A lei parlamentar surge como a exteriorização do querer de uma comunidade politicamente organizada, subjugando a vontade das minorias à vontade da maioria. Pretende-se uma igualdade *standardizante* e formal, no âmbito do qual todos sejam tratados de forma igual, com base num ideal de generalização e abstração.

Diferentemente, o modelo jurídico pós-moderno surge para questionar as vantagens de racionalidade, estadismo e abstração, associadas ao modelo moderno, procurando a sua superação. Aquele paradigma “matemático” deparou-se com uma contradição interna, decorrente da consideração das realidades, as quais escapavam ao dogmatismo que o caracterizava.

Assim, o pós-modernismo admite a existência de soluções jurídicas que não sejam exclusivamente determinadas, ao nível volitivo, por critérios racionais. Admite-se que a sensibilidade e emotividade são tidos como fatores a sopesar no momento decisório, aceitando-se frequentemente a adoção de soluções jurídicas que, do ponto de vista puramente racional, não deveriam ter cabimento.

O campo das decisões jurídicas de conteúdo político - bastante significativo no âmbito do comércio internacional - constitui um domínio paradigmático: pense-se no caso de se constatar que a taxa de direitos aduaneiros em relação à importação de um determinado bem com origem num determinado sítio deveria aumentar por motivos ambientais e/ou sociais, mas tal não é feito por força de grupos de pressão ou de *lobbies*, com interesse na comercialização daquele produto<sup>1026</sup>. Surge, também, a necessidade cada vez mais intensa de proteção das minorias. No concreto domínio do comércio internacional são adotadas soluções justificadas pela necessidade de proteção, por exemplo, de determinados tipos de indústria.

Por outro lado, o Direito deixa estar marcado quase exclusivamente pela estadualidade e defende-se a existência de normas jurídicas emanadas por núcleos de produção não estaduais. Há um *derretimento jurídico*, uma pulverização do poder e das fontes de Direito, irradiando-se a produção jurídica num sentido supraestadual (*v.g.*, organizações internacionais), paraestadual (*v.g.*, organismos representativos vários, câmaras do comércio e indústria) e infraestadual (*v.g.*, regiões, províncias). Os *fluidos* (na expressão de BAUMAN) escorrem, transbordam e inundam os *sólidos*, que ficam encharcados, com o objetivo de serem construídos novos *sólidos*, aperfeiçoados em relação aos anteriores<sup>1027</sup>.

Nesta linha de pensamento, a lei parlamentar deixa de ter o estatuto de fonte normadora por excelência, num efeito particularmente evidente no segmento aduaneiro, perante a emergência de disciplina proveniente de vários níveis de normação identificados. Os redutos tradicionais de disciplina são invadidos por outro tipo de normação, numa dimensão que, conforme constataremos, conta com uma presença bem visível na esfera aduaneira. De um Direito sólido (*Droit solide*) passamos para um Direito líquido (*Droit soluble*)<sup>1028</sup>.

Este *derretimento* é refletido na flexibilização da legislação tributária e aduaneira, que é entendida como sendo ditada pelo empurrão dos Estados para um *race to the bottom*, implementando reformas neoliberais e desmantelando o Estado de bem-estar<sup>1029</sup>.

---

<sup>1026</sup> Parte-se, aqui, do pressuposto que seguir grupos de pressão ou *lobbies* representa um comportamento que, podendo ser considerado racional, não deixa de assentar numa racionalidade distinta, no sentido em que, mesmo existindo *razão*, é uma *razão* contaminada por interesses particulares ou particularizados e que não encontra a sua fonte na norma.

<sup>1027</sup> Cf. ZYGMUNT BAUMAN, *Modernidade Líquida*, Rio de Janeiro, Jorge Zahar editor, 2001 (*ebook*).

<sup>1028</sup> Cf. FRANÇOIS OST, MICHEL VAN DE KERCHOVE, *De la Pyramide au Réseau? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Publications des Facultés Universitaires Saint-Louis, 2002, p. 267.

<sup>1029</sup> Seguindo NITA RUDRA, "the race to the bottom hypothesis suggest that, due to the pressures of globalization, all states, regardless of their partisan compositions and national institutional differences, will embrace free market, laissez-faire policies in order to promote competitiveness (...). Welfare spending is expected to be adversely affected for two reasons. First, social benefits are not regarded as efficient market-disciplining devices (...). Second, governments are increasingly constrained from raising the revenues necessary to maintain social welfare programs" – cf. NITA RUDRA, *Globalization and the race to the bottom in developing countries: who really gets hurt?*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, p. 21.

Nas palavras de PAULO FERREIRA DA CUNHA, “[o]ra técnica, tecnologia e tecnocracia, caráter massivo, risco inerente e falta de direção política, ou sua inconsistência ou incapacidade para comandar os acontecimentos, todos esses elementos redundam, em grande medida, numa monstruosa mole humana movendo-se sem norte. Em que, no limite, o *cego conduz o cego*. O elemento aglutinador destes tópicos que procuram captar a essência da sociedade moderna parece ser, então, perigosamente, o de uma *sociedade complexa*, em multitudinário caminhar para o abismo. (...) Poder-se-ia pensar que uma sociedade servida pela técnica, massificada, ameaçada por mil contingências (riscos), e portanto mais docilizada seria mais governável a partir do centro, do vértice de uma pirâmide hierárquica e burocratizada. Um *grande irmão* poderia, com os seus *olhos e ouvidos*, tudo comandar (...)”<sup>1030</sup>.

A realidade pós-moderna não é, pois, unitária nem uniforme, mas sim fragmentária e plural, a qual é vislumbrável no contexto do comércio internacional e, particularmente, no domínio da tributação aduaneira, nomeadamente através do direcionamento focado na regulação global a partir dos acordos regionais e megarregionais, dos mecanismos de cooperação regulatória e das recomendações altamente influenciadoras dos comportamentos públicos e privados, em manifestação de um derretimento jurídico.

## **1.2. Do local ao global, no sentido da interconexão normativa**

Na tentativa de compreensão das mudanças patentes, paralelamente ao ideário pós-moderno, surge um outro conceito, também de difícil densificação, e o qual é empregue transversalmente nos estudos dedicados a questões internacionais: *globalização (globalización, globalizzazione, mondialisation, Globalisierung, globalization/globalisation)*, “globalização”, “mundialização” e de “planetarização”<sup>1031</sup>, ou até de transnacionalismo, os quais, pela sua génese, implicam o comprometimento de categorias políticas, económicas e jurídicas clássicas, como são, desde logo, as noções de Direito, de Estado, de soberania e de legitimidade, influenciando o pensamento jusfilosófico<sup>1032</sup>, e com impactos concretos nos ordenamentos jurídicos<sup>1033</sup>. Todas estas expressões

---

<sup>1030</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 237 e 238.

<sup>1031</sup> Os três termos assumem, no pensamento de RENE ARMAND DREIFUSS, dimensões distintas. Neste sentido, vide a obra do autor *A época das perplexidades: mundialização, globalização e planetarização: novos desafios*, 2.ª edição, Petrópolis, Vozes, 1997.

<sup>1032</sup> Seguindo ANDRÉ-JEAN ARNAUD, associar as alterações ao pensamento jusfilosófico aos fenómenos da globalização terá como resultado, pelo menos, três possíveis concepções: (i) que o Direito está diretamente relacionado com o processo de globalização, considerando que a globalização renova os princípios que fundam as soluções jurídicas consagradas e os direitos subjetivos reconhecidos, atribuindo um novo sentido à concepção de equidade, mercado, democracia e direitos humanos; (ii) que, em consequência, o Direito está prestes a evoluir de uma ordem *imposta* para uma ordem *negociada*, evoluindo a produção normativa de uma natureza *autoritária* para uma natureza *participativa*, e (iii) que se constata que são as raízes do contrato social que ligam o povo aos governantes, as quais devem ser reconsideradas e que, enquanto essa reconsideração não for concretizada, o Direito permanecerá

refletem a ideia de que “[n]enhum país é uma ilha” e que “[t]odos os países participam na economia mundial e estão interligados através do comércio internacional e das finanças”<sup>1034</sup>. O isolamento não serve os povos e os Estados, já não sendo concebível a vida num sistema autárquico. Os termos jurídicos em que esse isolamento é capaz de ser afastado é que carecem de uma maior e teórica reflexão.

As expressões “pós-modernidade” e “globalização” são, por vezes, abordadas de maneira dissociada, o que se explica pela ideia recorrente de que a primeira serviria para moldagem da abordagem a análises filosóficas e sociológicas, enquanto a segunda reconduzir-se-ia a uma visão jurídica, económica e política do mesmo objeto<sup>1035</sup>. Porém, não é profunda a linha que separa os dois instrumentos analíticos: a pós-modernidade e a globalização podem ser considerados os dois lados de uma mesma moeda. Ambas representam ferramentas que se complementam mutuamente, sendo indispensáveis à compreensão plena das transformações sociojurídicas, entre elas as que se verificam no contexto aduaneiro. Nas palavras de GOMES CANOTILHO, e como pensamento relacionado com o efeito da globalização no Direito, “[é] um lugar comum a deslocação do mundo dos Estados, na maioria das vezes Estados-Nação, para o mundo das constelações pós-nacionais. O "pós-estadual" e o "pós-nacional" surgem sistematicamente como a marca dos tempos globais”<sup>1036</sup>.

A pós-modernidade suscitou a substituição de velhas estruturas, de cariz nacionalista, por esquemas globais, servindo de desafio à perpetuidade de conceitos clássicos, pelo menos nas suas aceções tradicionais. E também o fenómeno da globalização dita uma mudança nos “paradigmas de vida”, de relacionamento social, económico e político, influenciando, conseqüentemente, o mundo do Direito, e promovendo a alteração dos “paradigmas jurídicos”<sup>1037</sup>.

---

em crise - cf. ANDRÉ-JEAN ARNAUD, *Globalização e direito I: impactos nacionais, regionais e transnacionais*, 2.ª edição, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2005, p. 3 e 4.

<sup>1033</sup> A influência exercida pela globalização no pensamento jusfilosófico poderá encontrar reflexo, nomeadamente, no Projeto GEDIM (Programa Interdisciplinar Globalização Económica e Direitos no MERCOSUL), desenvolvido na década de 90, no âmbito do Programa MOST (*Management of Social Transformations*), com o apoio da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (*United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization - UNESCO*), que serviu o propósito de desenvolver investigação tendo em vista determinar os principais efeitos da globalização sobre a esfera do Direito, especificamente em Estados Membros do MERCOSUL. Do projeto resultaram diversos contributos doutrinários, assentes na relação “direito-globalização”. A título de exemplo, vide ANTONIO CELSO BAETA, *Globalização e direito: o impacto da ordem mundial sobre o direito*, São Paulo, Juarez de Oliveira, 2004; ANDRÉ-JEAN ARNAUD, *Governar sem fronteiras: entre globalização e pós-globalização*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2007.

<sup>1034</sup> Cf. SAMUELSON NORDHAUS, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011, p. 380.

<sup>1035</sup> Assim esclarece ANDRÉ-JEAN ARNAUD, “Lição 6 - Da globalização ao pós-modernismo em direito”, in *O direito entre modernidade e globalização: lições de filosofia do direito e do estado* (Trad. por Patrice Charles Guillaume), Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 195.

<sup>1036</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO, “O Estado no Direito Constitucional Internacional”, in *Brançosos e Interconstitucionalidade. Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*, Reimpressão da 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017 ((capítulo disponível online em [https://digitalisdsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41679/1/O\\_Estado\\_no\\_Direito\\_Constitucional.pdf](https://digitalisdsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41679/1/O_Estado_no_Direito_Constitucional.pdf) [19-07-2019])).

<sup>1037</sup> Sobre a influência da Globalização no Direito, vide, por todos, PEDRO MADEIRA FROUFE, “Globalização e Direito” (Atas do Colóquio realizado nos dias 7 a 9 de março de 2002, no âmbito das comemorações do 20.º aniversário da Fundação do Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra), Coimbra, Coimbra Editora, 2003. O mesmo autor considera que *internacionalização vs. transnacionalização e cooperação intergovernamental vs. supranacionalidade* constituirão os termos da equação que estará na base da evolução do Direito, em confronto com os efeitos da globalização contemporânea. A nível externo, a globalização promoverá uma certa *anacionalização* – cf. PEDRO MADEIRA FROUFE, “Globalização e Integração. Doze Pistas de Reflexão”, in *50 anos do Tratado de Roma* (Alessandra Silveira – Coord.), Lisboa, Quid Juris, 2007, p. 217 e 218.

Em reflexo dessa articulação, surge o pensamento de DUNCAN KENNEDY. Numa perspetiva jusfilosófica, DUNCAN KENNEDY identifica “três globalizações do Direito e do pensamento jurídico”: (i) entre 1850 e 1914, a era do pensamento jurídico clássico, no âmbito da qual a noção de *rights* se reconduzia aos direitos individuais e de propriedade, a igualdade estava limitada ao aspeto formal e a liberdade, o sistema e a ciência jurídica constituíam os ideais do Direito; (ii) entre 1900 e 1968, período durante o qual a noção de *rights* passou a abranger direitos de grupos e direitos sociais, a igualdade foi convertida em justiça social e o Direito passou a ter como ideais a solidariedade, a evolução e a ciência social; (iii) entre 1945 e 2000, tempo de análise política, do neoformalismo e das decisões judiciais, enquanto centro das reflexões jurídicas e com a atenção especialmente dirigida aos direitos humanos, à não discriminação como expressão da igualdade, à democracia, ao *rule of law* e ao pragmatismo<sup>1038</sup>. Estaremos já numa quarta fase, em que se constata que a globalização convoca o surgimento de soluções jurídico-normativas capazes de dar resposta aos efeitos (alguns deles, negativos) por si gerados.

Também seguindo OTFRIED HÖFFE, a globalização é capaz de impulsionar a forma jurídica e política da auto-organização humana, transcendendo os limites estaduais, sendo o cenário mundial alterado com a presença de novos atores que o influenciam e que ganham poder<sup>1039</sup>. Mas é, também, patente a crescente interferência externa sobre os ordenamentos jurídicos e vice-versa, num movimento pendular do local ao global<sup>1040,1041</sup>. No mesmo sentido, PIERRE-MARIE DUPUY observa que o processo de expansão pelo qual passa o Direito internacional, fruto da globalização, pode ser

---

<sup>1038</sup> Cf. DUNCAN KENNEDY, *Three globalizations of law and legal thought: 1850-2000*, disponível em <http://duncankennedy.net/documents/Photo%20articles/Three%20Globalizations%20of%20Law%20and%20Legal%20Thought.pdf> [27-05-2019].

<sup>1039</sup> Cf. OTFRIED HÖFFE, *Democracy in an age of globalisation*, Springer, 2007, p. 1.

<sup>1040</sup> Em concreto, “os campos jurídicos nacionais têm, de uma maneira ou de outra, sido sempre “penetrados” por influências extranacionais” - cf. YVES DEZALAY e DAVID M. TRUBEK, “A reestruturação global e o direito: a internacionalização dos campos jurídicos e a criação de espaços transnacionais”, in *Direito e globalização económica: implicações e perspetivas* (José Eduardo Faria, org.), Editora Malheiros, 1998, p. 38. Porém, é exatamente a partir do aumento da globalização económica que instituições como o FMI e o Banco Mundial passaram a estar preocupados com o sistema jurídico dos países periféricos, precisamente porque a globalização não pode prescindir de um sistema jurídico que assegure a canalização dos conflitos, a sua procedimentalização e a estabilização no tempo das expectativas criadas com fundamento normativo. Assim, seguindo, neste sentido, CAMPILONGO, quanto mais complexo for o sistema social, maior será a importância do Direito - cf. C. F. CAMPILONGO, “Teoria do direito e globalização económica”, in *Direito Global*, São Paulo, Editora Max Limonad, 1999, p. 90.

<sup>1041</sup> O economista italiano VITO TANZI alertava para dois dos grandes desafios de índole fiscal - tidos como impactos negativos - trazidos pela globalização e pela integração económica. Por um lado, alertou para os perigos da concorrência tributária internacional, defendendo que seria uma questão de tempo até que as estruturas de tributação fossem seriamente afetadas pelas novas forças económicas do cenário mundial - cf. VITO TANZI, *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, IMMF, Fiscal Affairs Department, WP/96/141, 1996. Por outro lado, ao debruçar-se sobre os desafios da tributação trazidos pelos avanços tecnológicos, apresentou a chamada “tese das térmitas fiscais”, à luz da qual o abuso de novas tecnologias levaria à possibilidade de os contribuintes, ilegitimamente, afastarem a tributação (*tax dodging*), o que equivaleria à atuação de térmitas a corroerem as bases tributárias. As aludidas novas tecnologias, no pensamento de VITO TANZI, poderiam ser reconduzidas a oito grupos: (i) comércio e demais transações realizados por via eletrónica, (ii) dinheiro eletrónico; (iii) comércio intra-empresas; (iv) centros financeiros *offshore* e paraísos fiscais; (v) fundos de cobertura; (vi) capital financeiro; (vii) atividades estrangeiras; e (viii) compras no exterior - cf. VITO TANZI, *Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites*, IMF, Fiscal Affairs Department, WP/00/181, 2000. Trata-se de uma conceção reconduzível ao comércio internacional de mercadorias e à tributação indireta que sobre ele incida, particularmente por dois motivos. Por um lado, considerando que o tratamento fiscal, nomeadamente, o aduaneiro, não é o mesmo em todos os lugares do mundo, tal diferença leva a que os operadores económicos sejam influenciados, nas suas escolhas, pelas obrigações aduaneiras a suportar, ficando em aberto a possibilidade de evitar a tributação, por vezes com recurso à exploração ilegal de mão de obra ou mediante procedimentos de produção altamente prejudiciais para o meio ambiente ou para a saúde. Por outro lado, porque alguns dos grupos identificados como problemáticos se reconduzem, precisamente, ao domínio do comercial internacional.

caracterizado, pelo menos, pela ampliação do escopo material de operação do Direito internacional, devido à crescente necessidade de cooperação internacional; pela multiplicação de atores relevantes, face, até, à crescente importância da intervenção de atores não estaduais; e o aprimoramento da eficiência das normas internacionais, por meio de novos sistemas de solução de controvérsias<sup>1042</sup>, numa dimensão que está presente e é facilmente identificada no contexto aduaneiro.

RITA CALÇADA PIRES contribui também para a identificação sistematizada do impacto da globalização no Direito, que se tem por sentido, desde logo, ao nível da substituição operada na linguagem jurídica, no afastamento da "lei social" pela *lex mercatoria*, nas novas formas de criação jurídica, no surgimento de novos laços de normatividade e de validade, no pluralismo legal e normativo, na desregulação e na deslegalização, na reformulação genérica dos ramos jurídicos individualizados e na reformulação das profissões jurídicas<sup>1043</sup>.

O conceito de globalização é, então, essencialmente utilizado para significar a crescente e intensa integração e interdependência das diversas economias nacionais, eliminando barreiras ao comércio e à circulação de capitais e, de um modo geral, suprimindo obstáculos à livre circulação de todos os fatores de produção<sup>1044</sup>. É neste sentido que a globalização é tida como um processo policêntrico<sup>1045</sup>, que envolve vários domínios de atividade (economia, política, tecnologia, atuação militar, cultura, ambiente e, para o que mais nos interessa, comércio internacional). O policentrismo explica a função de vários subsistemas globalizados autónomos, articulados com a política internacional e em rede com outros subsistemas parciais globais, articulação e ligação em rede essas particularmente relevantes no domínio jurídico em geral e no domínio jurídico-aduaneiro em especial.

Das dimensões em torno do seu significado sobressai, pois, o seu carácter uno, no sentido em que todas as coisas se encontram interconectadas, influenciando-se mutuamente: "uma atmosfera", "uma Economia", "um Direito", "uma comunidade", "um só mundo"<sup>1046</sup>, qual *global village*<sup>1047</sup>, que concretiza uma conversação global, num reflexo de unidade, particularmente vislumbrável no contexto das uniões aduaneiras ou de outras forma de integração que pressuponham unidade de disciplina, de

---

<sup>1042</sup> Cf. PIERRE-MARIE DUPUY, "The Danger of Fragmentation or Unification of the International Legal System and the International Court of Justice", in *The New York University Journal of International Law and Policy*, v. 31, 1998-1999, p. 791 a 807.

<sup>1043</sup> Cf. RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2011, p. 59 e seguintes.

<sup>1044</sup> Neste sentido, vide PEDRO MADEIRA FROUFE, "Globalização e Integração. Doze Pistas de Reflexão", in *50 anos do Tratado de Roma* (coord. Alessandra Silveira), Lisboa, Quid Juris, 2007, p. 211, e VÍTOR BENTO, *Os Estados Nacionais e a Economia Global*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 93.

<sup>1045</sup> Cf. BOAVENTURA SOUSA SANTOS, *Toward a New Common Sense: Law, Science and Politics in the Paradigmatic Transition*, New York, Routledge, 1995, disponível em <http://www.boaventuradesousasantos.pt/pages/pt/livros/toward-a-new-common-sense-law-science-and-politics-in-the-paradigmatic-transition.php> [19-07-2019].

<sup>1046</sup> Cf. PETER SINGER, *One World: the ethics of globalization*, Yale University Press, New Haven, 2002.

<sup>1047</sup> Numa expressão da autoria do filósofo MARSHALL MCLUHAN, referindo-se ao facto de que todos os habitantes do mundo estariam, de alguma forma, interligados, graças ao encurtamento de distâncias decorrente dos avanços tecnológicos - «Mas, certamente, as descobertas electromagnéticas recriaram o "campo" simultâneo em todos os assuntos humanos, de modo que a família humana agora existe sob condições de uma "aldeia global"» - cf. MARSHALL MCLUHMAN, *The Gutenberg galaxy: the making of typographic man*, 2.ª ed., Toronto, University of Toronto Press, 2011.



axiologia e de termos de tributação, as quais podem, até, ser entendidas, pelo facto de pressuporem a existência de um fenómeno de integração, como uma consequência da globalização<sup>1048</sup>. É, então, neste contexto que a coerência e a convergência normativas nos termos *supra* identificados ganham pleno sentido.

Não obstante, especialmente no domínio das transações internacionais de mercadorias, a globalização pode ser encarada como um processo cujas raízes remontam à expansão marítima dos Portugueses, nos séculos XV e XVI<sup>1049</sup>, como também surge enquadrada na emergência do capitalismo<sup>1050</sup>. Trata-se de um fenómeno desenvolvido no quadro das sociedades técnicas industriais, cujos efeitos mais estruturantes se sentiram, em particular, na segunda metade do século XIX. Na Europa, surgiu associado aos processos de industrialização, à emergência do “padrão-ouro” e ao amadurecimento do “capitalismo empresarial” e teve como resultado, ao longo dos anos, uma partilha intensificada de informações, num esbatimento de barreiras nacionais e de obstáculos e divergências civilizacionais, particularmente facilitada pelos desenvolvimentos verificados no domínio das tecnologias de informação<sup>1051</sup>. Ao mesmo tempo que tornou possível conhecer as particularidades de cada comunidade, permitiu criar condições para fazer emergir um pensamento comum, um estilo de vida uniformizado e, em particular, um padrão generalizado de consumo, à escala mundial – ainda que com a simultânea afirmação de interesses particulares e de minorias. A unidade consequente existiria, também, em sede de mercados, sem barreiras aduaneiras ao comércio e sem “barreiras não visíveis” (*invisible or non-tariff barriers*)<sup>1052</sup>.

JEFERSON TEODOROVICZ, inclusivamente, e referindo-se à *unidade*, diz estar em causa uma expressão que, em alguns aspetos, se aproxima da noção de *Paz Perpétua*, de Kant<sup>1053</sup>. É neste sentido que o fenómeno da globalização é reconduzido à ideia central de que “*the world is undergoing a process of over-intensifying interconnectedness and interdependence, so that it is becoming less*

---

<sup>1048</sup> Na expressão de PAULO DE PITTA E CUNHA, “a integração europeia é vista como uma espécie de globalização, a qual difere do fenómeno mundial pela escala mais reduzida em que se processa (a de um só continente) e pelo facto de dimanar de acordos explícitos entre os Governos, e não já de um impulso mais ou menos espontâneo” - cf. PAULO DE PITTA E CUNHA, *Sombras sobre a integração europeia*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 196.

<sup>1049</sup> Cf. RICHARD E. BALDWIN e PHILIPPE MARTIN, “Two Waves of Globalization: Superficial Similarities, Fundamental Differences”, Working Paper 6904, National Bureau of Economic Research, Cambridge, p. 1 (disponível em <http://www.nber.org/papers/w6904.pdf>) [23-04-2017].

<sup>1050</sup> Note-se, porém, que nem sempre se recua tanto no tempo para marcar a génese da globalização, sendo mais comum situá-la há século e meio com a introdução dos caminhos de ferro, da navegação a vapor (*steamship*) e do telégrafo, e associando à emergência da Internet a acentuação imparável do fenómeno à escala mundial. Assim, *vide*, a título de exemplo, WILSON B. BROWN e JAN S. HOGENDORN, *International economics in the age of globalization*, Peterborough, Broadview Press, 2000, p. 16.

<sup>1051</sup> Na expressão de PAULO DE PITTA E CUNHA, “a integração europeia é vista como uma espécie de globalização, a qual difere do fenómeno mundial pela escala mais reduzida em que se processa (a de um só continente) e pelo facto de dimanar de acordos explícitos entre os Governos, e não já de um impulso mais ou menos espontâneo” - cf. PAULO DE PITTA E CUNHA, *Sombras sobre a integração europeia*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 196.

<sup>1052</sup> Cf. MANUEL CARLOS LOPES PORTO, *Teoria de Integração e Políticas Comunitárias*, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, p. 219 e 220.

<sup>1053</sup> Cf. JEFERSON TEODOROVICZ, *Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional – História, Teoria e Política*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2017, p. 107.

*relevant to speak of separate national economies, or separate national jurisdictions founded upon principles like the sovereignty of the territorial nation-state*<sup>1054</sup>.

Mas serão a abertura reflexiva e o esbatimento de fronteiras capazes de abalar estruturas fundamentais aos Estados, como, em concreto, a respetiva soberania? Procuraremos responder de seguida.

## **2. A soberania aduaneira num contexto de interações globais**

Reconhece-se que os propósitos associados à tributação - do ponto de vista dos seus reflexos materiais, contedúísticos - são estabelecidos, em vários domínios, não pelos próprios Estados, individual e diretamente, mas por entidades supraestaduais, num afastamento da produção normativa monopolista dos Estados e contrariando a conceção de soberania como *suprema potestas superiorem no recognoscens*, ilimitada e indivisível<sup>1055,1056</sup>. A figura, refletora de um poder do domínio (*Herrschaft*), distinto de uma base societária (*Genossenschaftstheorie*)<sup>1057</sup>, desloca-se da órbita do Estado *stricto sensu*, enquanto conjunto de competências e de poderes por este exercidos, expressos numa tripla independência: independência coativa, ou o poder de usar, com exclusividade, a força ou a coação, quer em relação aos seus nacionais ou residentes - soberania interna -, quer em relação a outros Estados ou entes supranacionais - soberania externa; independência normativa, ou o poder de criar os seus próprios instrumentos de disciplina jurídica e as suas próprias fontes de Direito; e independência competencial, ou o poder de, particularmente no âmbito dos Estados federais, determinar, por sua própria decisão, as suas tarefas (competência das competências)<sup>1058</sup>.

Concretamente no que concerne à soberania fiscal e, por maioria de razão, à aduaneira, tal deslocalização é frequentemente tida como evidente, caminhando no sentido de se tornar num

---

<sup>1054</sup> Cf. BARRIE AXFORD, *The Global System. Economics and Culture*, New York, St. Marti's Press, 1995, p. 27.

<sup>1055</sup> Diz, a este propósito, PATRIZIA NANZ, o seguinte: "State sovereignty is dispersed: vertically to supranational bodies such as the European Union (EU) institutions and the World Trade Organization (WTO); and horizontally to private or mixed (private-governmental) authorities and networks at both national and transnational level" - cf. PATRIZIA NANZ, "Democratic Legitimacy and Constitutionalism of Transnational Trade Governance: A View from Political Theory", in *Constitutionalism, Multilevel Trade Governance and Social Regulation*, Oxford e Portland, Oregon, Hart Publishing, 2006, p. 60.

<sup>1056</sup> *La primera de estas dos dimensiones que llegó a encontrar un reflejo teórico fue la de soberanía externa. Los historiadores del derecho internacional piensan que sus primeras se remontan, junto con el nacimiento del derecho internacional moderno, antes aún de que aparecieran las doctrinas de la soberanía interna de Bodin y de Hobbes, a los teólogos españoles del siglo XVI, primero a Francisco de Vitoria, y luego a Bagriel Vázquez de Menchaca, Balthazar de Ayala y Francisco Suárez, que anticiparon la reflexión más tardía de Hugo Grocio. Y conectan este origen a una exigencia eminentemente práctica como era la de ofrecer un fundamento jurídico a la conquista del Nuevo Mundo en los tiempos inmediatamente posteriores al descubrimiento* - cf. LUIGI FERRAJOLI, *Derechos y garantías: la ley del más débil*, Madrid, Trotta, 2004, p. 127. Novamente nas palavras de LUIGI FERRAJOLI, "La primera aporía afecta al significado filosófico de la idea de "soberanía". Como categoría filosófico-jurídica la soberanía es una construcción de matriz iusnaturalista que ha servido como base para la concepción positivista del Estado y el paradigma del derecho internacional moderno; es, por tanto, un residuo premoderno que se halla en el origen de la modernidad jurídica, a pesar de estar virtualmente en conflicto con ella" - cf. LUIGI FERRAJOLI, *Derechos y garantías: la ley del más débil*, Madrid, Trotta, 2004, p. 125.

<sup>1057</sup> Cf. CRISTINA QUEIROZ, *Novos Estudos de Direito Público Comparado, Filosofia do Direito e Relações Internacionais*, Petrony Editora, 2018, p. 16.

<sup>1058</sup> Cf. JEAN-MARC FAVRET, "L'intégration européenne et la France: quelques réflexions sur la divisibilité de la souveraineté", in *Revue du Droit Public*, 1999, 6, p. 95.

conceito mais teórico do que efetivo<sup>1059</sup>, tantos que são os condicionalismos impostos a partir do exterior na determinação da política estadual fiscal<sup>1060</sup>. E concretamente no domínio dos tratados internacionais, a mesma perda de soberania é recorrentemente invocada<sup>1061</sup>. A este propósito, ainda que se tenda a discordar das visões reconduzidas a uma “perda da soberania” em matéria tributária, já não nos merece desacordo a ideia de que o poder dos Estados está a ficar perdido para um outro *dispositivo*, que é capaz de organizar a sociedade: o mercado<sup>1062</sup>.

De qualquer forma, não é apenas no contexto tributário onde a fragmentação do poder do Estado soberano é recorrentemente apontada, sendo extensível, tendencialmente, a todos os domínios do Direito<sup>1063</sup>.

Na explicação de NEIL WALKER, a soberania deixou de ser entendida como realidade imutável, para passar a ser concebida como um processo dinâmico, que se traduz numa mera “pretensão discursiva” de uma ordem política na sua relação com os demais<sup>1064,1065</sup>. Ou seja, em maior ou menor medida, tanto por força de fatores extrajurídicos (globalização, desregulação do capitalismo financeiro, neofeudalização, aumento da complexidade e interdependência, desafios da sustentabilidade), como jurídicos (internacionalização e europeização), o Estado apresentar-se-ia como uma soberania fragmentada e “diminuída”. Esta fragmentação e diminuição da soberania motivaria uma limitação da autonomia dos Estados, num reforço da convergência de políticas nacionais, mas com prejuízos para a democracia e, conseqüentemente, para a legitimidade dos sistemas políticos nacionais, alterando a

---

<sup>1059</sup> Cf. BEN TERRA e PETER WATTEL, *European Tax Law*, 5.ª edição (revista), Kluwer Law International, 2008, p. 146.

<sup>1060</sup> Neste sentido, vide PAULA ROSADO PEREIRA, *Os Princípios do Direito Fiscal Internacional*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 263 e seguintes. No mesmo sentido, TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES parte da ideia de que a globalização traz riscos de fragilização da esfera governamental, deixando os governos à mercê de organismos internacionais e de atores mais poderosos. “Estes, aproveitando-se do cenário de caos - que realmente não pode ser enfrentado de forma isolada por cada Estado -, vêm consolidando uma genuína governança tributária global, a qual, embora seja necessária, ameaça a ideia clássica de soberania” - cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 8.

<sup>1061</sup> A título de exemplo, vide RITA GUERREIRO TEIXEIRA: “a limitação da soberania dos Estados, no sentido em que esta inclui o direito a legislar livremente sobre assuntos relevantes para os seus constituintes, ocorre com a assinatura de qualquer tratado internacional no qual aqueles se comprometem a respeitar determinadas normas” - cf. RITA GUERREIRO TEIXEIRA, “Arbitragem de Investimento, Soberania dos Estados e Interesse Público: Críticas e Respostas no CETA”, in *OMC 2.0: O CETA como Novo Paradigma do Direito Internacional Económico*, Lisboa, CEDIS, 2018, p. 209. No mesmo sentido: ANDREAS KULICK, “Investment Arbitration, Investment Treaty Interpretation, and Democracy”, in *Cambridge Journal of International and Comparative Law*, vol. 4, n.º 2, 2015, p. 452.

<sup>1062</sup> Cf. CEES PETERS, *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBDF Doctoral Series, 2014, p. 4.

<sup>1063</sup> No sentido em que o poder político do Estado soberano se designa por soberania (e que o poder político das regiões autónomas se designa por autonomia política e que o das autarquias locais por autonomia local ou poder local), vide JOSÉ MELO ALEXANDRINO, *Lições de Direito Constitucional*, Volume I, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2015, p. 97.

<sup>1064</sup> Cf. MIGUEL NOGUEIRA DE BRITO, *Lições de Introdução à Teoria da Constituição*, 2.ª edição, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2017, p. 69 e seguintes.

<sup>1065</sup> No sentido de encarar a soberania como *responsabilidade* vide, por exemplo, WLADIMIR BRITO, *A Responsabilidade de Proteger - No Direito Internacional*, Coimbra, Almedina, 2016, e S. PANDIARAJ, “Sovereignty as Responsibility: Reflections on the Legal Status of the Doctrine of Responsibility to Protect”, in *Chinese Journal of International Law*, Volume 15, Issue 4, 2016, p. 795 e seguintes (disponível em <https://academic.oup.com/chinesejil/article-abstract/15/4/795/2765114?redirectedFrom=fulltext> [07-06-2019]).

Trata-se de uma conceção da soberania já não apenas como autonomia ou autodeterminação, mas sim e também como responsabilidade (*sovereignty as responsibility* - na expressão utilizada na *Report of the International Commission on Intervention and State Sovereignty*, disponível em <https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/18432/IDL-18432.pdf?sequence=6&isAllowed=y> [26-03-2019]). Assume-se, assim, a soberania de uma forma que extravasa o tradicional ideal de independência e que se reconduza à responsabilidade. Mais concretamente, a soberania já não deverá ser entendida como o escudo conceitual e legal para proteger os Estados das intervenções externas. Já não surgirá como sinónimo de autonomia e de autodeterminação. Pelo menos, já não na sua totalidade. A soberania deverá, isso sim, ser entendida numa interpretação atualizada face à óbvia constatação de que as exigências de proteção e de segurança não conhecem fronteiras.

natureza da soberania e transformando as estruturas fundamentais da política internacional num sistema de governação global<sup>1066</sup>. A democracia de base parlamentar alicerçada no partido maioritário ressent-se da fragmentariedade social e política. Num contexto de transnacionalidade, de pluralidade, como o pós-moderno, estão esgotadas as cadeias de legitimidade que fluíam dos cidadãos eleitores para a representação parlamentar.

A este propósito, surgem já apontadas algumas alternativas para afastar as restrições à soberania, equacionando-se, nomeadamente, o abandono da *hard law* pela adoção da *soft law* (recomendações, *working papers*, *memorandums*, programas estratégicos, códigos de conduta...) <sup>1067</sup>, que preenchem o ecossistema jurídico-político global, levando a que o Direito (e, inclusivamente, o Direito Aduaneiro) vá ao sabor das determinações de atores transnacionais.

Ora, antes sequer de se equacionar uma alteração do *modus operandi*, em especial por parte da União Europeia, ou de se levantar outros problemas maiores que interfiram com os próprios alicerces do projeto europeu ou de outras formas de integração com relevância aduaneira, há que aferir da veracidade da proclamada perda ou limitação da soberania fiscal.

O estudo dos termos em que a soberania aduaneira, num contexto de interações globais, deve ser perspetivada, iniciar-se-á pela necessária referência ao pensamento de KELSEN, que recorrentemente surge, na presente dissertação, como ponto de partida ou como contraponto constante em relação às linhas orientadoras aqui seguidas ou perspetivadas.

Em *A Teoria Pura do Direito*, KELSEN dedica-se, para além do mais, às relações entre a ordem jurídica nacional e a ordem jurídica internacional, acabando por concluir que “[o] facto de a soberania do Estado não ser limitada por qualquer Direito internacional situado acima dele é perfeitamente conciliável como o facto de um Estado – pela circunstância de, por força da sua soberania, reconhecer o Direito internacional e, assim, o tornar parte constitutiva da ordem jurídica estadual – limitar ele próprio a sua soberania (ou seja, neste caso, a sua liberdade de ação), assumindo as obrigações estatuídas pelo Direito internacional geral e pelos tratados por ele concluídos”.

---

<sup>1066</sup> Nas palavras de MICHAEL ZURN, a governação global está reportada “to the exercise of authority across national borders as well as consented norms and rules beyond the nation state, both of them justified with reference to common goods or transnational problems” - cf. MICHAEL ZURN, *A theory of global governance - Authority, Legitimacy & Contestation*, Oxford, Oxford University Press, 2018, p. 3.

De qualquer forma, a governação global não constitui um fenómeno novo, sendo possível vislumbrar indícios de um sistema extraestadual de governação no início do século passado (desde o ano de 1910). Porém, é durante a década de 90 que esta “ferramenta analítica” passa a ocupar uma posição de destaque nos estudos internacionais, por ser a partir de então que a globalização ganha contornos nítidos. Teoricamente, a governação global terá surgido como mecanismo de compreensão das mudanças globais pós-Guerra Fria.

<sup>1066</sup> Numa manifestação da ideia de que a autonomização de jurisdições é possível, veja-se o exemplo de Moçambique, em cujo ordenamento jurídico encontramos os *Tribunais Aduaneiros*, criados pela Lei n.º 10/2001, de 7 de julho, os quais, nos termos do artigo 1.º do aludido diploma, são os órgãos de soberania especificamente investidos na função de julgar as infrações e dirimir os litígios sobre matéria relativa à legislação aduaneira.

<sup>1067</sup> A este propósito, vide HENK P.A.M. van ARENDONK, “Fifty Years of European Co-operation and the Tax Policy of the European Commission, in *A vision of taxes within and outside european borders - Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Wolters Kluwer, 2008, p. 15.

Constatando-se que a disciplina aduaneira brota, em grande medida, do Direito internacional, e valendo a mesma na ordem jurídica interna, poder-se-á falar de uma perda de soberania aduaneira? Ou falar-se-á de uma soberania autonomamente limitada pelo próprio Estado?

### **3. A reserva da soberania enquanto atributo da vontade**

As conclusões que vão no sentido da perda da soberania fiscal assumem a soberania de acordo com a sua própria conceção clássica, enquanto autonomia e autodeterminação no poder de criar o quadro normativo que vigorará numa dada ordem jurídica, em concretização do princípio da independência do Estado<sup>1068</sup>. A soberania fiscal surge, assim, reconduzida ao poder de decisão de estabelecer impostos (centrando-se, por isso, na figura da soberania fiscal legislativa)<sup>1069</sup>, abrangendo duas dimensões: (i) enquanto resposta ao problema do fundamento ou justificação dos impostos - o imposto é exigido porque o Estado é soberano; e (ii) enquanto resposta ao problema da distribuição, entre os entes públicos de base territorial, do poder de criar, modificar e extinguir impostos, através de normas impositivas<sup>1070</sup>.

Partindo do entendimento segundo o qual a União Europeia é reconhecida como uma “nova ordem jurídica”, alicerçada, precisamente, na atribuição e na abdicação de parcelas de soberania por parte dos Estados Membros<sup>1071</sup>, a perda da soberania fiscal seria evidente, face à perda de poderes materiais e prerrogativas efetivas no domínio dos impostos - mais patente no contexto da tributação indireta. O mesmo se passando numa esfera internacionalmente ainda mais alargada, mediante a intervenção normativa de organizações internacionais. É neste sentido que se fala na existência de um *puzzle - puzzle of Sovereignty*<sup>1072</sup> - para significar o aparente paradoxo existente entre, por um lado, o facto de os Estados ainda se reclamarem soberanos e, por outro lado, a circunstância de essa mesma soberania se encontrar cada vez mais diluída em consequência de fenómenos de des-Estadualização (infra e supra-Estadualização).

---

<sup>1068</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *CRP, Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 197.

<sup>1069</sup> Sobre as várias dimensões do conceito de soberania - legislativa, administrativa, judicial e quanto às receitas, vide K. VOGEL e C. WALDHOF, *Grundlagen des Finanzverfassungsrecht*, Heildeberg, 1999, p. 214 a 227.

<sup>1070</sup> Cf. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5.ª edição, Civitas, Madrid, 1995, p. 46 e seguintes.

<sup>1071</sup> Neste sentido, vide MARIA DA GRAÇA ENES FERREIRA, *Unidade e Diferenciação no Direito da União Europeia - A diferenciação como um princípio estruturante do sistema jurídico da União*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 100 e 101.

<sup>1072</sup> A expressão é de STEVEN LEE, “A puzzle of sovereignty”, in *California Western International Law Journal*, vol. 27, n.º 2, 1997, p. 245.

Mas parece ser possível concluir-se no sentido da ausência de perda de soberania, fazendo apelo à própria conceção clássica do termo, quando acolhedor apenas da dimensão normadora. Assim o é, essencialmente com base em quatro linhas de pensamento.

No domínio mais amplo, internacional, no que concerne à atuação jurídico-normativa dos Estados, e partindo da realidade de base constitucional portuguesa, é a própria Lei Fundamental que começa por consagrar a afirmação da independência nacional, do direito à autodeterminação e da não ingerência, no n.º 1 do seu artigo 7.º, no sentido de manter a vontade interna como condição e limite de interferências internas no ordenamento jurídico português. Em expressão disso mesmo, o Direito Internacional Público convencional – no âmbito do qual se incluem os acordos de comércio internacional (no âmbito dos quais Portugal possa ser parte ou que tenham sido convencionados por uma organização internacional de que Portugal faça parte, como é o caso, evidentemente da OMC) – conta com um regime de receção automática, mas condicionada. Tais acordos carecem de ter sido regularmente aprovados ou ratificados e publicados, de acordo com as regras constitucionais. Sem isso, as respetivas normas não vigoram na ordem jurídica interna, mesmo que vigorem na ordem externa e vinculem o Estado<sup>1073</sup>. Significa, portanto, que as normas jurídicas de génese internacional só vigoram na ordem jurídica interna se a ordem jurídica interna assim o quiser, numa conclusão que parece ser difícil de conciliar com a visão de perda de soberania.

No contexto da União Europeia, a primeira linha argumentativa a apontar corresponde aos próprios termos procedimentais em que as medidas legislativas de natureza fiscal são adotadas no seio da União Europeia, os quais nos levam a concluir que só indiretamente é que se assiste a uma restrição da soberania fiscal, quando entendida como autonomia. Desde logo, nos termos dos artigos 113.º, 114.º e 115.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, as deliberações em matéria fiscal, tanto no que concerne à tributação indireta como no que respeita à tributação direta, devem ser tomadas por unanimidade. Ainda que esteja em causa uma regra cuja manutenção tem vindo a ser discutida por força dos entraves que dela provêm aos ensejos de harmonização da legislação fiscal, em prol da eficiência europeia a nível económico, o certo é que, de acordo com o quadro europeu vigente, as medidas legislativas fiscais são só aprovadas e aplicadas pelos Estados Membros depois de todos eles terem concordado com as mesmas<sup>1074,1075</sup>.

---

<sup>1073</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa, anotada*, Volume I, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 253 e seguintes.

<sup>1074</sup> A propósito do afastamento da aludida regra da unanimidade, e conseqüente possibilidade de as medidas legislativas serem adotadas sem a anuência de todos os Estados Membros, há, porém, que reconhecer que a representação democrática deverá ser devidamente salvaguardada – em concreto, a máxima *No taxation without representation* –, a qual poderá ficar limitada enquanto o poder decisório em matéria fiscal no contexto da União Europeia permanecer entregue ao Conselho e não ao Parlamento Europeu.

A segunda das linhas de pensamento a ter em conta reconduz-se a uma das dimensões associadas ao princípio de abertura à União Europeia, plasmado no artigo 7.º, n.º 6, da Constituição, nos termos do qual o Estado Português se declara aberto ao exercício em comum, em cooperação com as instituições da União, dos poderes necessários à construção e aprofundamento da União Europeia. Das palavras do texto constitucional não decorre uma transferência da titularidade dos poderes, por via da abdicação dos mesmos, com a conseqüente perda da soberania. Decorre, isso sim, que, por via de *tratado* (sujeito a aprovação e a ratificação, suscetível de fiscalização preventiva), o Estado Português, sem alienar ou sem abdicar dos poderes de que é titular, se declara aberto a que tais poderes sejam concretizados em assunção dos mesmos meios e dos mesmos fins (exercício em comum), em colaboração e interdependência (exercício em cooperação) com a União ou em delegação em favor dos seus órgãos dos poderes adequados para os objetivos do projeto europeu (exercício pelas instituições da União)<sup>1076</sup>.

Por outro lado, e também num entendimento válido perante a ordem jurídica portuguesa, qualquer regra heterónoma só vale nos casos e nos termos admitidos pela própria Constituição, em particular nos termos previstos no artigo 8.º, n.º 4<sup>1077</sup>. O mesmo é então dizer que, mesmo nos casos em que a disciplina jurídica é criada por instituições europeias, a soberania manter-se-á no sentido em que a respetiva aplicação na ordem interna acontece apenas e só porque a Constituição assim o admite. No específico caso das diretivas – tipo de instrumento legal mais recorrentemente utilizado no contexto europeu – apesar de a moldura normativa ser traçada ao nível da União Europeia, cabe ainda aos Estados-Membros a transposição para o Ordenamento interno dessa moldura, densificando-a, concretizando-a ou desenvolvendo-a, quando assim for caso disso.

Por fim, a intervenção da União Europeia em matéria fiscal é enformada pelo princípio da subsidiariedade, só atuando quando estiverem reunidos dois elementos: um, de caráter negativo – quando a disciplina jurídica criada pelos Estados Membros é insuficiente para ir ao encontro do projeto europeu –, outro, de caráter positivo – quando seja manifesta a aptidão da União Europeia para prosseguir melhor os objetivos dos Tratados num determinado caso.

---

<sup>1075</sup> Neste âmbito, importará assinalar que, de facto, a fiscalidade é o último domínio de intervenção da União em que o processo de decisão assenta exclusivamente na unanimidade. Sobre os motivos subjacentes à pretensão de alteração da regra da unanimidade (assentes, essencialmente, num processo de decisão mais eficaz e democrático), *vide* a comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu e ao Conselho, de 15 de janeiro de 2019, disponível em [https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2019:0008:FIN:PT:PDF \[07-06-2019\]](https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2019:0008:FIN:PT:PDF [07-06-2019]).

<sup>1076</sup> Assim, JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 155 e 156.

<sup>1077</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, CRP, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 197.

Estas quatro linhas de pensamento têm em comum o facto de partirem do conceito de soberania como autodeterminação e autonomia, revelando que, mesmo quando assim entendido, não sofre verdadeiras e diretas limitações. Ainda que partam de uma aceção da soberania em sentido formal – enquanto poder último de autodeterminação interna e externa – são expressão de que a soberania não assenta apenas num conjunto de poderes tipificados, mas sim e essencialmente num atributo de vontade. A competência das competências é que surge como o reduto fundamental da soberania, pois é no seu exercício que a autodeterminação soberana do povo se manifesta<sup>1078,1079</sup>.

Por outro lado, será relevante recordar que ainda que se reconheça ao Direito das organizações supranacionais – como a União Europeia, evidentemente – prevalência em relação ao Direito interno, essa mesma prevalência fica condicionada pela necessária conformidade com os princípios fundamentais, de índole constitucional, dos Estados.

Conclui-se, portanto, que não se deverá falar de uma perda de soberania, mas sim de uma limitação constitucionalmente autodeterminada da soberania.

---

<sup>1078</sup> É esta conceção que está subjacente à lógica do Tribunal Federal alemão na Decisão Maastricht. Neste sentido, *vide* MARIA LUÍSA DUARTE, *A Teoria dos Poderes Implícitos e a delimitação de competências entre a União Europeia e os Estados-Membros*, Lisboa, LEX, 1997, p. 569.

<sup>1079</sup> TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES identifica a existência de uma *soberania tributária de facto* - presente na esfera de entidades de cariz não estadual, com uma capacidade de determinar, em termos práticos, soluções jurídico-aduaneiras, pela influência que exercem sobre os campos decisórios dos Estados -, e de uma *soberania tributária de jure* - mantida na esfera dos Estados - cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global. Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 175.



## **Divisão II – Os termos de articulação entre os níveis da normação aduaneira**

A presente divisão serve para expor os termos em que os vários níveis da normação aduaneira se articulam, numa abordagem que necessariamente oscila entre o cenário que se tem por ideal para a concretização da base principiológica transversal e entre aquele que o cenário normativo, político e económico atual permite. Na parte II da presente dissertação, particularmente no domínio da normação global, constatou-se, não obstante os efeitos negativos associados, que a coerência e a convergência normativas tendem a ser uma realidade na disciplina (incluindo a aduaneira) no comércio internacional, perante, em particular, a intervenção de organizações supraestaduais. Não obstante, tais resultados, conforme se anunciou, não são plenos e não estão despidos de preocupações que serão, nesta última parte, assinaladas.

A oscilação quanto aos termos da abordagem existirá também no que toca ao âmbito espacial da abordagem, considerando que, em alguns momentos, a atenção será especialmente dirigida à União Aduaneira da União Europeia, em cumprimento da delimitação da investigação já previamente definida e, noutros casos, quando o discurso e a matéria assim o imponham, a um contexto mais amplo, global.

### **1. Considerações analíticas preliminares: a unidade em conexões globais**

A conceção multinível da normação aduaneira potencia a construção, em abstrato, de um pensamento agregado, arrumado, compactado, quanto à disciplina aduaneira. Atribui-lhe uma ideia de ordem, de unidade nivelada, numa conceção que não é estranha nos domínios do Direito Internacional, no âmbito dos quais a compressão de realidades é comum. É recorrente encontrarem-se conceitos originalmente concebidos e desenvolvidos para um contexto mais circunscrito e localizado com a atribuição posterior de uma dimensão que se alastra para quadrantes mais amplos, à escala internacional. A amplitude que lhes é atribuída conhece uma melhor compreensão quando os segmentos que a compõe ficam compactados, ligados por elementos de conexão que permitem o respetivo entendimento como se fossem um só.

Pense-se, desde logo, no tema da comunidade internacional, que foi trabalhado, no século XX, especialmente pela Escola Inglesa. O pensamento de HEDLEY BULL destaca-se, ao articular os conceitos de ordem, sistema e sociedade internacionais. A ordem corresponderia a “um padrão de atividade humana que sustenta os seus objetivos elementares, primários ou universais”, sendo eles a

vida, a verdade e a propriedade, numa esfera mundial e numa esfera internacional. A ordem internacional corresponderia àquela prevalecente na relação entre os Estados; por seu turno, a ordem mundial seria mais ampla e abrangeria também as relações entre os indivíduos. Por outro lado, o sistema internacional seria aquele formado na hipótese em que dois ou mais Estados mantêm um contacto suficiente entre si para influenciar as decisões tomadas e se conduzem, pelo menos até certo ponto, como partes de um todo, e ainda que não existam interesses comuns. Por fim, a comunidade internacional seria aquela composta por um grupo de Estados que, conscientes de certos valores e interesses comuns, estão relacionados por um conjunto de regras e participam em instituições comuns. À luz do pensamento de BULL, os Estados modernos formaram, e continuam a formar, não só um sistema de Estados, mas também uma comunidade internacional<sup>1080,1081</sup>.

Em todos estes segmentos encontramos aquela compactação de realidades. E no domínio da tributação aduaneira tal agregação também existe, não só através da formulação multinível da normação aduaneira que assume o desenvolvimento sustentável como propósito comum, mas também

<sup>1080</sup> Aliás, ao comentar a comparação das relações internacionais com o estado de natureza de Locke, o autor afirma: “[O] argumento de que porque os indivíduos não podem formar uma sociedade sem governo, os príncipes soberanos ou Estados também não podem, não se sustenta não apenas porque mesmo na ausência de governo pode haver uma certa ordem entre os indivíduos, mas porque os estados são diferentes deste, e mais capazes de formar uma sociedade anárquica. A analogia do meio internacional com a ordem doméstica não passa de uma analogia, e o fato de que os estados formam uma sociedade sem governo reflete características da sua condição que são únicas” - cf. HEDLEY BULL, *A Sociedade Anárquica, Um estudo da ordem política mundial*, Sérgio Bath (trad.), Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais - IPRI. Editora Universidade de Brasília, 2002, *apud* ELAINI CRISTINA GONZAGA DA SILVA, *Direito Internacional Em Expansão - Encruzilhada Entre Comércio Internacional, Direitos Humanos e Meio Ambiente*, Editora Saraiva, 2016.

<sup>1081</sup> Num sentido aproximado, RENÉ-JEAN DUPUY, a partir da designada “dialética aberta”, demonstra que dois argumentos poderiam ser apresentados na defesa da existência de uma comunidade internacional: (i) por um lado, as organizações internacionais constituiriam uma mudança estrutural do Direito internacional, tanto em função do número que alcançam, quanto pelo papel que detêm; (ii) por outro lado, a própria relação entre os membros da comunidade internacional estaria alterada, pois, a partir da articulação dos países em desenvolvimento na ONU, já seria possível vislumbrar uma comunidade internacional que estabelece obrigações para os que possuem mais em relação aos demais membros. Neste sentido, a comunidade internacional assemelhar-se-ia a um mito político e transformar-se-ia numa *idée force* capaz de mobilizar as reservas de força existentes para a luta por mudanças “*But we would put forward another version, a mythical and prophetic interpretation which enables the poor to denounce the power of the rich and the injustice of the law whose rules they have imposed. The international community then tends to take on the dynamic force of a political myth, in the sense intended by the French social philosopher Georges Sorel - in other words, an idée force capable of mobilizing the reserves of strength available to fight for change. [...] it is because they are backed by the existence of a certain community that the least privileged peoples feel that they can challenge the wealthier nations and demand their assistance and support not as a charitable hand-out, but as a duty and an obligation*” - cf. RENÉ JEAN DUPUY, “Is the international community a myth?”, in *The UNESCO Courier: a window open on the world*, XL, 1 (disponível em <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000071643> [01-08-2019]).

A propósito, surgiu o conceito de *comunitas orbis* de FRANCISCO VITORIA, que pugnava que “*the whole world, which is in a sense a commonwealth, has the power to enact laws which are just and convenient to all men; and these make up the law of nations*” - cf. ANTHONY PADGEN e JEREMY LAWRENCE, *Vitoria - Political Writings*, Cambridge Texts in the History of Political Thought, Cambridge, Cambridge University Press, 1991, p. 40. Este conceito não sobreviveu à era tradicional, na qual se desenvolveu e consolidou o Estado moderno -, o que conduziu à caracterização das relações entre os Estados como um estado de natureza hobbesiano. EMERICH DE VATTEL, inspirado pela obra filosófica de CHRISTIAN WOLFF, rejeitou o conceito de *civitas maxima* trazido por WOLFF, considerando que nada de semelhante seria concebível na relação entre os Estados. Assim, diz VATTEL que “[d]esde o começo do meu livro, ver-se-á que divirjo completamente de Wolff na maneira de estabelecer os fundamentos dessa espécie de direito das gentes, (...) [deduzida] da idéia de uma espécie de grande república (*civitas maximae*), instituída pela própria natureza, e da qual são membros todas as Nações do mundo. Segundo ele, o direito das gentes voluntário será como o direito civil dessa grande república. Esta idéia não me satisfaz, e não creio ser a ficção de semelhante república nem muito justa, nem bastante sólida, para dela deduzir as regras de um direito das gentes universal e necessariamente admitido entre os Estados soberanos. Não reconheço outra sociedade natural entre as Nações senão aquela mesma que a natureza estabeleceu entre todos os homens. É da essência de toda sociedade civil (*civitatis*) que cada membro tenha cedido uma parte de seus direitos ao corpo da sociedade, e que haja uma autoridade capaz de comandar todos os membros, de dar-lhes leis, de coagir os que se recusarem a obedecer. Não se pode nada conceber nem nada supor de semelhante entre as Nações.

Cada Estado soberano pretende ser, e o é efetivamente, independente dos demais. Todos eles, segundo o próprio Wolff, devem ser considerados como indivíduos livres, que vivem juntos no estado de natureza e não reconhecem outras leis senão as da própria natureza, ou de seu autor” - cf. EMERICH DE VATTEL, *O Direito das Gentes*, Vicente Marotta Rangel (trad.), Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais - IPRI. Editora Universidade de Brasília, 2004, p. LXXIX (disponível em [http://funag.gov.br/biblioteca/download/0261-direito\\_das\\_gentes.pdf](http://funag.gov.br/biblioteca/download/0261-direito_das_gentes.pdf) [01-08-2019]).

através da concepção desta normaçoão como estando inserida num sistema fiscal internacional, no âmbito do qual assume especial relevo a intervençoão da OMC, e cuja dimensão institucional está também, ela própria, estritamente conectada, particularmente por via da OMA.

A aferiçoão dos termos de articulaçoão entre os níveis de normaçoão não parece entrar em rota de colisão com a concepçoão segundo a qual existe um sistema fiscal internacional, e também não parece ser comprometedora ao ponto de o rejeitar. Não pretendemos esgotar a temática relacionada com o sistema fiscal internacional, quanto à rejeiçoão da sua exigência ou quanto à sua aceitaçoão (até porque não é esse o objeto da investigaçoão), mas tão só esclarecer a forma como o mesmo pode servir de moldura para o estudo da articulaçoão entre níveis.

Desde logo, a expressão “sistema” traduz a ideia de conjunto de elementos interconectados, de modo a formar uma realidade composta, um todo organizado, de acordo com uma determinada lógica e tendo em vista um fim específico<sup>1082</sup>, o que leva a que, para efeitos da presente dissertaçoão, o conceito de “sistema” se distinga do de “ordenamento”. Enquanto o *ordenamento* é tido como um conjunto sistemático de normas, o *sistema* corresponde a um conjunto coerente de normas. “O sistema normativo constitui um agregado de normas que se encontram numa relaçoão de congruência quer com o todo, quer entre si, e que contem a soluçoão para todos os problemas que surjam no seu âmbito”. Mas distingue-se de um ordenamento considerando que este último corresponde a “qualquer conjunto de normas (agregado normativo) que preencha determinadas características”, entre elas, a sistematicidade<sup>1083</sup>. A sistematicidade convoca todas as características formais de um ordenamento normativo, designadamente, a coerência, a unidade e a completude. A coerência surge, pois, como qualidade intrínseca de um sistema, o que leva a que se possa afirmar que apenas alguns agregados normativos se poderão revelar como sistemáticos. E o agregado normativo subjacente à presente investigaçoão reconduz-se à esfera internacional, europeia e nacional e, dentro destas, à subesfera reportada à tributaçoão aduaneira.

### **1.1. A sistematicidade normativa em contexto internacional**

No contexto da tributaçoão no comércio internacional, a conclusão no sentido da existência de um sistema dependerá, assim, da coerência que possa ser reconhecida ao agregado normativo que

---

<sup>1082</sup> Cf. JOÃO RICARDO CATARINO, “A teoria dos sistemas fiscais”, in *Lições de Fiscalidade, Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2013, p. 18.

<sup>1083</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituiçoão, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenaçoão Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 272 e 273.

diretamente se reconduza à normação aduaneira, o qual inclui não só normas de fonte nacional, mas também, e sobretudo, de fonte europeia e internacional.

Considerando que em causa estão matérias necessariamente inseridas no contexto internacional, e tendo também em conta que os direitos aduaneiros são impostos, a conceção que serve como ponto de partida é a que se reconduz ao sistema fiscal internacional. A este propósito, assumimos aqui como postulado que o conjunto de normas nacionais, europeias e globais que disciplinam as relações jurídico-aduaneiras são suscetíveis de constituírem um sistema, formando um corpo normativo, cujos termos de articulação serão melhor densificados *infra*.

A ontologia do sistema fiscal internacional foi objeto de estudo por parte de AVI-YONAH, que concluiu no sentido da respetiva existência, considerando, até, e com especial relevância para a presente investigação, que existe um sistema fiscal internacional coerente, constituído, então, pelos tratados existentes e pela legislação interna de cada um dos países. O corpo normativo existente, na conceção do autor, pertence ao Direito Internacional Público, tanto positivo como consuetudinário, o que significa não apenas que o sistema existe, mas que também conhece uma força normativa que restringe a soberania dos Estados no momento de definição das normas domésticas ou de negociação das convenções, considerando a necessidade de respeito pelas normas aceites como costume internacional, que logicamente conheceram uma evolução que acompanhou a mutação da própria comunidade internacional<sup>1084</sup>.

Também UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS considera que existe um sistema fiscal internacional, detentor de uma identidade autónoma, e que é composto por um conjunto de regras e de princípios<sup>1085,1086</sup>.

Trata-se, porém, de uma posição que não é pacífica, ao ser possível negar a existência de um sistema, com base na conceção de que as normas de Direito Tributário Internacional, e entre as quais se incluem, por via do seu objeto, as que integram o Direito Aduaneiro, se encontram, tão só, numa relação de justaposição. Questiona-se se se poderá falar com propriedade num sistema fiscal

---

<sup>1084</sup> Seguimos, neste sentido, REUVEN S. AVI-YONAH, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge, Cambridge University Press, 2007, p. 4. A mesma posição foi seguida por DIANE RING, "Propects for a Multilateral Tax Treaty", *in Brooklyn Journal of International Law*, 26, n.º 4, 2001, p. 1699-1710, e por HUGH AULH, "The importace of international co-operation in forging tax policy", *in Brooklin Institute of International Law*, n.º 26, 1963, p. 1693 a 1697.

<sup>1085</sup> Cf. UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS, *La equidad fiscal entre naciones en el sistema fiscal internacionak*, Instituto de Estudios Fiscales, Universidade Complutense de Madrid, 2016, p. 50.

<sup>1086</sup> Ainda que essencialmente a propósito da tributação direta, o projeto BEPS trouxe para o primeiro plano da atualidade a questão relativa à arquitetura fiscal internacional e os respetivos estudiosos consideraram ser o momento de dar por assente que o sistema fiscal internacional existe. Aliás, o relatório BEPS define o sistema fiscal como o conjunto normativo, essencialmente composto pela legislação tributária nacional, pelas convenções sobre a dupla tributação e por outros instrumentos de Direito Internacional, que disciplina os efeitos tributários das atividades tranfronteiriças – cf. OCDE, *Informe BEPS*, 2013, p. 39. Já numa posição mais crítica, SOL PICCIOTTO considerou que "El Plan contempla un ambicioso programa de trabajo de 30 meses cuyo objetivo es reparar lo que se acepta como un sistema disfuncional" – cf. SOL PICCIOTTO, "¿La OCDE puede reparar lo que se acepta como un sistema disfuncional?", *in Enfoque Internacional*, n.º 12, Análisis Tributario, Lima, Peru, 2014.

internacional, tendo em conta que não existe uma instituição que assuma o mandato de regular ou de administrar a governação fiscal internacional. Não existe, também, um texto básico, reconhecido enquanto “constituição” ou norma fundamental de Direito Tributário Internacional<sup>1087</sup>.

Neste sentido, MICHAEL J. GRAETZ sustenta que não existe um sistema fiscal internacional e que, conseqüentemente, o legislador nacional é livre de adotar qualquer norma que tenha por conveniente<sup>1088</sup>.

Numa perspetiva que vai ao encontro deste pensamento (mas reconduzida particularmente à realidade norte-americana), DAVID ROSENBLOOM considerou que os EUA devem manter uma política tributária internacional competitiva e, assim, unilateral, que aproveite as diferenças entre os sistemas fiscais dos diferentes países em prol da criação de um sistema fiscal nacional mais competitivo. O autor adota uma posição positivista, segundo a qual apenas existem as normas de cada país, quer sejam convencionais, quer sejam internas. Constatando que as normas variam consideravelmente, conclui que não se poderá falar de um sistema propriamente dito. Assim, ROSENBLOOM rejeita a existência de um sistema fiscal internacional por considerar que a mesma é impedida por força da ideologia nacionalista<sup>1089</sup>.

Já a partir de uma posição ideológica distinta, CARBAJO VASCO e YARIV BRAUNER concordam em negar a existência de um sistema fiscal internacional. O primeiro dos autores assim o entende por força do baixo nível de harmonização internacional do Direito Tributário<sup>1090</sup>. O segundo considera que é meramente utópica a criação de um sistema fiscal internacional, assente numa imposição única, a nível mundial<sup>1091</sup>. No mesmo sentido, nas palavras de RUI DUARTE MORAIS, há uma “impossibilidade óbvia da criação de um sistema fiscal mundial”<sup>1092</sup>.

---

<sup>1087</sup> STEFAN LANGER refere-se, em expressão da internacionalização e da supranacionalização da economia e da sua disciplina jurídica, à Constituição económica internacional. Nesse sentido, na Constituição económica internacional constariam as disposições constitucionais – regras e princípios – que respeitam à conformação da ordem fundamental da economia no âmbito internacional - cf. STEFAN LANGER, *Grundlagen einer internationalen Wirtschaftsverfassung. Strukturprinzipien, Typik und Perspektiven anhand von Europäischer Union und Welthandelorganisation*, München, 1995.

<sup>1088</sup> Cf. MICHAEL J. GRAETZ, “Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies”, in *Tax Law Review*, 54, 261, 2001, p. 77 (disponível em [http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss\\_papers](http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers) [08-07-2019]).

<sup>1089</sup> Cf. DAVID ROSENBLOOM, “International Tax Arbitrage and the «International Tax System”, in *Tax Law Review*, n.º 53, 2000, p. 137. Trata-se de uma perspetiva direcionada para a tributação direta.

<sup>1090</sup> “Algunos podrían, en principio, negar la mayor, es decir, la propia existencia de tal «sistema tributario mundial», al afirmar que la soberanía de los Estados nacionales sigue siendo la característica fundamental en materia de tributación y que, por lo tanto, no hay siquiera tendencias universales en materia de fiscalidad, pues cada nación, país o territorio establece el esquema fiscal que más conviene a sus intereses o, mejor dicho, a los intereses de los grupos en el poder. Y, ciertamente, no podemos estar más de acuerdo con tal planteamiento y, precisamente, es la ausencia de tal «sistema tributario mundial», en el sentido de un elenco articulado de tributos y de aplicación de los mismos, regulado por unos principios tributarios comunes y al servicio de determinados objetivos, lo que resulta ser la primera constatación de que el sistema fiscal o, mejor dicho, la ausencia del mismo, constituye una de las causas de la crisis sistémica internacional” - cf. DOMINGO CARBAJO VASCO, “La crisis sistémica mundial y el sistema tributario”, in *CIAT*, 8 de janeiro de 2013 (disponível em <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item99-la-crisis-sistemica-mundial-y-el-sistema-tributario.html> [08-07-2019]).

<sup>1091</sup> À luz do pensamento de BRAUNER, “The grand illusion of a single, worldwide tax system that would eliminate all international inefficiencies and assist all the nations of the world in maximizing their relative advantages is commonly accepted as utopian” - cf. YARIV BRAUNER, “An international tax regime in crystallisation: Realities, Experiences and Opportunities”, in *Tax Law Review*, 56, 259, 1 de janeiro de 2003, p. 71 (disponível em <https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1009&context=facultypub> [08-07-2019]).

<sup>1092</sup> Cf. RUI DUARTE MORAIS “As Reformas Fiscais do Presente”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 4, Ano 9, Inverno, 2016, p. 254.

## **1.2. O contributo da normação aduaneira para potenciar a sistematicidade internacional e o problema da coexistência desordenada de Direitos Aduaneiros**

Tendo em mente as diferentes conceções apresentadas, assume-se como premissa para a presente dissertação e para efeitos de articulação entre os níveis de normação, a possível existência de um sistema fiscal internacional, não só porque se considera que o sistema fiscal já não deve ser encarado apenas como um conjunto, mais ou menos coerente, de impostos, mas sim como um conjunto de impostos submersos em vários campos de análise do facto fiscal (normativo, organizacional, económico e psicológico), mas também porque os termos em que se encontra estruturada a normação aduaneira contribuem para essa sistematicidade (embora não sejam capazes, conforme se constatou já, de a garantir na sua plenitude).

O sistema fiscal deve ser percecionado de acordo com uma visão adequada aos novos tempos e às transformações que ocorrem, que pressupõem a complexidade e a interação entre os vários elementos constitutivos da realidade, que é complexa e não unitária<sup>1093</sup>.

De qualquer forma, é possível constatar a existência da assim denominada por BRAUNER e por AULT por “regra global” nestas matérias, que se reconduz ao acordo que instituiu a OMC e aos respetivos acordos ali englobados e anexos<sup>1094</sup>, e, ao seu lado, os vários acordos de comércio internacional e, especificamente, os diplomas que criaram e que disciplinam uniões aduaneiras, que atualizam e que seguem a regra geral, mas fazem-nos com graus de fidelidade distintos. São cento e sessenta e quatro os Estados membros da OMC, os quais expressam a sua vontade em seguir o acordo, o que contribui para acentuar o seu carácter tendencialmente transversal<sup>1095</sup>. Os termos em que têm vindo a ser celebrados os acordos de comércio internacional conhecem, apesar das diferenças existentes e de serem fruto de uma atuação influenciadora questionável, um âmbito de aplicação subjetivo, objetivo e territorial cada vez mais amplo. Foi precisamente com a OMC que se deu um alargamento da estruturação internacional do comércio, na medida em que a OMC inclui, conforme se assinalou, a regulamentação do GATT, os acordos negociados ao longo da vigência do GATT e os resultados da própria *Uruguay Round*. Aliás, a OMC tem vindo a ser encarada uma “Organização

---

<sup>1093</sup> Assim, RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2011, p. 101 e 102.

<sup>1094</sup> O conjunto de acordos que enquadra a OMC e o sistema internacional de comércio revela imensa complexidade. O acordo constitutivo da OMC limita-se a disciplinar a vida institucional da organização, funcionando como um “guarda-chuva” debaixo do qual ficam abrigados um conjunto alargado de acordos substantivos e processuais, que figuram como seus anexos.

<sup>1095</sup> A escolha do acordo OMC como “regra geral” (e não, por exemplo, da convenção da OMA) prende-se com as disposições normativas que o integram, que concretizam a *ratio* do comércio internacional de mercadorias, não se limitando a questões essencialmente de índole técnica ou procedimental. Tais aspetos são o reflexo da aludida *ratio*, previamente concebida.

Chapéu-de-Chuva”, pois, apesar de o acordo que a institui não incluir normas de Direito substantivo, nele se incorporam, então, como anexos, os acordos comerciais resultantes da *Uruguay Round*, que impõe limites à liberdade dos membros da OMC de restringirem ou distorcerem o comércio internacional. A OMC dita as regras e as exceções aplicáveis à liberalização do comércio em várias áreas - comércio, serviços e propriedade intelectual -, bem como os compromissos que cada Estado assume, tendo em vista a redução progressiva dos direitos aduaneiros; a eliminação de outros obstáculos ao comércio de mercadorias; e a abertura dos mercados no sector dos serviços (incluindo a prestação de serviços e o investimento<sup>1096</sup> - sendo intento também associado a este domínio um tratamento diferenciado de ordem mais favorável para os países em vias de desenvolvimento<sup>1097</sup>).

A OMC surgiu, precisamente, para dar concretização à pretensão de institucionalizar um sistema integrado de comércio internacional, para evitar o perigo de isolamento dos vários blocos económicos regionais à custa de terceiros, designadamente por via de uma regulamentação rigorosa quanto aos efeitos de desvio de comércio. Ainda que se mantenham uma liberdade de conformação dos sistemas fiscais internos, deve a mesma ser enformada pelo princípio da transparência, daí resultando que os Estados devem descrever o tipo de medida fiscal adotada, a sua função e objetivos, o seu custo ou benefício em termos de receita fiscal e a sua avaliação económica em termos de eficácia na prossecução dos objetivos visados<sup>1098</sup>.

A existência deste conjunto normativo que conhece no acordo da OMC e respetivos anexos a “regra global” contribui para a sistematicidade, acabando a mesma por dar sustento a um “adquirido” Direito Aduaneiro internacional ou global. Apesar da proliferação de instrumentos disciplinadores do comércio internacional contribuir para a fragmentação normativa, não nos parece assumir a mesma uma dimensão tal que se sobreponha perante a harmonização já concretizada e perante os esforços contínuos no sentido de a potenciar. A terminologia utilizada no domínio aduaneiro é comum e as soluções legislativas são próximas<sup>1099</sup>. No pensamento de VICTOR UCKMAR, o Direito Aduaneiro é o

---

<sup>1096</sup> “Todos os membros da OMC estão vinculados pela totalidade dos acordos comerciais multilaterais sobre o comércio de mercadorias, pelo Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), pelo Acordo sobre os Aspectos dos Direitos da Propriedade Intelectual relacionados como o Comércio (TRIP’s), pelo Memorando de Entendimentos sobre Regras e Processo que regem a resolução de Litígios e ainda pelo Mecanismo de Exame das Políticas Comerciais. Quanto aos chamados acordos plurilaterais, fazem igualmente parte do acordo que criou a OMC, mas apenas para os membros que os tenham aceite, pelo que só para eles são vinculativos. Isto é, os acordos comerciais plurilaterais não criam obrigações nem direitos para os membros que os não tenham aceite (cf. artigo II, n.º 3, do Acordo que institui a OMC). São quatro os acordos comerciais plurilaterais: acordo sobre os Mercados Públicos, o Acordo sobre o Leite e os produtos Lácteos, o Acordo sobre a Carne de Bovino e o Acordo sobre o Comércio de Aeronaves Civis” - cf. L. SANTOS MÁXIMOS, “A participação da comunidade europeia na organização mundial do comércio”, in *Em torno da revisão do tratado da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 1997, p. 161 e seguintes.

<sup>1097</sup> Cf. J. JACKSON, *The World Trading System – Law and Policy of International Economic Relations*, London, The MIT Press, 1999, p. 319 a 339.

<sup>1098</sup> Cf. GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 5ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 65.

<sup>1099</sup> Tome-se como exemplo a semelhança de terminologia e até de soluções jurídicas entre vários códigos aduaneiros. Um exemplo que não deixa de ser válido por via das patentes diferenças históricas e culturais, ainda que a língua seja a mesma, assenta nos vários códigos aduaneiros da comunidade de países de língua portuguesa - Angola, Cabo Verde, S. Tomé e Príncipe e Timor-Leste, cujas estruturas são próximas ao CAU. Para uma análise detalhada destes diplomas, vide DEOLINDA REIS SIMÕES, “A Cooperação Aduaneira no Âmbito da CPLP: os «Novos» Códigos Aduaneiros da CPLP”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, (Tânia Carvalhais Pereira, Coord.) Coimbra, Almedina, 2014, p. 387 e seguintes.

melhor exemplo de Direito Tributário harmonizado no contexto internacional. Através da consideração e reconciliação das diferentes necessidades e exigências do mercado mundial, de facto, o Direito Aduaneiro assumiu uma abordagem comum nos vários ordenamentos jurídicos e tende a adotar os mesmos mecanismos, os mesmos pontos de partida uma linguagem idêntica<sup>1100</sup>, numa convergência que permitirá sustentar a construção de uma base principiológica, refletora de um conjunto da valoração aceite transversalmente.

Na verdade, em todo o mundo, a determinação dos direitos aduaneiros devidos no âmbito de uma transação internacional de mercadorias depende da identificação de três elementos essenciais: a classificação das mercadorias, a respetiva origem e o valor correspondente. Aliás, em prol de uma classificação das mercadorias de uma maneira uniforme, praticamente todos os países têm adotado o Sistema Harmonizado (*Harmonized Commodity and Coding System - SH*), atualizado pela OMC. Este sistema constitui a base de outras classificações mais específicas, como é o caso da Nomenclatura Combinada, no contexto europeu. Da mesma forma, os institutos típicos de Direito Aduaneiro e as formas de operação são inteiramente comparáveis na esfera internacional (como é o caso da figura do depósito aduaneiro, da zona franca, da declaração aduaneira, entre outras).

Para além da convergência ditada por tais fatores, é a mesma ainda fruto de um objetivo central, que parece transversal mundialmente, que é o da proteção ou da promoção do desenvolvimento sustentável, nos termos que já tivemos oportunidade de desenvolver.

Nestes termos, a coerência normativa é capaz de ser uma realidade e existe, no domínio aduaneiro, ainda que os avanços em prol da sua construção robusta sejam vacilantes. Desde logo, a normação aduaneira, em termos globais, conhece dificuldades relacionadas com os termos da respetiva receção nos ordenamentos jurídicos. A própria fragmentação (ainda que diametralmente menor perante a harmonização concretizada) e a pluralidade de fontes disciplinadoras, também são capazes de afetar o seu contributo para a sistematicidade no contexto internacional. A pluralidade de fontes e de soluções, no domínio do comércio internacional, surge em prejuízo de um quadro normativo plenamente coerente, dando origem a uma coexistência desordenada de *Direitos Aduaneiros*. É uma pluralidade pouco contendente com uma unidade valorativa e com um comércio que pressuporia, ao invés, *um* Direito Aduaneiro sem fronteiras<sup>1101</sup>.

---

<sup>1100</sup> “Tanto che, oggi, il diritto doganale è il migliore esempio di diritto tributario armonizzato nel contesto internazionale. Tramite la considerazione e conciliazione delle diverse esigenze e necessità del mercato mondiale, infatti, il diritto doganale ha assunto, nei vari Paesi del mondo, una impostazione comune e tende ad adottare gli stessi meccanismi, i medesimi principi ed un identico linguaggio” - cf. VICTOR UCKMAR, GIUSEPPE CORASANITI, PAOLO DE'CAPITANI DI VIMERCATE, CATERINA CORRADO OLIVA, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Milani, CEDAM, 2012, p. 123.

<sup>1101</sup> Deparámo-nos com o uso da expressão em VASCO PEREIRA DA SILVA (inspirado, essencialmente, por SABINO CASSESE e por JEAN-BERNARD AUBY), pensada em especial para o Direito Administrativo, a qual abrangeria três vertentes: o Direito Administrativo Comparado, o Direito Administrativo Global e o Direito Administrativo Europeu - cf. VASCO PEREIRA DA SILVA, “O impacto do Direito Administrativo sem fronteiras no Direito Administrativo Português”, *in*



Sobre as fragilidades daqui decorrentes debruçar-nos-emos de seguida, começando, logicamente, por aferir os termos em que a normaçoão aduaneira é recebida pelos ordenamentos jurídicos (pressupondo-se, neste caso, que é a mesma também criada externamente), para depois nos determos sobre os termos de articulação.

## **2. As dificuldades de receção do Direito Internacional aduaneiro no ordenamento europeu– em especial, a receção das normas emanadas pela OMC e pela OMA**

A comunicação entre ordenamentos distintos não ocorre regular e simetricamente, por força das diferenças por setores, por tipos de bens e por finalidade. Atento o caráter multinível da normaçoão aduaneira, constata-se que estamos perante um ambiente normativo revestido de complexidade. O Estado não é o único órgão de integração pública. O território não é o único espaço politicamente relevante. As fronteiras e o território que elas circunscrevem deixaram de ser o quadro essencial que constituíam desde o século XVII e no âmbito dos Tratados Vestefalianos<sup>1102</sup>. A cidadania nacional pode lidar com outras cidadanias. As hierarquias normativas podem ser alteradas e emaranhadas. A soberania pode ser relativizada (sem desaparecer). A autonomia pode ser reconciliada com a interdependência. Da mesma forma, parece não ser possível identificar “um super Estado”, capaz de alcançar o que cada Estado, individualmente ou em grupo, não consegue.

Nestes termos, os vários diplomas de relevância aduaneira são emanados por entidades diversas, que têm vindo a atuar *em rede*, sendo vários os instrumentos e os institutos já desenvolvidos e destinados à regulação de relações comerciais internacionais entre sujeitos<sup>1103</sup>.

Constata-se, enfim, que o regime aduaneiro do comércio internacional de mercadorias se encontra sistematizado dentro de uma complexa tripla faceta: supraeuropeia, europeia e nacional<sup>1104</sup>, a

---

*O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo*, Lisboa, Universidade Lusiana Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018, p. 31 e seguintes. Atenta a transversalidade do pensamento do autor, fizemos o exercício de o adaptar à realidade aduaneira. Na verdade, o Direito Aduaneiro não deixa de ter uma conexão evidente com o Direito Administrativo, tal como já tivemos a oportunidade de constatar *supra*, sendo na doutrina brasileira onde encontramos posições mais claras no que toca à conceção da relação mantida entre o Direito Administrativo e o Direito Aduaneiro.

<sup>1102</sup> Neste sentido, vide BORIS BARRAUD, que considera que, ainda que o território seja uma das condições da existência de Direito, ao determinar os limites dentro dos quais uma ordem legal e política é exercida, o território é, na atualidade, global, existindo apenas uma ordem legal planetária unificada. O autor considera que, num contexto em que a esfera jurídica está a passar por mudanças profundas deve ser adotada uma conceção pragmática do Direito, ou seja dever-se-á considerar que todas as normas são legais, mas que uma norma de origem estadual conhece uma legalidade plena, enquanto um código de conduta privado tem a si associado um nível de legalidade fraca ou moderada. Existiriam, assim, diferentes graus de legalidade, num pluralismo quantitativo (diferentes fontes de Lei) e um pluralismo qualitativo (diferentes forças legais) - cf. BORIS BARRAUD, *Le Droit sans le Territoire Globalisation et postmodernité juridiques* (disponível em [https://old.jurisdoctoria.net/pdf/numero10/aut10\\_BARRAUD.pdf](https://old.jurisdoctoria.net/pdf/numero10/aut10_BARRAUD.pdf) [29-07-2019]).

<sup>1103</sup> À luz do pensamento de JACOB VINER, que nos parece ser aqui importante citar, “[c]ommercial treaties, moreover, can constitute a barrier to the formation of customs union even if they do not contain a most-favored-nation pledge” – cf. JACOB VINER, *The Customs Union Issue*, Edited and with an introduction by Paul Oslington, Oxford University Press, 2014, p. 14.

<sup>1104</sup> Cf. NUNO ALEIXO, *et al.*, *Código Aduaneiro Comunitário - Anotado e Comentado*, Editora Rei dos Livros, 2007, anotação ao artigo 1.º, p. 19.

qual se afastará da assim apelidada *pirâmide normativa do comércio internacional*<sup>1105</sup>. O quadro normativo existente tem vindo, pois, a conhecer, ao longo dos anos, grandes desenvolvimentos<sup>1106</sup>, numa consequência que não pode deixar de ser inserida no contexto da pós-modernidade e de ser tida como fruto da globalização, numa revelação da supranacionalidade associável ao Direito Aduaneiro.

O quadro jurídico da globalização é, assim, supranacional. Não obstante, o entrelaçamento da ordem jurídica nacional com a ordem internacional e supranacional, no quadro de um Estado cooperativo, baseado na cooperação interestadual e na política económica comum<sup>1107</sup>, não está despida de debilidades. Aliás, já desde o início dos anos 70 que se levanta a questão - que tem vindo a ser amplamente debatida - de se saber qual é o preciso *status* e quais são os efeitos a considerar quanto à relação entre as normas internacionais, em especial, as provenientes da OMC (e, em parte, da OMA) - e a ordem jurídica da União Europeia.

## 2.1. A posição doutrinal quanto à *Völkerrechtsfreundlich*

Sendo a OMC e a OMA organizações internacionais (das quais a União Europeia, a título coletivo, e os Estados Membros, individualmente, são membros) - enquanto entidades autónomas e permanentes, com personalidade e capacidade jurídica internacional, constituídas por associação voluntária de sujeitos do Direito Internacional, por ato jurídico internacional, dotadas de regulamento interno próprio e de órgãos permanentes encarregados de prosseguir os objetivos definidos no ato

---

<sup>1105</sup> PETER WITTE e HANS-MICHAEL WOLFFGANG construíram a "*Normenpyramide des Zollrechts*" - cf. WITTE, Peter, WOLFFGANG, Hans-Michael, *Lehrbuch des Europäischen Zollrechts Gebundene Ausgabe*, 6.ª edição, Herne, NWB Verlag, 2009, p. 29 e seguintes. Os autores incluem na "*Normenpyramide des Zollrechts*", no âmbito das fontes do Direito Aduaneiro, a Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR.

A aludida Convenção data de 14 de novembro de 1975, foi aprovada pelo Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho, entrou em vigor a 20 de junho de 1983 e sua versão consolidada foi aprovada pela Decisão do Conselho de 28 de maio de 2009. O regime TIR permite que as mercadorias sejam transportadas no quadro de um regime de trânsito internacional com um mínimo de interferência por parte das Autoridades aduaneiras no trajeto e oferece, através da sua cadeia de garantia internacional, um acesso relativamente simples às garantias exigidas. A aludida Convenção, ao abrigo do seu artigo 2.º, é aplicável aos transportes de mercadorias efetuados sem carregamentos intermédios, através de uma ou de várias fronteiras, de uma estância aduaneira de partida de uma Parte Contratante para uma estância aduaneira de destino de outra Parte Contratante, ou da mesma Parte Contratante, em veículos rodoviários, em conjuntos de veículos ou em contentores, sob reserva de que uma parte do trajeto entre o início e o termo do transporte TIR se faça por estrada. Nos termos dos artigos 4.º e 5.º da Convenção, as mercadorias transportadas ao abrigo do regime TIR não serão sujeitas ao pagamento ou ao depósito dos direitos e imposições de importação ou de exportação nas estâncias aduaneiras de passagem e as mercadorias transportadas ao abrigo do regime TIR em veículos rodoviários, em conjuntos de veículos ou em contentores, selados, não serão, regra geral, sujeitas a inspeção aduaneira nas estâncias aduaneiras de passagem. Porém, e a fim de evitar abusos, as Autoridades aduaneiras poderão, a título excecional e designadamente quando houver suspeitas de irregularidades, proceder nessas estâncias ao exame das mercadorias.

<sup>1106</sup> Tais desenvolvimentos podem ser compartimentados em períodos temporais concretos. Para uma análise detalhada, vide WIM VOERMANS, "Quality of EU Legislation under Scrutiny: What kind of Problem, by what kind of Standards?", in *Quality of Legislation – Principles and Instruments* (Luzius Mader e Marta Tavares de Almeida, eds.), Baden-Baden, NOMOS, 2011, p.31 e seguintes. Sucintamente, são identificados quatro períodos: 1.º período, entre 1993 e 2002, no qual a preocupação foi concentrada na melhoria da elaboração da lei, na própria redação legislativa; 2.º período, entre 2002 e 2005, que serviu para a definição dos princípios e dos instrumentos norteadores da política legislativa, que se consubstanciou na aprovação do programa *Better Law Making*; 3.º período, entre 2005 e 2010, que esteve centrado na ideia de que a legislação tem um papel fulcral para o desenvolvimento económico, seja no plano europeu, seja entre Estados Membros, valorizando-se a função instrumental da lei enquanto ferramenta para o desenvolvimento económico; e 4.º período, fixado a partir de 2010, sendo a preocupação central a de valorizar o procedimento de avaliação do impacto legislativo e, em particular, a avaliação *ex post*, enquanto instrumento de controlo da qualidade da lei.

<sup>1107</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 89.

constitutivo - têm as mesmas competências para emanar atos jurídicos. São, assim, emanadas normas (que devem estar em conformidade com o respetivo Ato constitutivo), que podem revestir várias formas: regulamentos, decisões, recomendações, pareceres, diretivas, tratados e acordos internacionais<sup>1108</sup>.

No que então especialmente concerne à relação entre as normas assim criadas e aquelas que são emanadas pela União Europeia, há autores que consideram que a União Europeia é, na expressão alemã, *Völkerrechtsfreundlich*: ou seja, a União Europeia conta com uma amigável e recetível posição relativamente ao Direito Internacional, com exceção, precisamente, das normas da OMC<sup>1109</sup> e da OMA. Outros autores consideram, por seu turno, que as normas emanadas pela OMC refletem a prática geral: as normas da OMC e da OMA não são a exceção, mas sim a regra geral<sup>1110</sup>. Outros ainda assinalam uma evolução temporal no que toca a esta relação: o Direito da União Europeia começou por ter uma posição amigável em relação ao Direito Internacional, mas ao longo do tempo foi tornando-se menos acolhedor<sup>1111</sup>. E há autores que assumem uma posição que parece ser contrária a esta última identificada, no sentido em que sugerem que a União Europeia está atualmente a aumentar o nível de recetividade ao Direito Internacional, estando este último cada vez mais entrelaçado com o Direito da União Europeia<sup>1112</sup>. Neste mesmo sentido se diz: “[e]uropean customs law is influenced by international law. The rules of commercial international law, which derive from international treaties or conventions, are of paramount importance”<sup>1113</sup>.

Numa aceção algo diferente, mas ainda assim não muito distante deste entendimento, TIMOTHY LYONS considera que o Direito Internacional aporta uma força adicional ao princípio de Direito da União Europeia relativo à proteção das legítimas expectativas e fortalece o princípio da aplicabilidade direta através da doutrina da boa fé. Assim, ao invés da criação de direitos novos, o autor considera que na maioria das situações o Direito Internacional catalisa direitos já existentes na ordem jurídica da União Europeia<sup>1114</sup>.

Seguindo JAN KLABBERS, a União Europeia não será assim tão *Völkerrechtsfreundlich* quanto tem vindo a ser assumido. A União Europeia parece relutante em admitir a receção, na respetiva

---

<sup>1108</sup> Assim, e para mais *desenvolvimentos*, vide WLADIMIR BRITO, *Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 399 e seguintes.

<sup>1109</sup> Cf. C. TIMMERMANS, “The EU and Public International Law”, in *European Foreign Affairs Review*, 4, 1999, p. 181.

<sup>1110</sup> Cf. J. KLABBERS, “Völkerrechtsfreundlich? International Law and the Union Legal Order”, in *European Foreign Policy: Legal and Political Perspectives*, P. Koutrakos (ed), Edward Elgar Publishing, 2011, p. 95 a 114.

<sup>1111</sup> Cf. G. DE BÜRCA, “The ECJ and International Legal Order: A Re-evaluation in Gráinne de Búrca”, in *The Worlds of European Constitutionalism*, J. H. H. Weiler (ed), Cambridge, Cambridge University Press, 2012, p. 105 e seguintes.

<sup>1112</sup> Cf. P. J. KUIJPER, “The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story”, in *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, Enzo Canizzaro (ed), Oxford, Oxford University Press, 2011, p. 256 e seguintes.

<sup>1113</sup> Cf. HANS-MICHAEL WOLFFGANG, “Emerging issues in European customs law”, in *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007, p. 4.

<sup>1114</sup> Cf. TIMOTHY LYONS, *EC Customs Law*, 2.ª edição, Oxford, Oxford EC Law Library, 2008, p. 223.

ordem jurídica, do Direito Internacional<sup>1115</sup>. O TJUE, aliás, assume uma posição pragmática em relação ao Direito Internacional, estando disposto a abraçá-lo quando conveniente ou benéfico, mas está muito menos interessado em fazê-lo quando o Direito Internacional interfira com a integridade do Direito da União Europeia e com a autonomia da ordem jurídica da União Europeia<sup>1116</sup>.

## **2.2. A conexão normativa e institucional entre a OMC e a União Europeia**

Ora, esta pluralidade de posições - extensível a vários domínios com relevância para a União Europeia e para os Estados Membros - reflete bem os termos em que o ordenamento jurídico da União tem vindo a encarar a forma com as normas da OMC e da OMA são acolhidas, sendo identificáveis vários cenários possíveis, dificultando a tomada de decisões para os casos concretos de acordo com um fundamento jurídico tido por adequado. Até porque, particularmente no que concerne à OMC, são evidentes os termos da relação existente entre esta organização internacional e a União Europeia.

Concretizando: há uma conexão evidente entre a OMC e a União Europeia: tal como o GATT (e, posteriormente, a OMC), a União Europeia destinou-se inicialmente a eliminar as barreiras aduaneiras e a fomentar o comércio entre os seus Estados Membros. Aliás, a própria conceção de “mercado único” foi inspirada, em parte, nos princípios e nas práticas do GATT. A Política Comercial Comum da União Europeia constitui um dos domínios em que a competência da União é plena e exclusiva, intervindo a UE a uma só voz na OMC, estando representada pela Comissão (e não pelos Estados Membros). A Comissão negocia acordos comerciais e defende os interesses da União Europeia perante o Órgão de Resolução de Litígios da OMC, consultando e informando o Conselho e o Parlamento Europeu sobre o conteúdo e sobre a estratégia para as discussões multilaterais. Ao abrigo do Tratado de Lisboa, o Conselho e o Parlamento são co-legisladores e têm igualdade de poderes em matéria de comércio internacional. Através da OMC, a União Europeia tem também procurado fomentar um enquadramento multilateral das negociações comerciais, tendente a completar, e possivelmente a suplantam, as negociações bilaterais<sup>1117</sup>.

---

<sup>1115</sup> Nas palavras de ALESSANDRA SILVEIRA, “[t]odas as doutrinas e os princípios que dominam a construção do Direito da União derivam do Direito Constitucional e não do Direito Internacional. Por isso se diz que o paradigma da construção europeia é constitucional e já não internacionalista” - cf. ALESSANDRA SILVEIRA, “Constituição, Ordenamento e Aplicação de Normas Europeias e Nacionais”, in *Polis: Revista de Estudos Jurídico-Políticos*, n.º 17, 2008, p. 70 (disponível em <http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/polis/article/view/1643/1755> [28-07-2019]).

<sup>1116</sup> Cf. J. KLABBERS, “International Law in Community Law: The Law and Politics of Direct Effect”, in *Yearbook of European Law*, 21, 2002, p. 263, e, do mesmo autor, *The European Union in International Law*, Pédone, 2012.

<sup>1117</sup> Sobre a modernização da OMC, na perspectiva da UE, vide *Documento de reflexão da UE sobre a reforma da OMC* (disponível em [https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2018/september/tradoc\\_157331.pdf](https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2018/september/tradoc_157331.pdf) [09-05-2019]).

Mas a compreensão dos efetivos termos da receção na ordem jurídica europeia do Direito Internacional não se basta, neste domínio, com o disposto no artigo 216.º, n.º 2, do TFUE, nos termos do qual os acordos celebrados pela União (incluindo, evidentemente, as convenções internacionais celebradas no âmbito da OMA, da OMC, da ONU, da NATO, e outras) vinculam as suas instituições, bem como os Estados Membros, em conformidade com o princípio *pacta sunt servanda*<sup>1118</sup>, particularmente válido para a implementação de acordos de comércio internacional. Esta disposição não clarifica questões relevantes, entre elas a da relação entre o Direito Internacional e o Direito da União Europeia<sup>1119</sup>. É, neste domínio, patente a ausência de uma solução uniformizada, tendo o CAU, à semelhança do que sucedia no CAC e no CAM, se mantido em silêncio no que toca a esta relação, o que não deixa de causar alguma estranheza, considerando que o comércio externo é de grande relevância para a União Europeia, sendo precisamente aqui onde seria expectável a possibilidade de pleno emprego da expressão *Völkerrechtsfreundlich*.

Seguindo LUX MICHAEL, em teoria, são quatro as possibilidades de relacionamento normativo<sup>1120</sup>: (i) a aplicação direta sem qualquer ato de transposição (possível relativamente aos acordos preferenciais e a alguns acordos de assistência mútua em matéria aduaneira, normalmente adotados através de decisão do Conselho); (ii) a transposição, não obstante o efeito direto (é o caso do que acontece quanto à Convenção de Istambul, relativa à importação temporária e que foi adotada no âmbito das 75.<sup>a</sup> e 76.<sup>a</sup> sessões do Conselho de Cooperação Aduaneira da OMA, realizadas em Istambul)<sup>1121</sup>; (iii) a transposição literal ou quase literal, quando esta seja necessária (ainda que os acordos internacionais possam não ser diretamente aplicáveis na ordem jurídica da União, podem vir a ser transpostos de forma literal ou quase literal, tal como aconteceu, nomeadamente, com a Convenção relativa ao Sistema Harmonizado - celebrada no âmbito da OMA e integralmente transposta pelo Regulamento n.º 2658/87, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum; com o Acordo de Implementação do Artigo II do GATT, relativo ao valor aduaneiro das mercadorias - celebrado no âmbito da OMC e incorporado, de forma amplamente literal no CAC e nas DACAC; e com o Acordo de Implementação do Artigo VI do GATT, relativo aos direitos *anti-dumping* - celebrado no âmbito da OMC e transposto através do Regulamento n.º 384/96, relativo à defesa contra as importações objeto de *dumping* de países não membros da União Europeia – matéria

---

<sup>1118</sup> Cf. MICHAEL LUX, "EU Customs Law and International Law", in *World Customs Journal*, Volume I, n.º 1, 2007, p. 19.

<sup>1119</sup> Cf. LUÍS PEDRO CUNHA, *Tratado de Lisboa - Anotado e Comentado*, Anastácio Gonçalves e Manuel Lopes Porto (coord.), Coimbra, Almedina, 2012, p. 830.

<sup>1120</sup> Cf. MICHAEL LUX, "EU Customs Law and International Law", in *World Customs Journal*, Volume I, n.º 1, 2007, p. 21.

<sup>1121</sup> A aprovação da Convenção implicou a aceitação dos seus anexos, em especial, o anexo A, relativo aos títulos de importação temporária (isto é, livretes ATA e livretes CPD); abreviaturas que provêm dos termos francês e inglês *Admission Temporaire e Temporary Admission*, por um lado, e *Carnet de Passage en Douane*, por outro); porém, o livrete ATA não foi incluído nas então DACAC, donde resulta que a Convenção é diretamente aplicável.

atualmente disciplinada pelo Regulamento (UE) 2016/1036, do Parlamento e do Conselho, de 8 de junho de 2016); e (iv) a implementação de normas que refletem, de forma mais ou menos acentuada, o disposto em acordos internacionais (tal como aconteceu com o Regulamento n.º 1383/2003, do Conselho, relativo à intervenção das Autoridades aduaneiras em relação às mercadorias suspeitas de violarem certos direitos de propriedade intelectual e a medidas contra mercadorias que violem esses direitos – já revogado pelo Regulamento (UE) 608/2013, do Parlamento e do Conselho, de 12 de junho de 2013)<sup>1122</sup>.

Não obstante este cenário, tem vindo a ser aceite que as normas constantes de acordos internacionais prevalecem sobre o Direito derivado da União<sup>1123</sup>. Na verdade, à luz do princípio *pacta sunt servanda*, o Direito do sistema GATT/OMC impõe-se sobre o Direito Europeu derivado, ao mesmo tempo que se impõe sobre o Direito nacional de cada Estado Membro, em conformidade, precisamente, com o artigo 216.º do TFUE, nos termos do qual a União Europeia pode celebrar acordos com um ou mais países terceiros ou organizações internacionais quando os Tratados o prevejam ou quando a celebração de um acordo seja necessária para alcançar, no âmbito das políticas da União, um dos objetivos estabelecidos pelos Tratados ou quando tal celebração esteja prevista num ato juridicamente vinculativo da União ou seja suscetível de afetar normas comuns ou alterar o seu alcance. Tais acordos têm eficácia vinculativa, vinculando quer as instituições da União quer os Estados Membros<sup>1124</sup>, prevalecendo, quanto a estes, em relação ao respetivo Direito interno infraconstitucional.

Mas no que concerne ao Direito originário, tem vindo a entender-se que os tratados constitutivos ocupam uma posição hierarquicamente superior face aos acordos internacionais, que ficam a ele subordinados<sup>1125</sup>.

---

<sup>1122</sup> Este Regulamento transpôs para a ordem jurídica da União o disposto na Secção 4 da Parte III do Acordo TRIPS, acolhido no Anexo 1 C do Acordo OMC, ao qual o Tribunal de Justiça tem vindo a negar efeito direto por força da sua natureza e estrutura, que contam uma flexibilidade considerável. Com efeito, tal acordo internacional carece de transposição, já que deixa ao critério dos membros da OMC aspetos relevantes (*v. g.*, o da proteção de alguma propriedade intelectual, apenas impondo a proteção de marcas e de direitos de autor – nos quais o aludido Regulamento instituiu uma proteção ampla, extensível a quase toda a propriedade intelectual).

<sup>1123</sup> Neste sentido, assinala SÉRGIO VASQUES que as regras da OMC e, por inerência, o GATT 94, prevalecem sobre o Direito derivado da União - cf. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018. p. 84.

<sup>1124</sup> Neste sentido, *vide* SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 100.

<sup>1125</sup> Cf. LUÍS PEDRO CUNHA, *Tratado de Lisboa - Anotado e Comentado*, Anastácio Gonçalves e Manuel Lopes Porto (coord.), Coimbra, Almedina, 2012, p. 830.

### 2.3. A posição jurisprudencial quanto à *Völkerrechtsfreundlich*

O Tribunal de Justiça da União Europeia já se debruçou sobre esta temática (de uma forma reconduzida genericamente ao Direito Internacional), entendendo que a receção, pela ordem jurídica da União Europeia, do Direito Internacional, poderia resultar de um ato indeterminado ou inominado do Conselho, “que consubstanciaria a entrada de certas normas no direito da Comunidade mas não prejudicaria a posição hierárquica própria da regra internacional no seio dessa ordem jurídica”<sup>1126</sup>. Porém, no que toca à possibilidade de os acordos internacionais serem invocados em juízo, por qualquer particular, entendeu o Tribunal de Justiça que tal direta aplicabilidade nos Estados Membros depende de em causa estarem regras claras, precisas e incondicionais<sup>1127</sup>.

Mas, numa referência direta ao GATT e à OMC, o TJUE tem vindo a assumir uma linha restrita, consistentemente. E há boas razões para que o faça: tal como o Tribunal repetidamente já enfatizou, o regime do comércio internacional é caracterizado por um certo nível de flexibilidade, o qual, ainda que tenha diminuído no advento da OMC, ainda não desapareceu completamente. O próprio princípio da reciprocidade não deve ser subestimado: da mesma forma que os outros grandes blocos comerciais não estão interessados em reconhecer efeito direto às regras da OMC na sua própria ordem jurídica, a União Europeia também não o estará. Ao fazê-lo, estaria, no entender do TJUE, a criar uma desvantagem comparativa, diminuindo a margem de manobra da União Europeia, enquanto que a dos EUA, por exemplo, permaneceria intacta. Há, na verdade, determinados acordos internacionais que, pela sua própria natureza ou pela intenção dos Estados contratantes, não poderão, enquanto tais, ser diretamente aplicáveis, *in casu*, na ordem jurídica da União. Pelo contrário, tais acordos são, não raras vezes, elaborados com a intenção de virem a ser incorporados ou tidos como referencial em instrumentos legais diretamente aplicáveis. E concretamente no que respeita ao GATT, o Tribunal de Justiça considerou que o mesmo se baseia num princípio de reciprocidade e de vantagens mútuas, permitindo às suas normas, precisamente, uma flexibilidade considerável aquando da sua aplicação, motivo pelo qual nega o respetivo efeito direto<sup>1128</sup>.

Uma outra preocupação relacionada prende-se com o facto de apesar de o GATT ser formalmente suscetível de aplicação à agricultura, na prática nunca o foi. Tanto os EUA como a UE têm tradicionalmente isentado o setor da agricultura à disciplina do GATT. Assim, casos como *International*

<sup>1126</sup> Cf. acórdão do TJ de 30 de abril de 1974, Haegeman vs. Estado belga, processo n.º 181/73.

<sup>1127</sup> Cf. acórdão do TJ de 5 de fevereiro de 1976, Bresciani vs. Administração Italiana das Finanças, processo n.º 87/75.

<sup>1128</sup> Neste sentido, *vide*, a título de exemplo, o acórdão de 5 de outubro de 1994, Comissão Vs. Alemanha, processo C-280/93. Entendeu o Tribunal de Justiça que o acordo OMC, bem como os acordos integrados nos seus Anexos - entre os quais se encontra o GATT - são insuscetíveis de criar, para os particulares, quaisquer direitos que por estes possam ser invocados em juízo.

*Fruit Company* ou outros relativos a produtos agrícolas, giraram em torno da possibilidade de o TJUE aplicar o GATT ao setor agrícola, unilateralmente. Ora, politicamente tal teria sido de difícil concretização para o TJUE, face a casos semelhantes que decorreram nos EUA e que não conheceram tal desfecho<sup>1129</sup>.

No que respeita ainda aos acordos OMC, resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, tendo em conta a sua natureza e a sua sistemática, não constam, em princípio, das normas à luz das quais se pode fiscalizar a legalidade dos atos das instituições da União<sup>1130</sup>.

A este respeito, o TJUE salientou em especial que admitir que a missão de assegurar a conformidade do Direito da União com as normas da OMC cabe diretamente ao juiz da União, levaria a privar os órgãos legislativos ou executivos da União da margem de manobra de que gozam os órgãos semelhantes dos parceiros comerciais da União. Com efeito, está assente que algumas das partes contratantes, entre as quais alguns dos maiores parceiros da União do ponto de vista comercial, extraíram, precisamente, à luz do objeto e da finalidade dos Acordos OMC, a consequência de estes não figurarem entre as normas à luz das quais os seus Tribunais fiscalizam a legalidade das suas normas de Direito interno. Essa falta de reciprocidade, a ser admitida, poderia levar a uma aplicação desequilibrada das normas da OMC<sup>1131</sup>.

Todavia, em duas situações excecionais, que resultam da vontade do legislador da União de limitar ele próprio a sua margem de manobra na aplicação das regras da OMC, o Tribunal de Justiça admitiu que cabe ao juiz da União, sendo caso disso, fiscalizar a legalidade de um ato da União e dos atos adotados para a sua aplicação à luz dos Acordos OMC.

Trata-se, em primeiro lugar, da hipótese em que a União decidiu dar execução a uma determinada obrigação assumida no quadro desses acordos e, em segundo lugar, no caso de o ato do Direito da União em causa remeter, de modo expresse, para disposições precisas desses acordos<sup>1132</sup>.

Quanto aos acordos resultantes da *Uruguay Round*, o Tribunal tem vindo a sustentar que aqueles não gozam de eficácia direta na ordem jurídica da União, pelo facto de o próprio Tribunal

---

<sup>1129</sup> Neste sentido e para mais desenvolvimentos, *vide* JAN KLABBERS, “The reception of international law in the EU legal order”, in *Oxford Principles of European Union Law*, Volume I: The European Union Legal Order, Robert Schütze e Takis Tridimas (ed.), Oxford, OUP Oxford, 2018, p. 1220 e seguintes.

<sup>1130</sup> A este propósito, *vide*, designadamente acórdãos de 23 de novembro de 1999, República Portuguesa contra Conselho da UE, processo C-149/96; de 1 de março de 2005, Van Parys, processo C-377/02; e de 18 de dezembro de 2014, LVP, processo C-306/13.

<sup>1131</sup> *Vide*, designadamente, os acórdãos de 23 de novembro de 1999, Portugal/Conselho, processo C-149/96; de 9 de setembro de 2008, FIAMM e o./Conselho e Comissão, processos apensos C-120/06 P e C-121/06 P, e de 18 de dezembro de 2014, LVP, processo C-306/13.

<sup>1132</sup> Neste sentido, *vide*, por exemplo, os acórdãos de 22 de junho de 1989, Federação da Indústria Oleícola da CEE (Fediol) contra Comissão das Comunidades Europeias, processo 70/87; de 7 de maio de 1991, Nakajima All Precision Co. Ltd contra Comissão das Comunidades Europeias, processo C-69/89; de 30 de setembro de 2003, Établissements Biret et Cie SA contra Conselho da União Europeia, processo C-94/02; e de 13 de janeiro de 2015, Vereniging Milieudefensie e Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht contra Conselho da União Europeia, Parlamento Europeu e Comissão Europeia, processos C-401/12 P a C-403/12 P.



poder exercer algum tipo de controlo sobre a conformidade das normas comunitárias de política comercial com aquelas. A este propósito, o Tribunal considerou que poderia tomar em conta as disposições do acordo OMC cada vez que, mediante a adoção de ato cuja legalidade se conteste (por um particular ou por um Estado Membro), a União Europeia pretenda executar uma concreta obrigação decorrente daquele acordo ou quando o próprio ato controvertido da União remeta, precisa e expressamente, para alguma das suas disposições<sup>1133</sup>.

De qualquer forma, e perante o exposto, conclui-se que “o direito aduaneiro da União e as normas dos sistemas OMC e OMA não se articulam de forma unívoca”, sendo que “o relacionamento destes sistemas parece fazer intuir uma vontade subjacente do legislador da União de que o mesmo se processe numa base *ad hoc*, obrigando sempre a uma análise casuística das matérias e interesses em apreço”, em prejuízo para a segurança e certezas jurídicas<sup>1134</sup> e, conseqüentemente, para ensejos de coerência.

De resto, a autonomia do Direito da União, no que respeita tanto ao Direito dos Estados Membros, como ao Direito Internacional, justifica-se pelas características essenciais da União e do seu Direito, relativas, nomeadamente, à estrutura constitucional da União, bem como à própria natureza do referido Direito. Com efeito, o Direito da União caracteriza-se pelo facto de emanar de uma fonte autónoma, constituída pelos Tratados, pelo seu primado relativamente aos Direitos dos Estados Membros, bem como pelo efeito direto de várias disposições aplicáveis aos seus nacionais e aos próprios Estados Membros. Estas características deram origem a uma rede estruturada de princípios, de regras e de relações jurídicas mutuamente interdependentes que vinculam, reciprocamente, a própria União e os seus Estados Membros, e estes entre si.

### **3. A receção do Direito supraestadual – da OMC, da OMA e da UE – no ordenamento jurídico português**

No contexto português, o fenómeno da aplicação interna de Direito gerado no exterior tem múltiplas manifestações. O ponto de partida é a natureza cada vez menos interna do Direito Público, em geral<sup>1135</sup>, e do Direito Aduaneiro, em particular.

---

<sup>1133</sup> Cf. NUNO ALEIXO, PEDRO ROCHA e RICARDO DEUS, *Código Aduaneiro Comunitário Anotado e Comentado*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2007, p. 21.

<sup>1134</sup> Cf. FREDERICO VELASCO AMARAL, “A articulação entre o Direito Aduaneiro da União Europeia e as Normas da OMC e da OMC”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, Tânia Carvalhais Pereira (coord.) Coimbra, Almedina, p. 380 e 381.

<sup>1135</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 87.

A adesão de Portugal à CEE alterou em larga medida o Direito Aduaneiro aplicável em Portugal, tendo o país passado a aplicar a pauta aduaneira das Comunidades Europeias, bem como outros instrumentos de Direito europeu então existentes, nos termos previstos no Ato anexo ao Tratado de Adesão de Portugal e de Espanha às Comunidades Europeias.

Ainda que Portugal conheça, na atualidade, uma economia desenvolvida, que compete num mundo integrado, só nos anos noventa é que o país despertou para a necessidade de constante supervisão e de efetiva implementação dos quadros legais e administrativos importados. A constatação dessa realidade levou ao surgimento da colaboração de associações nacionais comerciais e industriais e também através das Autoridades tributárias e aduaneiras.

Assim, no que respeita ao ordenamento substantivo aplicável, o Direito europeu deixou uma margem de conformação normativa relativamente reduzida aos Estados Membros, numa *europização* daquele que era o Direito Aduaneiro nacional. No que concerne ao direito adjetivo, o CAU, tal como decorria do CAC, deixou à legislação interna dos Estados Membros as garantias graciosas e contenciosas dos operadores económicos (com regras especiais quando em causa estão direitos aduaneiros ou, mais rigorosamente, quando em causa está impugnação de atos praticados pela Autoridade aduaneira, entre eles, o de liquidação) e também o domínio sancionatório contraordenacional e penal<sup>1136</sup>.

De resto, a circunstância de em causa estar matéria aduaneira não apresenta especiais particularidades no que concerne aos termos de receção, pelo ordenamento jurídico português, de Direito supraestadual, de índole aduaneira. Por força dessa ausência de particularismos assinaláveis, escusamo-nos a exaustivos desenvolvimentos, identificando, tão só, os aspetos essenciais.

Assim, os princípios de “abertura” e de “amizade” constitucionais, consagrados nas diferentes normas ínsitas no artigo 7.º da CRP, determinam, precisamente, a abertura do Estado Constitucional ao exterior. O Estado fica aberto a “relações de cooperação” com outros Estados e sujeitos atuantes na comunidade internacional. A “força normativa da Constituição” (*normative Kraft der Verfassung*)<sup>1137</sup> significa isso mesmo: o grau da sua “abertura” ou da sua “rigidez” relativas, mas também a capacidade da sua “adaptabilidade” e “desenvolvimento posteriores”<sup>1138</sup>. A aludida “abertura” e “amizade” constitucionais são fruto dos processos de alteração e de transformação a nível global, que

---

<sup>1136</sup> De resto, quanto às ratificações das convenções internacionais relevantes em matéria aduaneira, fomos-nos e vamos-nos referindo, na presente dissertação, aquando da referência às mesmas.

<sup>1137</sup> Trata-se da expressão consagrada por KONRAD HESSE, *Die normative Kraft der Verfassung*, Tübingen, 1959, apud CRISTINA QUEIROZ, *Novos Estudos de Direito Público Comparado, Filosofia do Direito e Relações Internacionais*, Petrony Editora, 2018, p. 23.

<sup>1138</sup> CRISTINA QUEIROZ, *Novos Estudos de Direito Público Comparado, Filosofia do Direito e Relações Internacionais*, Petrony Editora, 2018, p. 23.

comportam uma relevante dimensão jurídica, a qual é refletida em normas de natureza constitucional. É neste sentido que as relações entre a *Constituição* e o *Direito Europeu* assumem uma importância primordial, reconduzindo-se, fundamentalmente, ao estudo das relações entre o Direito da União Europeia e o Direito Nacional, à luz de uma “primazia” ou de uma “prevalência de aplicação” (*Anwendungsvorrang*)<sup>1139</sup>.

A redação do artigo 8.º, da CRP, não deixa dúvidas que a disciplina jurídica que compõe o Direito Aduaneiro, de índole internacional e europeia, vigora na ordem jurídica interna. E a relação entre o Direito da União Europeia e o Direito Nacional é perfeitamente compatível com a integração de ambos dentro do mesmo ordenamento jurídico.

No que concerne especificamente ao Direito Internacional particular – ou seja, ao Direito convencional constante de tratados ou acordos em que participe o Estado português (cujo rol, no domínio do comércio internacional, é extenso) –, a CRP, no n.º 2 do artigo 8.º, aderiu ao facto de a eficácia interna depender da sua publicação oficial.

No que especificamente concerne ao disposto no n.º 3, do artigo 8.º, as normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram diretamente “como normas «legislativas» internacionais, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos, independentemente de qualquer ato de mediação”<sup>1140</sup>.

O n.º 4 do artigo 8.º configura uma cláusula de incorporação automática, através da qual determinadas normas passam a vigorar na ordem jurídica interna do Estado, sem que este intervenha seja a que título for, não tendo sequer que proceder à sua publicação. Neste sentido, o Direito Aduaneiro da União Europeia assume-se como obrigatório para os Estados Membros, aos quais assiste uma reduzida liberdade de conformação do seu conteúdo, nomeadamente refletida ao nível da liberdade de fixação de penas, coimas, regras procedimentais e processuais.

Não obstante, seguindo CRISTINA QUEIROZ, os artigos 7.º e 8.º da CRP não permitem dar resposta a “conflitos potenciais” entre diferentes jurisdições pertencentes a ordens jurídicas que atuam a “vários níveis”, isto é, que implicam uma aplicação plural do Direito, no caso de diferentes regimes jurídicos, e que convocam relações de *supra* e *infra* ordenação. Ao contrário do Direito alemão, suíço ou austríaco, no que concerne ao princípio da “primazia” do Direito da União, não existe no

---

<sup>1139</sup> Cf. CRISTINA QUEIROZ, *Direito Constitucional Internacional*, Editora Petrony, 2016, capítulo IV (“A jurisdição constitucional multinível”).

<sup>1140</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa, anotada*, Volume I, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 263 e 264. Aliás, a este propósito, o artigo 8.º é omissivo quanto a tratados celebrados por organizações internacionais de que Portugal seja membro. Porém, no entendimento de JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, tais diplomas não podem deixar de ser aplicados enquanto tais imediatamente na ordem interna, precisamente por força do n.º 3 do aludido preceito - cf. JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 165.

ordenamento constitucional português uma norma idêntica ao disposto no artigo 31.º da Constituição alemã, segundo o qual, com a epígrafe “prevalência do direito federal”, o direito federal prima sobre o direito dos Estados (*Bundesrecht bricht Landesrecht*). Trata-se de uma dificuldade evidente quando qualquer dos ordenamentos constitucional, internacional ou europeu disputa a supremacia normativa ou, pelo menos, a aplicação preferente das suas normas.

Mas não estabelecendo o Direito Internacional nenhum procedimento quanto à natureza, âmbito e amplitude dos efeitos a produzir no quadro do Direito interno, já o Direito da União Europeia impõe procedimentos quanto à natureza, âmbito e amplitude dos efeitos jurídico-europeus na ordem jurídica interna dos Estados Membros<sup>1141</sup>.

A integração do Direito da União Europeia e o Direito nacional não exige, porém, o estabelecimento de uma hierarquia rígida entre as normas oriundas de cada um. A ordem jurídica é compatível com relações internormativas mais elásticas, pelo que a prevalência do Direito europeu sobre o nacional não determina a invalidade geral deste último quando se constate que está em desconformidade com o primeiro. A prevalência de um sobre o outro não significa a hierarquia de um sobre o outro, satisfazendo-se com a simples desaplicação do Direito interno que contrarie o Direito europeu. Assim, as relações entre o ordenamento europeu e o ordenamento nacional regem-se pelo princípio da competência e não pelo princípio do primado<sup>1142</sup>.

#### **4. Entre a uniformização e a articulação dos níveis da normação aduaneira – o Direito Aduaneiro multinível**

A necessidade de articulação entre níveis de normação não se colocaria (pelo menos, não nos mesmos termos), no caso de a normação se encontrar uniformizada. Não é, porém, essa a realidade normativa, ainda que os vários diplomas estudados na parte II da presente dissertação, atentas as soluções tendentes à proximidade da disciplina jurídica, para lá o apontem.

A disciplina jurídico-aduaneira ainda se encontra em construção, perante a ausência de estagnações no domínio do comércio internacional, o que, apesar de dificultar a obtenção da “estabilidade” que reputamos como qualidade necessária à coerência da normação aduaneira, apresenta a vantagem de aproximar a realidade jurídica à realidade vivida. O pluralismo normativo existente é, assim, tido por necessário. Mas ainda que a uniformização represente um propósito

---

<sup>1141</sup> Cf. CRISTINA QUEIROZ, *Novos Estudos de Direito Público Comparado, Filosofia do Direito e Relações Internacionais*, Petrony Editora, 2018, p. 24 e 25.

<sup>1142</sup> Cf. ALESSANDRA SILVEIRA, “Constituição, Ordenamento e Aplicação de Normas Europeias e Nacionais”, in *Polis: Revista de Estudos Jurídico-Políticos*, n.º 17, 2008, p. 73 (disponível em <http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/polis/article/view/1643/1755> [28-07-2019]).

inalcançado e (talvez) inalcançável, a articulação entre os vários níveis de normação deve ser concretizada com sucesso, desde logo em prol da aplicação das adequadas soluções normativas aos casos concretos e, em termos mais gerais, em prol da segurança e certeza jurídicas. Num cenário ideal, de plena articulação entre os vários níveis de normação aduaneira, somos capazes de conceber a emergência de um Direito Aduaneiro multinível. Vejamos em que termos.

#### **4.1. A emergência de um Direito Aduaneiro multinível e de um Código Aduaneiro Internacional**

A parte II permitiu-nos constatar a existência de uma natureza mista ou compósita das ordens jurídicas nacional, regional e global, por serem constituídas de “forma multinível”, cuja articulação plena poderia desembocar num *Direito Aduaneiro multinível*<sup>1143</sup>. É que ainda que a normação aduaneira seja multinível, a disciplina jurídica no seu todo só parece poder conhecer a mesma qualidade se, no seu conjunto, existir articulação, não só jurídica, mas também política.

A evolução associada à cobrança dos direitos aduaneiros e a própria conceção do comércio internacional de mercadorias para aí apontam. Partindo do surgimento histórico dos direitos aduaneiros – em cuja disciplina, e para além do mais, se consubstancia o Direito aduaneiro –, constatamos que a disciplina jurídica aduaneira é, na sua origem, de carácter nacional. Na presente dissertação, quando se procedeu à contextualização histórica dos direitos aduaneiros, constatou-se que os mesmos começaram por ser aplicados a nível interno, nacionalmente. Acontece que, atento o propósito com que eram aplicados - desde o início que estavam votados à tributação de transações de mercadorias provenientes de um determinado sítio -, o respetivo futuro estava já traçado, no sentido de os dotar de carácter supranacional, europeu/internacional e, concretamente no contexto da União Europeia, assim foi, aquando da criação do mercado único. Os direitos aduaneiros perderam o seu carácter nacional para assumirem um carácter supraestadual, despindo-se de uma dimensão exclusivamente estadual e desaparecendo a ligação do Direito Aduaneiro unicamente ao Estado. Porém, e conforme também se constatou, a própria disciplina jurídico-aduaneira europeia é composta por instrumentos de cariz internacional, que servem de fonte ao Direito Aduaneiro tal como o mesmo é pensado e aplicado ao nível da União Europeia.

---

<sup>1143</sup> Trata-se de uma expressão inspirada na conceção construída por INGOLF PERNICE, no domínio do Direito Constitucional, que referiu ao “constitucionalismo multi-nível” - cf. INGOLF PERNICE, “Global Constitutionalism and the Internet: Taking People Seriously”, in *Law Beyond The State. Pasts and Futures*” (R. Hoffmann & S. Kadelbach, Eds.), Frankfurt/New York, Campus Verlag, 2016, p. 151 e seguintes. E, do mesmo autor, “The Treaty of Lisbon: Multilevel Constitutionalism in Action”, Humboldt-Universität Berlin, WHI-Paper, fevereiro de 2009 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1326114](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1326114) [23-06-2019]).

Perante este conjunto de influências recíprocas, constata-se que o caráter qualificador do Direito Aduaneiro evoluiu, desde a sua origem, tendo passado por vários estádios: o nacional, o europeu e, ainda que não na sua totalidade, mas pelo menos de uma forma conjugada com o anterior, o internacional. A este propósito, não nos parece demasiado arriscado afirmar que se assiste a uma mudança de conceção, no sentido em que se presencia não apenas o conhecimento e a utilização comparada de sistemas jurídicos estrangeiros em matéria de tributação aduaneira no comércio internacional, como também se verifica a própria internacionalização do Direito Aduaneiro, em construção de um “Direito Aduaneiro sem fronteiras”.

Mas para que o Direito Aduaneiro possa ser assim entendido pressupõe que os direitos domésticos se procurem adequar à disciplina jurídica supraestadual, consentido que estes comuniquem entre si. Por outras palavras, a existência de um Direito Aduaneiro multinível pressupõe a abertura dos vários ordenamentos, ao consentir a escolha do direito mais favorável e que conduz à concorrência entre regulações. Assumir a existência de um Direito Aduaneiro multinível pressupõe a existência de vários graus de proteção jurídica, concorrentes e não excludentes, que haverá de refletir a conceção adotada quanto aos termos em que devem ser concretizadas as transações internacionais de mercadorias. Assim sendo, em caso de identificação de um desnível de proteção jurídica em matéria aduaneira, há que nivelar “por cima”, procurando a concretização de um nível mais elevado de proteção, que tanto poderá ser estadual, europeu, ou global. Por outro lado, a convergência entre ordens jurídicas resultante da integração normativa não deve significar a uniformização, mas sim a compatibilização de regimes jurídicos. O intento não deve ser o de “copiar” soluções jurídicas, mas sim conhecê-las, por via do Direito Comparado, o qual é útil para estabelecer “pontes de ligação” entre regimes jurídicos e perceber qual será a solução mais adequada para os casos em concreto. Seria, essencialmente, por esta via que as importações e as exportações ficariam, em potência, inseridas no contexto de uma normação aduaneira coerente.

A verdade, porém, é que, conforme melhor constataremos nesta última parte da dissertação, este ensejo no sentido de uma coerência robusta parece ainda distante, atentas as fragilidades associadas à normação aduaneira. De qualquer forma, e terminando o presente apartado numa perspetiva otimista, quando se constatar que a nível internacional foram já adotadas as melhores práticas, com um elevado nível de uniformização, poder-se-á falar, eventualmente, no desenvolvimento de Código Aduaneiro Internacional, em prol de uma completa sistematização do regime jurídico aduaneiro no comércio internacional de mercadorias, capaz de disciplinar em pleno as questões

jurídico-aduaneiras, de forma científico-sistemática e unitária. Até lá, a coerência normativa não deixa de ser tida como vacilante.

#### **4.2. A impossibilidade de uniformização plena da normação aduaneira**

A fragmentação associada à normação aduaneira é capaz de ser associada, para além das dificuldades de receção normativa entre níveis, à frustração do propósito de uniformização da disciplina aduaneira. Parte-se do pressuposto que, sabendo-se da existência de padrões de consumo comuns, de valores comuns e de uma base principiológica também comum, então deveria a normação aduaneira expressar essa comunhão que caracteriza a realidade que aquela disciplina, surgindo, então, a uniformização da normação aduaneira como um propósito a alcançar.

Dizemos “propósito de uniformização” não no sentido de qualificar a uniformização da normação aduaneira como um fim em si mesmo – constataremos, na verdade, que é meramente instrumental em relação à concretização do mercado único – mas sim como forma de qualificar a concretização do próprio meio para atingir o fim como frustrada. Frustração esta que, também em bom rigor, surge como natural perante um cenário cuja complexidade e constante mutação não se coadunariam com uma disciplina aduaneira uniforme, em toda a sua medida e em toda a sua extensão.

Mas parece certo que no concreto plano de integrações económicas, políticas e sociais – como é a União Europeia ou outras formas *sui generis* de organização de Estados –, as exigências decorrentes da uniformização (que implica uma espécie de mímica normativa) vão para além das que resultam da mera coexistência, coordenação ou harmonização normativa<sup>1144</sup>,<sup>1145</sup>, dela resultando a

---

<sup>1144</sup> Seguindo RITA CALÇADA PIRES, a coexistência implica que a ordem jurídica permanece intocada em face de outras ordens jurídicas, assumindo-se que dessa inação não resultarão distorções ou discriminações. A coordenação, por seu turno, e presente, por exemplo, nos tratados destinados a prevenir e/ou a eliminar a dupla tributação, pressupõe o relacionamento entre os ordenamentos jurídicos de modo não profundo, sem modificação dos dispositivos legais em presença, sendo apenas indicado o espaço deixado a cada um. Ou seja, a coordenação das regras nacionais por intermédio da legislação europeia não altera os regimes nacionais enquanto tal, mas define a interface entre os regimes nacionais em relação aos elementos transfronteiras. Já na harmonização há uma aproximação das disposições legais pertencentes a âmbitos considerados importantes, eliminando as colisões existentes, atendendo-se à substância, à tributação efetiva, e não à nominal ou legal. Por fim, a uniformização torna os dispositivos iguais. Para maiores desenvolvimentos sobre a harmonização no domínio do Direito Internacional Fiscal, *vide* RITA CALÇADA PIRES, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2018, p. 285 e seguintes. A par dos conceitos indicados, há ainda um outro a distinguir: o de “prescrições mínimas”, que ficará entre os níveis de coordenação e de harmonização. Tais prescrições limitam-se a criar uma base comum mínima de regras nas diferentes legislações nacionais, constituindo, tal como a coordenação, o problema de interface entre legislações nacionais diferentes. A Diretiva 92/77/CEE, quando ainda se encontrava em vigor, foi dada como exemplo, pela Comissão, de prescrição mínima relativa às taxas do IVA.

<sup>1145</sup> Com relevância JOSÉ CASALTA NABAIS distingue a harmonização fiscal espontânea ou harmonização fiscal pelo mercado – a qual assume uma causa económica, sendo de distinguir, no seu seio, aquela que é motivada pela concorrência fiscal benéfica, da que é causada pela concorrência fiscal prejudicial –, da harmonização fiscal centralizada ou harmonização fiscal pelo Estado – a qual assume uma causa política. Assim, *vide* JOSÉ CASALTA NABAIS, A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas”, *in* *Direito Público*, n.º 6, Out-Nov-Dez, 2004, p. 77 (disponível em <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1365/833> [03-08-2018]).

eliminação das fontes das colisões e respetivas distorções ou discriminações entre os vários regimes jurídicos que estejam causa, aproximando-os<sup>1146</sup>.

Foqemo-nos, neste âmbito, na União Aduaneira da União Europeia, no contexto da qual as pretensões de uniformidade da normação são assumidas.

A União Aduaneira da União Europeia encontra-se construída sob alicerces comuns, ao surgir como fruto de um processo integrativo, de reunião consensual das vontades pertencentes aos vários Estados que a integram, devendo, por esse motivo, o regime jurídico-aduaneiro a ela atinente refletir essa reunião consensual de vontades, no sentido de dever ser dotado de um nível de uniformidade que transcende a mera harmonização. Isto porque a uniformização da disciplina jurídica é um elemento essencial ao funcionamento da União Aduaneira e, evidentemente, do próprio mercado único, aumentando o próprio sentido de pertença dos destinatários do respetivo regime à própria União, em contraposição ao isolamento ou à autarcia<sup>1147</sup>.

Mas este é um pensamento que é capaz de ser reconduzido a outras realidades de âmbito mais alargado, pelo que se remete aqui para o que se disse já a propósito das exigências de coerência e de convergência normativas num contexto global e no qual a exigência de alcançar a aproximação normativa no domínio do comércio internacional representa uma reivindicação que não é recente, e que é sentida pela necessidade de segurança e de confiança no comércio, de forma a favorecer os intercâmbios entre os distintos Estados<sup>1148</sup>. É que num ambiente de relações comerciais em rede, a manutenção de fronteiras entre ordenamentos jurídicos é difícil de segurar, atenta a conexão que se passa a concretizar, necessariamente, entre soluções, num verdadeiro pluralismo normativo. Verifica-se, por isso, a diluição das fronteiras normativas, a qual deveria, idealmente, suceder em concretização de exigências de coerência, consistência e convergência, enquanto virtudes que deveriam caracterizar a disciplina do comércio internacional de mercadorias, essencialmente para evitar situações de

---

<sup>1146</sup> Porém, RITA CALÇADA PIRES salienta, a este propósito, que a harmonização, não sendo um fim em si mesmo, pode operar-se fora do quadro da integração – cf. RITA CALÇADA PIRES, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2018, p. 287.

<sup>1147</sup> Neste sentido, refere LOUAN VERDONER, que *"a completely harmonized tax system prevents distortion of the four freedoms and discriminatory behaviour"* - cf. LOUAN VERDONER, "The Coherence Principle under EC Tax Law", in *European Taxation*, 49, n.º 5, 2009, p. 280.

<sup>1148</sup> E várias foram já as instituições que se dedicaram a este desígnio, ainda que não especialmente vocacionadas para as questões da tributação. De entre todas elas, são de destacar três: a Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional, a Câmara do Comércio Internacional de Paris e a UNIDROIT.

A CNUDCI (ou UNCITRAL) foi estabelecida pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 1966, com o mandato de fomentar a harmonização e a unificação progressivas do Direito Comercial Internacional. Desde esse momento que a CNUDCI se converteu no principal órgão jurídico do sistema das Nações Unidas no âmbito do Direito Comercial Internacional.

A Câmara de Comércio Internacional de Paris (CCI) apresenta-se como uma organização empresarial mundial, com sede em Paris. As atividades desenvolvidas pela CCI são muito amplas, abrangendo matérias como a arbitragem e a resolução de conflitos – contando com o Tribunal Arbitral Internacional – e a defesa do comércio livre e o sistema de economia de mercado, a autorregulação de empresas e a luta contra a corrupção e contra o crime comercial.

Por seu turno, o Instituto Internacional para a Unificação do Direito Privado (conhecido pelo acrónimo UNIDROIT) foi estabelecido em 1926, como um órgão auxiliar da Sociedade das Nações. Tendo esta desaparecido, foi restabelecido em 1940, mediante um acordo conhecido como o Estatuto de UNIDROIT. O UNIDROIT desenvolve uma importante tarefa no âmbito da uniformização do Direito Privado, sendo de destacar os assim denominados "Princípios do UNIDROIT", que versam sobre os contratos comerciais internacionais.



concorrência normativa e em prol da segurança e certeza jurídicas. A coerência, a consistência e a convergência normativas são virtudes relevantes não só para a disciplina diretamente relacionada com a tributação, especialmente, em sede aduaneira, das importações e das exportações, mas também para aquela que se direciona aos termos de concretização dessas mesmas operações, considerando que a primeira será necessariamente influenciada pela segunda. Em termos práticos e especificamente no contexto do comércio internacional, a concretização da aproximação normativa tem vindo a variar de acordo com o número de entes envolvidos, com as matérias negociadas e, sobretudo, em função do grau de desenvolvimento dos Estados participantes. Em conformidade com os dados avançados por MAVROIDIS e HOEKMAN, os maiores níveis de coordenação reportam-se à intervenção dos Estados com maior grau de desenvolvimento, os quais já desde o final da década de 1980 que se dedicam ao tema, numa esfera regional e multilateral<sup>1149,1150</sup>.

### **4.3. A aproximação da normação aduaneira no contexto de pluralismo normativo**

A uniformização do regime jurídico aduaneiro no contexto europeu – marcado pelo pluralismo<sup>1151</sup> – conhece características capazes de afetar os propósitos especialmente relacionados com a plena concretização do mercado único. Identifiquemo-las.

#### **4.3.1. Uniformização instrumental e progressiva**

A uniformização a que se assiste, em termos gerais, na União Europeia é caracterizada pela instrumentalidade e pela progressividade. A uniformização diz-se instrumental, por servir de meio para concretização de uma União Aduaneira; diz-se progressiva, considerando que a uniformização não se estendeu a todos os domínios jurídico-aduaneiros relevantes, mas para lá se caminha, levando em devida consideração que as dificuldades associadas ao processo de uniformização e as implicações que o mesmo tem para o Estados (de adaptação da legislação e dos procedimentos administrativos,

---

<sup>1149</sup> Cf. BERNARD HOEKMAN e PETROS C. MAVROIDIS, *Regulatory Spillovers and the Trading System: From Coherence to Cooperation* (ICTSD and World Economic Forum), 2015.

<sup>1150</sup> A título de exemplo, surgem os já assinalados esforços empreendidos pela OCDE, pela União Europeia, no contexto do CETA (União Europeia-Canadá) e no caso ANZCERTA (Austrália-Nova Zelândia). No caso específico do MERCOSUL, surgiram os “regulamentos técnicos e avaliação de conformidade”. Porém, o avanço na coordenação normativa tem vindo a ser lento, essencialmente em virtude de o Tratado de Assunção prever apenas a harmonização como instrumento de cooperação regulatória, dificultando o avanço da questão.

<sup>1151</sup> Nas palavras de MARIO CHITI, o pluralismo jurídico é particularmente evidente na União Europeia, onde os Estados Membros, aplicam, ao mesmo tempo, o Direito Internacional geral, o Direito Internacional “regional”, como seja o decorrente do Conselho da Europa e de outras organizações internacionais, o Direito da União Europeia e o Direito nacional - cf. MARIO CHITI, “Monismo o Dualismo in Diritto Amministrativo: Vero o Falso Dilemma?”, *in Rivista Trimestrale di Diritto Amministrativo*, n.º 2, 2000, p. 305.

com impacto a nível económico, financeiro e social), o processo tem que ser gradual<sup>1152,1153</sup>. Por outro lado, num plano distinto, mas não menos importante, há que reconhecer que a uniformidade do regime jurídico-aduaneiro das transações internacionais de mercadorias fica dificultada pela circunstância de em causa estarem envolvidas várias línguas distintas. Na verdade, a preocupação internacional com o tema (em concreto, sobre a importância da linguagem neste domínio), seja para harmonizar o tratamento aduaneiro (tanto no que se refere a tributos, como a restrições não tributárias), ou simplesmente para obtenção de estatísticas mundiais de comércio, remonta ao início do século passado, quando vinte e nove países assinaram, na segunda Conferência Internacional sobre Estatísticas Comerciais, em Bruxelas, a primeira nomenclatura estatística de real importância, dividindo o universo de mercadorias em 186 posições, agrupadas em cinco capítulos<sup>1154</sup>.

Após algumas evoluções (como a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, da década de 50), chega-se em 1985, sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA (atualmente, Organização Mundial das Alfândegas - OMA), a uma convenção internacional que estabelece o “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” (Sistema Harmonizado - SH).

Os glossários internacionais e nacionais, normativos ou não, constituem importantes referências na aplicação da legislação aduaneira, inclusivamente no que concerne à tributação no comércio internacional. O mais importante dos Glossários Aduaneiros foi elaborado pela OMA, com base nos textos dos diversos acordos adotados pela totalidade ou por parte dos respetivos membros, merecendo destaque a Convenção de Quioto Revista, de onde é retirada uma grande parte das definições. O Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais foi elaborado nos dois idiomas oficiais da OMA (inglês e francês), e abrange termos e expressões importantes, tais como, controlo aduaneiro, alfândega, *drawback*, direitos aduaneiros, bens de uso pessoal, exportação, importação, legislação aduaneira, reexportação, reimportação, regime aduaneiro e zona franca. Contudo, as definições do glossário apenas vinculam as partes contratantes do acordo do qual foram retiradas.

A versão revista da Convenção de Quioto (de 1999), assumindo como objetivo a promoção da simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros, prevê a possibilidade de qualquer parte contratante conceder maiores facilidades do que aquelas que estão previstas na Convenção.

---

<sup>1152</sup> Porém, as paragens no processo de harmonização fiscal refletem-se negativamente no desenvolvimento do mercado interno, já que, quando aquela não avança, mantêm-se os constrangimentos de origem fiscal ao processo de integração económica, impedindo-o de avançar.

<sup>1153</sup> Cf. PAULA ROSADO PEREIRA, *Os Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, p. 263 e seguintes.

<sup>1154</sup> A divisão era feita entre animais vivos, alimentos e bebidas, matéria-prima ou simplesmente preparada, produtos manufacturados, e ouro e prata - cf. JOÃO DOS SANTOS BIZELLI, *Classificação fiscal de mercadorias, Aduaneiras*, São Paulo, 2003, p. 14. BASALDÚA identifica antecedentes ainda mais longínquos, chegando a fazer menção à Arte da Retórica, de Aristóteles, na qual o filósofo grego ensinava que “...en lo que se refiere a los viveres, se debe conocer cuántos y cuáles son los gastos suficientes para la ciudad, lo que la misma produce y lo que importa, y que cosas necesitan exportar o importar los demás pueblos, a fin de hacer tratados y convenir con ellos...” - cf. RICARDO XAVIER BASALDÚA, *MERCOSUR y Derecho de la Integración*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 418.

### 4.3.2. Uniformização relativa

A uniformização do regime jurídico aduaneiro é também relativa.

A este propósito, começa-se por dizer que a existência de distorções, neste domínio, é suscetível de influenciar negativamente o tráfego comercial, tornando mais complexo o próprio planeamento que os operadores económicos esperam concretizar quanto aos termos das suas transações<sup>1155</sup>, numa criação de condições para potenciar a concorrência aduaneira entre os próprios Estados Membros. Ao assumir-se uma uniformização relativa ou parcial, reconhece-se que, também do ponto de vista aduaneiro, o respetivo regime jurídico é capaz de gerar situações concorrenciais<sup>1156</sup>. Deixar em aberto questões relacionadas com a liquidação dos direitos aduaneiros, com o procedimento e com o processo para a respetiva cobrança e meios de reação, e ainda o domínio criminal e contraordenacional leva a que se conclua no sentido que, em bom rigor, é deixar por uniformizar não a “espinha dorsal” da tributação aduaneira – essa corresponderá ao imposto propriamente dito –, mas sim todos os restantes membros de um mesmo corpo. A uniformidade da disciplina jurídico-aduaneira, no plano europeu, é, assim, meramente relativa, por dois motivos: não só porque existem matérias que continuam a ser internamente disciplinadas pelos Estados Membros, não devendo as mesmas ser tidas como matérias menores ou de impacto prático insignificante, mas também – e numa expressão que não se reconduz apenas ao domínio europeu – porque, atenta a pluralidade de acordos de comércio internacional celebrados, contempladores de tão distintas regras, operações de importação e de exportação que quanto ao seu objeto são semelhantes (desde logo, por força do procedimento de produção empregues e dos materiais que compõem as mercadorias), mas serão alvo de um tratamento aduaneiro distinto em virtude da localização dos operadores económicos envolvidos, atribuindo-se ao fator “origem” das mercadorias a mais relevante das funções. E bem. Simplesmente, parece não dever falar-se em uniformização de um regime jurídico quando o mesmo, para o respetivo funcionamento, convoca instrumentos jurídicos que estão, entre eles mesmos, longe da uniformização.

A conceção multinível da normação aduaneira parece ser elucidativa do quadro normativo existente: três níveis normativos – internacional, europeu e nacional -, de índole aduaneira, que

---

<sup>1155</sup> Na verdade, as distorções reconduzem-se a “modificações no equilíbrio resultante do normativo ou de medidas administrativas, afetando sensivelmente condições de comércio e influenciando, deste modo, no tráfego mercantil, financeiro, etc.” – cf. MANUEL PIRES, “Harmonização Fiscal face à internacionalização da Economia, experiência recente”, in *A internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, Lisboa, Ministério das Finanças, 1983, p. 10.

<sup>1156</sup> Precisamente a propósito da margem de conformação normativa deixada aos Estados Membros do domínio sancionatório, também TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA se pronuncia no sentido em que essa mesma margem traz prejuízo para a aplicação uniforme do Direito Aduaneiro e é um risco potencial de concorrência desleal entre os operadores económicos dos diferentes Estados Membros – cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Aduaneiro Europeu – Vertente tributária*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2020, p. 22.

No domínio da matéria sancionatória aduaneira, *vide* o acórdão do TJUE de 8 de setembro de 2015, processo C-105/14, o acórdão do STA de 29 de maio de 2019, processo n.º 01918/18.OBEPRT, e o acórdão do TCAN de 25 de novembro de 2004, processo n.º 00239/05

convivem necessariamente entre si, sendo que só um deles – aquele que, por ocupar um lugar central, está em interceção constante com os outros dois – é que conhece a uniformidade, que ali fica concentrada. Tal uniformidade, não obstante tentativas de irradiação ou de contágio, não se estende para os outros círculos, por dois motivos distintos: em relação à esfera interna, por razões de proteção da soberania; em relação à esfera internacional, por inexistência de uma figura de cariz internacional, que acolha democraticamente as vontades e que afaste a necessidade de atender a meras recomendações. Ambos os motivos são suscetíveis de questionamentos, mas, conforme já se constatou, a uniformização não pressupõe uma limitação do poder estadual de emitir, unilateralmente, normas jurídicas, pelo que não deverá ser usada a “perda de soberania” como obstáculo a pretensões de igualização ou aproximação dos regimes jurídicos. É certo que os Estados Membros não podem adotar regras internas que contrariem o regime uniformizado ou harmonizado, mas a sua *soberania aduaneira* não fica prejudicada, considerando que a receção de tais regras nos seus ordenamentos só existe porque as respetivas Leis Fundamentais assim o permitem. De qualquer forma, o legislador europeu não poderá adotar medidas normativas que introduzam distorções ou discriminações injustificadas, pelo que não há que temer o Direito da União Europeia.

Por outro lado, sendo várias as Autoridades aduaneiras da União aduaneira, e sendo vários os órgãos jurisdicionais, a aplicação da legislação aduaneira não poderá ser, perante uma uniformização normativa meramente relativa, administrativa e jurisdicionalmente uniforme, o que acaba por ser reconhecido pelo próprio artigo 1.º, n.º 1, do CAU, ao prever que o Código se aplica de modo uniforme em todo o território aduaneiro da União, mas isto “sem prejuízo do direito internacional e das convenções internacionais, bem como da legislação da União noutros domínios”. A proteção decorrente da uniformização normativa só existirá se os respetivos preceitos forem aplicados com o correspondente nível de igualização, quer na fase administrativa, pelas autoridades competentes, quer na fase contenciosa, pelos Tribunais. É, assim, necessária uma consideração global da uniformidade<sup>1157</sup>.

Não obstante, ficará este receio atenuado por via do efetivo respeito pelo princípio da aplicação uniforme, materializado no regime instituído pelo artigo 267.º do próprio TFUE, que visa garantir uma correta aplicação e uniforme interpretação do Direito da União, em prol da segurança e da certeza jurídicas. Até por decorrência desse preceito, o princípio da aplicação uniforme do Direito da União Europeia sempre seria extensível ao Direito Aduaneiro, impondo que seja aplicável nos mesmos termos

---

<sup>1157</sup> Neste sentido, vide ANTÓNIO JORGE DA CRUZ QUEIROZ, *Comunidade Económica Europeia e Direito Aduaneiro*, Vol. I, Lisboa, Imprensa Nacional, Casa da Moeda, 1984, p. 415 e 417.

e com o mesmo sentido em qualquer Estado que integre o território aduaneiro, mesmo quando as realidades jurídicas e económicas subjacentes sejam divergentes de um ordenamento jurídico para outro<sup>1158</sup>. Na verdade, a União Europeia dispõe de uma competência exclusiva relativamente à União Aduaneira, em conformidade com o artigo 3.º do TFUE, mas a aplicação da própria legislação aduaneira cabe prioritariamente aos Estados Membros, em conformidade com o artigo 291.º do TFUE<sup>1159</sup>.

De qualquer forma, ainda que a concretização plena do mercado único recomende uma uniformização que não seja, pelo menos, meramente relativa, motivos existem que são capazes de contribuir para a respetiva aceitação. Desde logo, há que levar em consideração os custos associados a uma uniformização com tamanha amplitude, enquanto argumento especialmente valioso em contextos de necessidade de contenção de custos e de apuramento de novas formas de arrecadação de receita.

Com efeito, não se poderá deixar de se reconhecer que à uniformização e à harmonização podem ser associados custos decorrentes da adoção das medidas necessárias à sua concretização, mediante a adaptação de toda a estrutura legislativa e administrativa implicada, com possíveis prejuízos decorrentes do próprio incumprimento, motivado pelo desconhecimento de um novo complexo normativo<sup>1160</sup>. Num plano próximo, há que reconhecer que a uniformidade do regime jurídico-aduaneiro das transações internacionais de mercadorias fica dificultada pela circunstância de em causa estarem envolvidas várias línguas distintas, cuja plena compreensão no sentido da uniformização

<sup>1158</sup> Cf. NUNO ALEIXO *et al.*, *Código Aduaneiro Comunitário - Anotado e Comentado*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2007, p. 26.

<sup>1159</sup> Por seu turno, e a título comparativo, no domínio do IVA, verifica-se uma mera harmonização, conseguida pela Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006). Atentos o objetivo de neutralidade subjacente a este imposto, a harmonização foi concebida como sendo o melhor caminho para o conseguir, a par da concretização de outras finalidades associadas à neutralidade (*v. g.* eliminação dos obstáculos às atividades transfronteiriças e a eliminação da concorrência injusta). A neutralidade significa, em termos latos, a livre circulação dos fatores de produção, sem que as discriminações ou distorções nela possam surtir um impacto negativo, maximizando-se os recursos económicos, devendo as decisões ser tomadas sem *excessiva influência* do elemento fiscal. E é precisamente sobre estes ideais que assenta o próprio IVA, bastando-lhe, por conseguinte, a harmonização do respetivo regime jurídico, mas que é fundamental para garantir o funcionamento do próprio imposto, considerando que se a sua base não fosse harmonizada poderia ser alvo de manipulação pelos respetivos Estados Membros a fim de reduzir a sua comparticipação financeira para o projeto europeu - neste sentido, *vide* ANA PAULA DOURADO, *Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 26 e 27. Pressupõe o IVA, então, uma aplicação nos Estados Membros em condições de concorrência e de acordo com os princípios ou liberdades fundamentais da União Europeia. Apesar de a estrutura fundamental do imposto ser comum a todos os Estados Membros, as respetivas taxas e isenções ainda diferem de Estado para Estado, potenciando distorções de concorrência no mercado da União. A concretização destes objetivos é, em parte, assegurada pelo próprio Direito da União Europeia. De resto, em causa mais não está do que a concretização do artigo 113.º do TFUE, nos termos do qual o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência. O aludido preceito estabelece, assim, as bases normativas para a harmonização positiva dos impostos positivos no contexto da União Europeia, constituindo essa harmonização a mais significativa exigência em matéria fiscal decorrente do TFUE, a par, claro está, da eliminação das barreiras alfandegárias internas e da adoção de uma pauta aduaneira comum nas relações com países terceiros.

<sup>1160</sup> *"Tax harmonization represents the traditional answer to that entropic pressure, reflecting a confidence that nations can avoid international tax conflicts by becoming more like one another"* - cf. STEVEN DEAN, "More cooperation, less uniformity: tax deharmonization and the future of international tax regime" in *Tulane Law Review Association*, v. 84, 2009, p. 130. *"The term "harmonization" is something of a misnomer insofar as it might be regarded as deriving from the musical notion of harmony, for it is difference, not sameness, that makes for musical harmony. In the context of international trade relations, harmony in the musical sense is provided by the variation that lead to different comparative advantages among nations. The claim for harmonization of laws has come to mean something quite different - indeed almost the exact opposite of the musical notion of harmony - namely that international economic relations will not function smooth, or properly, unless the laws and policies of different jurisdictions are made more similar"* - cf. DAVID W. LEEBRON, "Claims for harmonization: a theoretical framework", in *Canadian Business Law Journal*, v. 27, 1996, p. 67.

implicaria a mobilização de recursos que podem ser importantes para concretização de outras necessidades.

## **5. Direito Aduaneiro Comparado como potenciador da aproximação de soluções jurídicas**

As dificuldades de aproximação da normação identificadas, quer na esfera global, quer na regional, parecem, porém, ficar atenuadas por via da conceção do Direito Comparado como potenciador da aproximação de soluções jurídicas<sup>1161</sup>, no sentido de deixar de ser tão só um elemento utilizado pela doutrina ou uma fonte de inspiração para o legislador, para passar a ser simultaneamente um instrumento operativo nas tarefas de interpretação e de aplicação das normas jurídicas e uma fonte autónoma de Direito Aduaneiro.

Assim o é por via do carácter global que a questão aduaneira assume. Na ausência de um regime jurídico plena e globalmente uniformizado e transversal, os termos em que o Direito Aduaneiro é pensado e criado em distintos planos do globo leva a que se tenha por comparação o Direito Aduaneiro já pensado e criado noutros lugares, numa abertura extensa, plural e diversificada. O objeto de pensamento parece ser transversal: a tributação no comércio internacional de mercadorias – se deve existir ou não, de que forma e em que medida, em prol de um nível de proteção mais elevado em relação aquele que é o desejo comum, reconduzido ao desenvolvimento sustentável. É neste âmbito que as divergências entre soluções jurídicas surgem, a nível internacional, levando a fenómenos de “luta de braços” (“*brassage*”) entre Direitos Aduaneiros, envolvidos em fluxos complexos de influência recíproca.

A fluidez das normas internacionais obriga a um esforço de interpretação, à luz da comparação entre as soluções de todos os Estados onde elas são aplicáveis, em prol da construção de princípios gerais, ou de *standards* interpretativos necessários para a sua aplicação e integração (o que representa um dos cerne da presente investigação). Trata-se do reconhecimento de que de uma era de “grupos de referência” pré-determinados, se passou a uma de “comparação universal”<sup>1162</sup>, que potencia uma espécie de “interlegalidade”, surgindo pelas interações entre ordens jurídicas co-existentes, e

---

<sup>1161</sup> Cf. PATRÍCIA JERÓNIMO, *Lições de Direito Comparado*, Braga, ELSA Uminho, 2015, p. 28 e seguintes e 59, e DÁRIO MOURA VICENTE, *Direito Comparado*, I, Introdução e Parte Geral, Coimbra, Almedina, 2008, p. 90.

<sup>1162</sup> Cf. ZYGMUNT BAUMAN, *Modernidade Líquida*, Rio de Janeiro, Jorge Zahar editor, 2001 (*ebook*).

“afirmando-se que um processo de co-existência não implica conflito, constrangimento ou substância diferenciada”<sup>1163</sup>.

O Direito Comparado torna-se, desta forma, uma fonte de Direito Aduaneiro. É que, ainda que a influência de entidades, como a OMC ou grandes operadores económicos, na determinação das normas jurídico-aduaneiras seja evidente, a OMC não abrange todos os Estados nem os grandes operadores económicos representam todos os outros. E os próprios termos de influência são variáveis, havendo, assim, espaços para comparação.

Aliás, encarando o Direito Aduaneiro, no quadro da OMC enquanto um dos domínios onde se verifica uma intensa globalização jurídica, constata-se que os vários Direitos Aduaneiros não vivem de maneira independente, estando, isso sim, em situações de associados/rivais: um pouco ligados, um pouco concorrentes. Isto não significa que esses Direitos se encontrem necessariamente “envolvidos em processos de homogeneização muito profunda, mas antes que se confrontam, se impõem uns aos outros, assim como se aproximam por vezes de *standards* comuns”. E é este aumento do “nível de confrontação dos sistemas jurídicos” que impõe a necessidade de “saber como os outros evoluem, porque eles vão encontrar-se no caminho”<sup>1164</sup>.

A mudança de paradigma do Direito Comparado a que neste âmbito se assiste surge, precisamente, por força da aludida “confluência” dos Direitos Aduaneiros. O primeiro deixa de servir apenas para efeitos doutrinários, passando a conhecer relevância também para efeitos da interpretação e aplicação de normas jurídicas, e torna-se uma verdadeira fonte de Direito<sup>1165</sup>.

A arena internacional aduaneira é, neste sentido, um espaço recheado de ordenamentos jurídicos globais *sui generis*, que se acoplam estruturalmente a discursos altamente especializados, como é o caso da *lex mercatoria*, levando a que se fale não apenas numa “aldeia jurídica global”, mas sim num sem-número delas.

De qualquer forma, também no âmbito da União Aduaneira da União Europeia tem validade um Direito Aduaneiro comparado, considerando que, não obstante o elevado nível de uniformização

---

<sup>1163</sup> Cf. RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2011, p. 63.

<sup>1164</sup> Cf. JEAN-BERNARD AUBY, “Preface”, in FABRICE MELLERAY, “L’Argument de Droit Comparé en Droit Administratif Français”, Bruylant, Bruxelas, 2007, p. 10, *apud* VASCO PEREIRA DA SILVA, “O impacto do Direito Administrativo sem fronteiras no Direito Administrativo Português”, in *O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo*, Lisboa, Universidade Lusiana Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018, p. 42.

<sup>1165</sup> O Direito Comparado, tradicionalmente visto como exercício mais intelectual e teórico, passa a ser dotado de propósitos concretos/operacionais – cf. JEAN-BERNARD AUBY, “Preface”, in FABRICE MELLERAY, “L’Argument de Droit Comparé en Droit Administratif Français”, Bruylant, Bruxelas, 2007, p. 10, *apud* VASCO PEREIRA DA SILVA, “O impacto do Direito Administrativo sem fronteiras no Direito Administrativo Português”, in *O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo*, Lisboa, Universidade Lusiana Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018, p. 42.

existente, cada ordenamento jurídico mantém regras internas de índole aduaneira, as quais podem ser díspares entre si. Nestes termos, a relevância do Direito Aduaneiro comparado pode ser ilustrada com recurso à figura de “direito de contraponto”, da autoria de MIGUEL P. MADURO, usada de forma figurativa e como expressão da própria integração europeia. A imagem de “direito contrapontual” foi proposta no sentido em que, da mesma forma que, na música, o contraponto permite a sobreposição de linhas melódicas distintas que não se encontram numa relação de hierarquia, também o processo de integração europeia impõe que se aprenda a lidar com a relação não hierárquica entre ordens jurídicas e instituições e que se descubra como tirar o melhor partido do pluralismo jurídico existente<sup>1166</sup>. Da mesma forma que os Estados servem de recetores de impulsos supraestaduais, que os leva a proceder de um imperativo *top-down*, também poderão emitir impulsos de *bottom-up*, partilhando as melhores práticas que, internamente, foram desenvolvidas.

O Direito Aduaneiro comparado serve, pois, de motor, para a internormatividade aduaneira.

---

<sup>1166</sup> Cf. MIGUEL POIARES MADURO, “Europe and the constitution”: what if this is good as it gets?”, *in European Constitutionalism Beyond the State* (Joseph H. Weiler e Marlene Wind, ed.), Cambridge, Cambridge University Press, 2003, e “Contrapunctual Law: Europe’s Constitutional Pluralism in Action”, *in Sovereignty in Transition*, (Neil Walker, ed.), Oxford, Hart Publishing, 2003.



### **Divisão III – A normação aduaneira num cenário de derretimento jurídico, de déficit democrático e de necessidade de proteção do ambiente e dos direitos humanos**

A normação aduaneira tem vindo a ser construída num contexto em que a solidez jurídica não se mostra passível de concretização plena. “Solidez jurídica” no sentido da robustez que só as normas jurídicas são capazes de conhecer, por serem dotadas de efetiva vinculatividade e por terem sido criadas em contextos democráticos.

O comércio internacional de mercadorias representa uma realidade de tal forma complexa, ampla e líquida (no sentido de existência de um elevado nível de mutabilidade) que a solidez jurídica não consegue (e talvez, não deva) agarrar. O presente apartado serve, precisamente, o propósito de esclarecer os termos em que a normação aduaneira tem vindo a ser criada, desenvolvida e aplicada, identificando virtudes, fragilidades e propostas de alteração no sentido de contribuir para um plano que seja capaz de acolher a base principiológica tendencialmente transversal identificada.

Parte-se não só do reconhecimento que o Estado está, contemporaneamente, submetido a certas regras de Direito comum (*ius commune*) constitucional que o transcendem, como também da existência de vários fatores que têm levado a uma efetiva fragmentação do poder político. “O Estado tem hoje de conviver com importantes poderes legais e fácticos paralelos, supra- e infraestaduais, com fenómenos de federalismo, regionalização, esboroamento do seu poder e da sua jurisdição em certos locais, infra-ditaduras e tiranias convivendo com macro-democracia, além dos fenómenos do terrorismo, globalização, e até da pirataria, agora reinventada, etc. Além de que há, tudo indica que acima dos Estados, entidades menos óbvias como “mercados” e “agências de notação”. Uns vendem-lhe crédito, outras podem atribuir-lhe descrédito”<sup>1167</sup>.

Seguindo a sistematização de PAULO OTERO, tais fatores de influência na atuação estadual correspondem: (i) à internacionalização: por um lado, certos assuntos deixaram de ser do domínio dos Estados para passarem a constituir atribuições da comunidade internacional (a começar no direito de fazer a guerra e a terminar nos direitos do Homem) – num mundo globalizado, nenhum país é, nas palavras do autor, inteiramente livre de adotar normas autónomas na fiscalidade internacional, quanto mais não seja para evitar que o investimento transfronteiriço seja desencorajado; por outro lado, mesmo aquilo que há alguns anos era entendido como sendo do domínio reservado dos Estados, terá sofrido uma séria erosão (como será o caso do direito de ingerência ou intervenção humanitária); à globalização: a existência de questões cuja resolução só pode ser encarada à escala mundial deixa o

---

<sup>1167</sup> Cf. PAULO FERREIRA DA CUNHA, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014, p. 75.

Estado numa situação de impotência para lidar com esses problemas isoladamente (*v. g.*, regulação do capital, crises financeiras, aquecimento global, terrorismo, etc.); (ii) à integração europeia: os Estados Membros da União Europeia, ao admitirem que o Direito da União Europeia vigore diretamente na respetiva ordem, fragmentam a sua autoridade num conjunto de domínios, alguns dos quais verdadeiros atributos da soberania, como o poder de decidir sobre a moeda própria<sup>1168</sup>; e à (iii) *neofeudalização interna*: verifica-se que existem diversos outros centros de poder, que rivalizam e disputam com o Estado parcelas relevantes do poder político, como sucede com as Regiões autónomas, com as Autarquias locais, e também com grandes empresas, grupos económicos, financeiros, comunicacionais e outros, formais e informais<sup>1169</sup>. No contexto do comércio internacional, a neofeudalização é externa, com impactos na soberania e na legitimidade para efeitos de criação da disciplina relevante no âmbito da tributação no comércio internacional de mercadorias.

## **1. Da solidez à solubilidade jurídica – a construção da normação aduaneira em rede**

Atenta a pluralidade normativa já identificada, parece existir um abandono do modelo piramidal, verticalizado, sistematizado, erigido sob o princípio da hierarquia das normas (o qual prevalecera durante a maior parte do século XX)<sup>1170</sup>, em prol da adoção de um modelo em rede, horizontalizado, capaz de espelhar a própria sociedade em rede. Neste modelo, a estrutura típica da tecnoburocracia estadual, rígida, é substituída por uma estrutura flexível, que convive com uma pluralidade de novos atores, de novos instrumentos disciplinadores, de novas influências, e de novas unidades de poder e de decisão, com reflexos no domínio aduaneiro, ou, mais amplamente, no domínio tributário, enquanto esfera que convoca especiais exigências de segurança e de estabilidade.

Se se entende que os direitos aduaneiros são impostos, é precisamente no seu domínio onde as exigências de legalidade e de tipicidade se devem impor com especial vigor. Por um lado, os direitos aduaneiros devem ser criados por órgãos que sejam capazes de representar a coletividade (*no taxation*

---

<sup>1168</sup> No que especificamente concerne ao impacto da globalização na soberania dos Estados, por força da concorrência tributária por aquela potenciada, THOMAS PIKETTY, no sentido da existência de uma “comercialização da soberania estatal”, refere que “O direito de estabelecer sua própria taxa de tributação não existe. Não se pode enriquecer por meio do livre-comércio e da integração económica com os vizinhos e depois desviar impunemente sua base fiscal. Isso parece roubo, pura e simplesmente” - cf. THOMAS PIKETTY, *O capital no século XXI*, Mônica Baumgarten de Boule, Rio de Janeiro, Editora Intrínseca, 2013, p. 643 e 644 (disponível em <https://fernandonogueiracosta.files.wordpress.com/2015/08/o-capital-no-secc81culo-xxi-thomas-piketty.pdf> [23-07-2019]).

<sup>1169</sup> Cf. PAULO OTERO, *Direito Constitucional Português*, vol. I - Identidade Constitucional, Coimbra, Almedina, 2010.

<sup>1170</sup> Trata-se, evidentemente, do modelo associado à “teoria pura do direito” de KELSEN, que fora edificada sobre as bases de um sistema jurídico “hierarquizado de cima para baixo”. No topo estaria a *Grundnorm* (a “norma básica”), que é pressuposta e não posta - *vide* o clássico *Reine Rechtslehre*, cf., na primeira edição, HANS KELSEN, *Introduction to the problems of legal theory* (Trad. de Bonnie Litschewski Paulson e Stanley L. Paulson), Oxford, Clarendon Press, 1992, p. 55 a 75 - em especial, o capítulo V - *The legal system and its hierarchical structure*; na segunda edição, HANS KELSEN, *Pure theory of law*, 2.ª ed. (Trad. de Max Knight Clark; The Lawbooks Exchange, 2005, p. 221 e seguintes - em especial, o capítulo 35 - *The hierarchical structure of the legal order*.

*without representation*) e os diplomas que os consagram, desenvolvendo os respetivos elementos tidos como essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes<sup>1171</sup>) devem ser exaustivos na sua descrição, com um nível de detalhe que permita aos respetivos destinatários saber, pela leitura dos preceitos jurídico-normativos, a que obrigações aduaneiras estarão adstritos.

Tratam-se, estas, de exigências que parecem ser de difícil concretização num plano em que a tributação aduaneira, nas esferas estaduais, surge como intervenção de atuações supraestaduais e que devem procurar ir ao encontro da consagração de soluções adaptadas a uma realidade complexa e altamente volátil.

A complexidade associável à normação aduaneira tem vindo a ser potenciada por aquela que é a construção em rede, que afasta a lógica piramidal clássica, mas que também não deixa de expressar valores tendencialmente comuns surgidos com base numa espécie de *hominização* da normação. É patente a proliferação de normas e de instâncias para solução de conflitos, instâncias essas que são especializadas e relativamente autónomas, que não seguem um modelo paralelo com os conhecimentos e práticas normalmente adotadas internamente. Há um alargamento dos atores públicos ou privados, nacionais ou internacionais que também contribuem para a produção normativa aduaneira. Há uma pluralidade das fontes normativas, as quais já não conhecem apenas no Estado a sua origem, sendo antes repassadas às instituições privadas ou às organizações internacionais (que incluem, para além do mais, funções administrativas, por vezes com os mesmos procedimentos e até com os mesmos funcionários locais, encontrando-se numa interface entre as autoridades nacionais e internacionais<sup>1172</sup>). A ordem normativa tradicional fica envolvida por ordens paralelas, que envolvem atores privados, de distintas naturezas, levando a que as normas deixem de ser fundamentalmente públicas e passem a ser também privadas, criadas por instituições que estabelecem padrões internacionais que serão seguidos pelos Estados<sup>1173</sup>. Percebe-se, assim, a proliferação de normas estaduais e não estaduais, especificamente reportadas à tributação no comércio internacional, sem hierarquização, estando antes ligadas entre si, como se de uma rede se tratasse. A rede, porém, é por vezes tida como uma *“spaghetti bowl”*<sup>1174</sup>, ou como uma teia de aranha, emaranhada, face a uma combinação de acordos e de outros instrumentos disciplinadores sobrepostos e concorrentes, ainda

---

<sup>1171</sup> Partindo da consagração constitucional portuguesa (artigo 103.º, n.º 2).

<sup>1172</sup> Cf. JEAN-BERNARD AUBY, “La théorie du droit administratif global: Brève présentation critique”, in *SCIENCES PO: Troisième session du Séminaire – “Droit Administratif Comparé, Européen et Global”*, 2007, p. 4 a 6 (disponível em <https://www.sciencespo.fr/chaire-madp/sites/sciencespo.fr/chaire-madp/files/jba.pdf> [29-07-2019]).

<sup>1173</sup> Cf. RUTH M. P. SANTOS, “CETA e TTIP: A Nova Configuração do Comércio Internacional e o Futuro da Organização Mundial do Comércio”, in *OMC 2.0: O CETA como Novo Paradigma do Direito Internacional Económico*, Lisboa, CEDIS, 2018, p. 71.

<sup>1174</sup> A expressão foi empregue em 1992 por J. BHAGWATI, a propósito da quantidade de FTAs celebrados e da forma como se relacionam, na obra “Regionalism versus Multilateralism”, in *World Economy*, v. 15, n.º 5. Sobre o efetivo significado da mesma, no contexto dos FTA's, vide KOTERA AKIRA, “What is “Spaghetti Bowl Phenomenon” of FTAs?”, in *Research Institute of Economy, Trade and Industry* (disponível em [https://www.rieti.go.jp/en/columns/a01\\_0193.html](https://www.rieti.go.jp/en/columns/a01_0193.html) [01-08-2019]).

que se reconheça que a complexidade que caracteriza o comércio internacional convoque soluções também elas complexas.

Particularmente no domínio em que nos movemos, a formação de um agregado normativo articulado e coerente poderá estar prejudicada pela circunstância de se assistir à diluição das fronteiras sistêmicas, onde a complexidade é avassaladora, tamanha que é a abundância de acordos, convenções, regulamentos, diretivas e recomendações que versam, numa visível dispersão e consequente potencial e efetiva incoerência sobre os termos em que as importações e exportações de bens devem ou não ser concretizadas e, conseqüentemente, tributadas.

### **1.1. A transnacionalidade da normação, a emergência do Estado pós-regulador e a normação aduaneira não estadual**

No domínio da tributação aduaneira as atividades normadora, política e administrativa ficam, em parte, confiadas a privados ou a entidades que não formam um Estado (ainda que, nalguns casos, possam ser compostas por uma reunião de Estados), num movimento de privatização da atividade aduaneira, em concreto, daquela que se destina ao desenvolvimento da normação. Trata-se de um movimento que parte do domínio público para o domínio privado, o qual é ainda acompanhado de um movimento da órbita nacional para a órbita internacional e, também, de uma esfera jurídica para a esfera política.

Concentremo-nos, então, para já, na intervenção de entes não estaduais na produção normativa.

Seguindo DJELIC e ANDERSSON, não obstante as mudanças verificadas no papel do Estado-nação, ele continua forte e presente no centro do processo decisório internacional, o qual é caracterizado, precisamente, pela transnacionalidade, a qual integra o acervo dogmático próprio do pensamento jurídico pós-moderno. Há uma produção do Direito em rede, através de entidades de diversa natureza, nacionais e internacionais, dotadas de amplas competências<sup>1175</sup>. O modelo que restringia a alocação da competência regulatória ao ambiente doméstico foi substituído por um modelo transnacional, cuja principal característica assenta no entendimento da regulação enquanto uma mistura de atividades complexas que ligam o global e o local, ocorrendo simultaneamente dentro, entre e através das fronteiras nacionais. As características do presente cenário evidenciam a superação do

---

<sup>1175</sup> Cf. M. L. DJELIC e SAHLIN ANDERSSON, "Institutional Dynamics in a reordering world", in *Transnational governance: Institutional Dynamics Regulation*, Cambridge, Cambridge University Press, 2006, p. 375 e seguintes.

termo “Estado regulador”, uma vez que a multiplicação de instâncias reguladoras e atores envolvidos nesse processo indicam a existência de um Estado pós-regulador (*postregulatory State*)<sup>1176</sup>.

A existência de um Estado pós-regulador é evidenciada pela aproximação entre atores públicos e privados, pela indistinção entre Estado e mercado, e pela introdução de uma visão descentralizada da regulação, a qual passa a ser pautada por mecanismos regulatórios que não estão, necessariamente, atrelados à autoridade estadual. Isto porque a complexidade das questões – trazida, desde logo, pelo contexto internacional em que se inserem – exige elevados graus de *expertise*, a que o Estado contemporâneo já não poderá responder e, simultaneamente, requer instâncias neutras e transparentes de mediação, alheias à lógica governamental<sup>1177</sup>. Os assuntos a resolver são revestidos por complexidade, os quais devem conhecer uma resposta por parte da multiplicidade de entidades que são aptas a fazê-lo. Não existe, pois, um centro decisório inspirado numa lógica unitária. Existem, isso sim, vários centros, permeáveis a lógicas diversas dentro de um conjunto fragmentário e instável em constante evolução, dentro do qual os equilíbrios são meramente provisórios e funcionam “em rede”, sem hierarquias<sup>1178</sup>.

No pensamento de SCOTT H. JACOBS, é possível distinguir quatro modelos de regulação internacional: (i) a regulação negociada, a qual é realizada por meio de acordos internacionais formais e vinculativos, em prol do estabelecimento de um sistema regulatório comum; (ii) a regulação cooperativa, assente na aproximação e na flexibilização das regulações nacionais, mediante o intercâmbio de informações e a coordenação de agendas e regras; (iii) a regulação delegada, que se reconduz aos casos em que o controlo sobre a regulação é cedido a um determinado agente, normalmente supranacional; e (iv) a regulação semigovernamental, que é concretizada através de órgãos privados internacionais que estabelecem certificações internacionais – os assim designados padrões privados<sup>1179</sup>.

No concreto domínio aduaneiro, a regulação parece ser negociada e semigovernamental. Isto porque, quer esteja em causa a ordem europeia ou a ordem global da OMC ou da Câmara de

---

<sup>1176</sup> Cf. MICHAEL MORAN, “Understanding the Regulatory State”, in *British Journal of Political Science* v. 32, 2002.

<sup>1177</sup> Sobre os termos em que a erosão do poder dos Estados e a assunção do poder por entes não estaduais (enquanto manifestações de *diffusion of power*) são assumidas como *megatrends* contemporâneas, vide JOÃO SÉRGIO RIBEIRO e MANUEL FONTAINE CAMPOS, “Diffusion of power in Portugal: limits to centralization in a context of decline of state power”, in *Global Trends 2030: The Futures of Portugal, Revista Debater a Europa*, Suplemento ao n.º 15, julho/dezembro, 2016, CIEDA/CEIS20, 2016 (disponível em [https://impactum-journals.uc.pt/debaterueuropa/article/view/\\_15-1\\_4/3174](https://impactum-journals.uc.pt/debaterueuropa/article/view/_15-1_4/3174) [20-02-2020]).

<sup>1178</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 109.

<sup>1179</sup> Cf. SCOTT H. JACOBS, “Regulatory co-operation for an interdependent world: issues for government”, in *OCDE - Regulatory Co-operation for an Interdependent World*, Paris, OCDE, 1994.

Comércio Internacional (CCI)<sup>1180</sup>, prevalece o mesmo imperativo: eliminar a concorrência de qualquer restrição, incluindo legislações estaduais (inclusivamente do domínio fiscal e aduaneiro) tidas como obstáculos à livre circulação de mercadorias (e de pessoas, capitais e serviços). Neste contexto, as regras aplicáveis às transações comerciais de mercadorias são negociadas, tal como acontece, por exemplo, com a localização geográfica dos operadores económicos, e com as obrigações assumidas por uns e por outros. Ou seja, ainda que, no contexto da União Aduaneira da União Europeia, os direitos aduaneiros sejam fixados por via regulamentar, as respetivas taxas são fixadas tendo em conta as negociações concretizadas no âmbito do então GATT (tal como resulta expressamente do preâmbulo do Regulamento n.º 2658/87)<sup>1181</sup>, sendo difícil deixar de assumir a influência de interesses privados prosseguidos essencialmente por grandes operadores económicos possam ter tido nas mesmas<sup>1182</sup> ou por Estados financeiramente mais prósperos, com um grau de influência sobre outros considerável.

Nestes termos, a lei deixa de estar na dependência do Estado e a ação do poder público torna-se cada vez mais interligada com a dos poderes de entidades não estaduais. Sejam quais forem as *nuances* necessárias da análise jurídica e a sobrevivência do modelo hierárquico em importantes setores sociais, não se poderá deixar de integrar na respetiva análise os poderosos efeitos destruturantes que a lei do mercado exerce sobre a regulação tradicional.

## **1.2. A autorregulação no comércio internacional de mercadorias**

Especificamente no que concerne à ação de entes privados, especialmente a que é concretizada por operadores económicos poderosos, quanto aos termos em que atuam, em concreto, no comércio internacional, para além de conhecerem regulação proveniente da sua própria esfera,

---

<sup>1180</sup> No que concerne à CCI, em causa está uma associação empresarial privada, que prossegue três atividades principais, com vista a facilitar as operações de comércio internacional: a redação de recomendações, a disponibilização de serviços de resolução amigável de litígios e a definição de princípios e orientações estratégicas, sem vinculatividade direta associada.

<sup>1181</sup> As taxas de direitos aduaneiros encontram-se fixadas por meio do Regulamento n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum. O aludido Regulamento consubstancia um ato cuja publicação é uma condição da sua aplicabilidade. As alterações ao aludido Regulamento – quer no que concerne à nomenclatura atribuída aos produtos quer no que toca às taxas propriamente ditas, são concretizadas por via de Regulamentos da Comissão, que também são tidos como atos cuja publicação é uma condição da sua aplicabilidade. Aliás, o Regulamento de Execução (UE) 2016/1821 da Comissão, de 6 de outubro de 2016, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, consubstancia um ato não legislativo.

<sup>1182</sup> É neste sentido que diz JACQUES FONTANEL que "[o]s actores económicos arvoram-se em defensores dos interesses coletivos, se bem que representem, por vezes particulares. Resulta daí uma certa confusão na governança da mundialização" – cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise»*. *Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 7.

Sobre esta dimensão reportar-nos-emos *infra*.

influenciam a disciplina jurídica a criar<sup>1183</sup>, na suposição de que esta deve andar atrás da realidade, atento o caráter vinculativo que conhecerá<sup>1184</sup>.

A autorregulação é, então, uma realidade que vive em crescendo, sendo conhecida como governação corporativa (“*gouvernement d'entreprise*”), cuja primeira revelação surge num contexto interno, ou seja, no seio da própria entidade que a cria, mas que é capaz de se estender para lá do seu núcleo, influenciando o próprio mercado, dada a sua capacidade de mudar o ambiente, incluindo o ambiente normativo aplicável a um determinado domínio<sup>1185</sup>.

Debruçando-nos, em particular, sobre o domínio da autorregulação, importa aferir qual é a respetiva relação com as ordens jurídicas dos Estados. Em concreto, cumpre determinar qual é a eventual legitimidade que lhe poderá ser associada no domínio aduaneiro, no contexto do qual, conforme se constatará, é capaz de assumir proporções questionáveis.

Antes de avançar, porém, cumpre esclarecer que se seguirá uma linha de pensamento que assume apenas o material político-normador originalmente criado pelo Estado como merecedor da designação de *jurídico*. Não obstante, considera-se que todo o material jurídico conhece essa qualidade desde que incorporado ou reconhecido estadualmente, desde logo, através das suas normas de incorporação constitucionalmente estabelecidas<sup>1186</sup>.

### 1.2.1. A legitimidade no contexto da autorregulação

Ora, o instrumento legal por excelência da autorregulação é o contrato. Porém, os contratos, no domínio em que nos movemos, ao serem tidos como um instrumento válido de autorregulação, têm de ser assumidos com uma extensão sem precedentes e inoportável, empurrando a ordem pública e as leis imperativas para muito longe<sup>1187</sup>. Não obstante, e por outro lado, a ordem contratual apresenta a tendência de institucionalização, favorecendo a respetiva transição para uma regulação mais global<sup>1188</sup>,

---

<sup>1183</sup> Neste sentido, e encarando a aludida influência negativamente, “[t]ransnational corporations (TNCs) have as much influence over the shape of global trade as the WTO, if not more (...). They should also lose a lot of the influence they currently have over global trade policy.” -cf. GREG BUCKMAN, *Global Trade: Past Mistakes, Future Choices*, Zen Books, 2005, p. 279.

<sup>1184</sup> É particularmente evidente a evolução da regulação no que concerne, então, à retração do princípio da legalidade, a intensificação dos poderes inspetivos e sancionatórios e à atenuação do controlo jurisdicional - cf. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 44.

<sup>1185</sup> O termo “regular” pode ser entendido como disciplinar ou alterar o comportamento dos operadores económicos. No concreto domínio da economia, a regulação exige não só o estabelecimento de regras, mas também de instrumentos de ação e de estrutura de negociação, implementação e supervisão de tais regras. No contexto do comércio internacional, o conceito de regulação económica abrange não só a regulação normativa - que estabelece as regras -, mas também a supervisão para controlo e fiscalização. Quanto à intensidade da regulação, esta pode ter um caráter *soft* ou *hard*, e a consequência associada pode ter um caráter punitivo ou premiador (baseada em estímulos).

<sup>1186</sup> Na linha de ROGÉRIO SOARES, não se pretende um Estado que “perca o respeito” à estrutura da sociedade – cf. ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, *Direito Público e Sociedade Técnica*, Coimbra, Edições Tenacitas, 2008, p. 86.

<sup>1187</sup> Cf. B. REMICHE, “L'évolution actuelle fait apparaître un grand absent: l'intérêt général” (Le rôle régulateur des contrats internationaux de transfert de technologie: du contrat contrôlé au contrat libéré”, in *Les transformations de la régulation juridique*, J. Clam et G. Martin, Paris, LGDJ, 1998, p. 320.

<sup>1188</sup> Cf. E. WYMEERSCH, *L'autorégulation dans le domaine financier*, in *L'autorégulation*, X. Dieux et al., Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 171 e seguintes.

no âmbito da qual as cláusulas contratuais são tendencialmente padronizadas, dando origem a contratos padrão, assentes em relações contratuais estabilizadas, que contam com a participação de vastas redes de parceiros económicos e de arranjos associativos. Parece ser esta a realidade subjacente aos contratos celebrados no contexto do comércio internacional de mercadorias, acolhedores de *Incoterms*. Ora, as organizações no seio das quais a autorregulação é evidente possuem regras internas e, até, entidades destinadas à prevenção de conflitos, sendo emanados documentos também eles exteriorizadores da harmonização de vontades. As regras assim criadas assumem normalmente a forma de códigos de boa conduta, contribuindo para o nascimento de usos uniformes comerciais, assentes nas aludidas cláusulas padronizadas<sup>1189</sup>. Na expressão de SCHMITTHOFF, os usos comerciais consistem em métodos de agir ou condutas geralmente observadas num determinado ramo de negócio com tal regularidade que são aceites como vinculativas por agentes da mesma área<sup>1190</sup>.

É precisamente este reconhecimento extrajurídico de vinculatividade das normas fruto da autorregulação – que não podem deixar de ser qualificadas como instrumentos de *soft law*, assentes em recomendações – que permite constatar a não exclusividade das normas jurídicas na disciplina das relações comerciais<sup>1191</sup>.

Ainda assim, também não são completamente desprovidas de significado jurídico. Neste sentido, em causa estão normas de cumprimento opcional (o que justifica a sua qualificação como “*droit facultatif*”<sup>1192</sup>), cujo alcance, em virtude do seu efeito relativo, não se estende para além do círculo de entidades envolvidas. O estudo competitivo das normas pelos privados poderá contribuir para o aprofundamento dos debates e para o refinamento das soluções jurídicas *stricto sensu*. Por outro lado, a ausência de sanções “oficiais” poderá não ser tida como um obstáculo à garantia do respetivo

---

<sup>1189</sup> Neste sentido, e precisamente a propósito da autorregulação no contexto do comércio internacional, nas palavras de MARCELO DIAS VARELLA, “*[i]n na environment of rapid changes in markets and regulatory regimes pressured heavily by competitive markets. State macrocorporate arrangements, though apparently rigid, centralized and immovable, give way to microcorporate agreements, with capacity for effective, flexible and rapid autoregulation*” – cf. MARCELO DIAS VARELLA, *Internationalization of Law – Globalization, International Law and Complexity*, Heidelberg, Springer, 2014, p. 42.

<sup>1190</sup> Cf. CLIVE M. SCHMITTHOFF, Schmitthoff, *International Trade Usages*, Institute of International Business Law and Practice, Paris, ICC Publishing, 1987, p. 14 *A lex mercatoria*, enquanto lei privada das trocas económicas transnacionais, conhece esta mesma origem. O campo da publicidade representa uma ilustração, entre outras, do estabelecimento de uma ordem reguladora privada: seguindo o exemplo da Câmara de Comércio Internacional, autora de um “Código de práticas justas” nesta área, a Bélgica viu o nascimento de um Conselho de Publicidade, que emitiu um conjunto de regras intitulado “Regulamento da Publicidade”. Por sua vez, esta deontologia é implementada por um Júri de Ética em Propaganda, que regula o setor por meio de opiniões preventivas e decisões *ex post facto*.

<sup>1191</sup> “*The practical difficulties with employing hard law at an international level have resulted in softer codes of conduct stepping in to fill the void*” (...) “*Soft law (...) consists of rules which are not legally binding, but which still intend to produce changes in behaviour from those it regulates*” – cf. ROYA GHAFELLE, ANGUS MERCER, “Not starting in sixth gear: an assessment of the U.N. global compact’s use of soft law as a global governance structure for corporate social responsibility”, in *U. C. Davis Journal of International Law and Policy*, v. 17, 2010, p. 44 (disponível em <https://jilp.law.ucdavis.edu/issues/volume-17-1/41-61.pdf> [01-06-2019]).

<sup>1192</sup> Cf. FRANÇOIS OST e MICHEL VAN DE KERCHOVE, *De la pyramide au résau? Pour une théorie dialectique du droit*, Facultés Universitaires Saint-Louis Boulevard du Jardin Botanique, 2002, p. 86.



cumprimento<sup>1193</sup>. E mais: a “deslegalização” trazida pela autorregulação pode ser tida como um fenómeno típico de um Estado-Estratega, no sentido que quem determina o poder, o *como* se intervém no novo tipo de regulação, reproduz a sua imagem, surgindo a mesma como uma forma de política de retorno a uma maior responsabilidade comunitária, como estratégia de poder<sup>1194</sup>.

Porém, continua a ser questionável o tipo de vinculatividade decorrente deste “Direito sem dentes”, no âmbito do qual os interesses são auto-sustentados, auto-controlados. Uma possibilidade que não nos parece ser de afastar prende-se com a qualificação de tais recomendações como normas consuetudinárias. Para esse efeito, é necessário o preenchimento de dois requisitos cumulativos: a *longa consuetudo* e a *opinio iuris vel necessitatis*, os quais dizem respeito, respetivamente, ao elevado grau de aceitabilidade e disseminação da prática entre os Estados, e à convicção de obrigatoriedade de respeito à norma. Ora, as recomendações parecem falhar ambos os requisitos, considerando que são ainda muitas os Estados que não as implementam e é ainda parca a convicção quanto à respetiva obrigação legal<sup>1195</sup>. Não obstante, e seguindo ALLISON CHRISTIANS, o facto de as recomendações tributárias não terem ainda sido elevadas a costumes, nada impede que tal qualificação venha a ser atribuída, considerando que, por força da sua natureza dinâmica, “*these tax norms could evolve into customary law if enough states sufficiently internalize them going forward*”<sup>1196</sup>. A ser assim, a concretização de uma base principiológica seria potenciada.

A qualificação jurídica dos fenómenos de autorregulação permanece, de resto, delicada. Mantendo o elenco de fontes formais de Direito e assumindo que apenas as sanções legais oficiais (penas de multa, de prisão, ...) são garantias de cumprimento, concluir-se-á, tal como P. VAN OMMESLAGHE, que as regras resultantes da autorregulação padecem de falta de autonomia não são normas jurídicas, no sentido em que a sua legalidade é meramente “emprestada”, surgindo de uma positivação legal posterior, conhecendo, por vezes, invocação jurisprudencial, podendo também contribuir para a formação de usos<sup>1197</sup>.

---

<sup>1193</sup> Seguindo JOSEPH RAZ, SCOTT J. SHAPIRO e OONA HATHAWAY, a execução do Direito constitui um traço não essencial para a verificação da juridicidade. “*Is it possible for there to be a legal system in force which does not provide for sanctions or which does not authorize their enforcement by force? The answer seems to be that it is humanly impossible but logically possible*” – cf. JOSEPH RAZ, *Practical reason and norms*, Oxford, Oxford University Press, 2002, p. 158. No mesmo sentido, “[*there is nothing unimaginable about a sanctionless legal system*]” – cf. SCOTT J. SHAPIRO, *Legality*, Cambridge, The Belknap Press of Harvard University Press, 2011, p. 170. E ainda, “[*contrary to the Modern State Conception, most legal conduct rules need not be part of enforcement chains. (...) Though we are personally persuaded by this argument, we are aware that many are not*]” – cf. OONA HATHAWAY, SCOTT J. SHAPIRO, *Outcasting: enforcement in domestic and international law*, Yale Law School Faculty Scholarship, 2011, p. 276 e 277 (disponível em [https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4846&context=fss\\_papers](https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4846&context=fss_papers) [01-06-2019]).

<sup>1194</sup> Cf. RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2011, p. 63 e 64.

<sup>1195</sup> Ainda que, como se constatou supra, sejam identificáveis autores que não atribuam tal relevância ao carácter executivo do Direito.

<sup>1196</sup> Cf. ALLISON CHRISTIANS, “Hard law and soft law in international taxation”, in *Wisconsin International Law Journal*, Vol. 25, n.º 2, 2007, p. 6 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=988782](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=988782) [11-07-2019]).

<sup>1197</sup> Cf. P. VAN OMMESLAGHE, “L’*autorégulation*, rapport de synthèse”, in *L’*autorégulation**, Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 263 e seguintes.

É neste sentido que X. DIEUX e V. SIMONART consideram que, face à síndrome da “impotência pública” (“*l’impuissance publique*”) a autorregulação poderá ser tida como uma espécie de “laboratório legal”, experimentando soluções pré-legais que seriam, então, consagradas no ordenamento jurídico, com um “efeito de atraso” pelas fontes oficiais do sistema<sup>1198</sup>. Trata-se de um cenário que não conhece lugar no sistema tradicional piramidal, convocando o entrelaçamento de elementos de produção normativa em rede (tal como se constatou). A produção do Direito parece renunciar cada vez mais à norma geral e abstrata e lança mão dos mecanismos consensuais.

A questão que se levanta, a este propósito, prende-se com a determinação da vinculatividade inerente a preceitos jurídico-aduaneiros que surgem em resultado da autorregulação. Isto porque a autorregulação condiciona a forma como o comércio internacional de mercadorias é concretizado, por via da autoridade técnica que, por essa via, é exercida. Ao assim ser, a tributação, em manifestação prática da ideia basilar de que o Direito anda atrás da realidade, é adaptada a esses mesmos termos, definidos por via da autorregulação. Poder-se-á dizer, assim, que ainda que a autorregulação não se reconduza, diretamente, à tributação, exerce uma influência, pelo menos indireta, sobre a mesma. Dificilmente uma percepção segundo a qual a vinculatividade não existiria poderia ser acolhida, atentos os efeitos práticos incomensuráveis daí decorrentes. No limite, estar-se-ia a criar uma via de justificação para o incumprimento de preceitos jurídico-normativos com base no contexto em que surgiram. Por outro lado, importa reconhecer que noutros domínios do Direito a realidade não é assim tão distante, apesar de o procedimento de autorregulação não ser particularmente evidente. Os *lobbies*, as “leis por medida”, entre outros exemplos, representam a forma como a atividade jurídico-normativa é direta e significativamente influenciada por entes externos, cuja atuação, com impacto normativo, no sentido de efetiva prossecução do desenvolvimento sustentável não consegue ser garantida nos mesmos termos como quando a disciplina surge por meio de entidades legitimadas para o efeito. Não obstante, os regimes jurídico-normativos assim criados (na sequência da autorregulação) não são afastados do ordenamento jurídico, sendo vinculativos para a administração e para o juiz. Assim, ainda que precedentes da autorregulação, haverá que aceitar a juridificação aduaneira das normas daqui decorrentes, reconduzidas à tributação nas transações comerciais de mercadorias, por força dessa mesma juridificação.

Não são de ignorar, por outro lado, os riscos associados à autorregulação, capazes de se sobrepor às vantagens de rapidez, flexibilidade, adaptabilidade às circunstâncias ou da eficácia na sua implementação. Na verdade, a autorregulação não garante a representatividade de todos os interesses

---

<sup>1198</sup> Cf. X. DIEUX e V. SIMONART, *Droit économique international et “autorégulation”*, in *L’autorégulation*. Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 219.

em causa, mesmo que dificilmente apresente as garantias processuais que se pode esperar de um regulamento democrático, sendo possível que se assuma como um meio de fazer valer interesses concentrados, privados, em prejuízo do superior interesse público. Por outro lado, levanta sérios problemas de incoerência, em prejuízo dos níveis de acolhimento e cumprimento, considerando que as fontes de onde brota são várias e, recorrentemente, sem ligação (pelo menos societária ou comercial) entre elas.

### **1.2.2. A legitimidade no contexto da regulação de uma *entidade reguladora global***

A intervenção normativa (não jurídica) de uma *entidade reguladora global*<sup>1199</sup> – numa qualificação atribuível a organizações internacionais em relação ao concreto domínio em que atuam (desde logo, no caso do comércio internacional, à OMC) resultará, em termos práticos e essencialmente, na emissão de prescrições que podem assumir a forma de meras “recomendações”, de “códigos de boas práticas”, ou de “códigos de boa conduta”, sem que os respetivos destinatários – Estados e operadores económicos –, se encontrem efetivamente vinculados em termos jurídico-normativos à regulação assim consubstanciada. A vinculação, a surgir, deve resultar dos possíveis tratados e acordos posteriores que possam ser celebrados nos termos constitucionais internos. Tudo mais, materializa *soft law*.

Centrando-nos na atuação da OMC, e de acordo com a qualificação atribuída pelo artigo 8.º, n.º 3, as normas dali decorrentes correspondem a normas emanadas por uma organização internacional de que Portugal faz parte, em sentido próprio<sup>1200</sup>. Mas serão normas jurídicas? Parece que não, a não ser que lhe venha a ser conferida uma delegação dessa atividade jurídico-normativa.

Desde logo, há que equacionar também se as “normas” que decorrem de decisões proferidas pela OMC, no contexto de casos concretos, poderão ser tidas, de facto, como *international delegations*<sup>1201</sup>. Trata-se de reconhecer competência a entes externos, não estaduais, para a emanação de atos normativos produtores de efeitos nas ordens normativas internas<sup>1202</sup>. Em bom rigor, está-se

---

<sup>1199</sup> A expressão é de VASCO PEREIRA DA SILVA, “O impacto do Direito Administrativo sem fronteiras no Direito Administrativo Português”, in *O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo*, Lisboa, Universidade Lusiana Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018, p. 46.

<sup>1200</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 385. No mesmo sentido, vide, nomeadamente, CLAUDIA MARCOLUNGO, “Gli effetti degli atti del WTO sugli operatori economici privati”, in *RTDP*, 4, 2003, p. 996 e seguintes.

<sup>1201</sup> Cf. EDWARD SWAINE, “The constitutionality of international delegations”, in *ColLw*, 104, 6, 2004, p. 1492, apud JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 384.

<sup>1202</sup> São, por isso, normas distintas, como vimos, das normas de Direito Internacional geral ou comum (que consistem num conjunto de verdadeiras normas jurídicas aplicáveis no âmbito das relações entre sujeitos de Direito Internacional, que assumem uma natureza heterogênea e que resultam de um

perante decisões individuais de uma organização internacional, que têm como destinatário um determinado Estado. Em causa está saber se se deverá aceitar que entes internacionais, apesar de concretizarem uma atividade administrativa em sentido restrito e técnico, podem ser titulares de poderes normadores com eficácia externa em relação à organização que corporizam. Centrando-nos na hipótese em que esse mesmo Estado seria o português, e seguindo, uma vez mais, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, poder-se-á considerar que a *ratio* do n.º 3, do artigo 8.º, da CRP, é a de incluir atos como estes, ainda que a sua letra não se referia a atos não normativos<sup>1203,1204</sup>.

Assim, a normação aduaneira conhece, para além da disciplina eminentemente assente em normas jurídicas, um conjunto vasto de diplomas que, não conhecendo juridicidade, são aplicados como forma de regulação do comércio internacional. Ainda que esta regulação não se reconduza, particularmente, à exigência propriamente dita de direitos aduaneiros (a qual é feita, no domínio da União Aduaneira da União Europeia, por via regulamentar), condicionam os termos de relacionamento comercial entre Estados, o que ditará, conseqüentemente, os termos da tributação. É neste sentido que diz CASADO OLLERO que cada vez mais estamos na presença não de um “*Estado de derecho fiscal*”, mas sim de um “*mercado de derecho fiscal*”, considerando que o legislador está intensamente condicionado por aquilo que o mercado permite ou não<sup>1205</sup>, sendo a expressão “mercado” aqui empregue com plenitude de sentido.

Precisamente no que concerne à atuação da OMC, estamos, como dizíamos, perante uma *entidade reguladora global*, em manifestação da ideia de que as normas aplicáveis aos casos concretos decorrem de múltiplas fontes autónomas, independentes umas das outras, situadas em níveis diferentes, com ausência de exclusividade entre regimes internacionais, numa manifestação de autocontenção do legislador. Em casos onde se verifica uma aplicação simultânea de, por exemplo, normas de tratados internacionais, normas criadas por entidades reguladoras globais e normas de Direito interno, parece existir uma relativa indistinção entre regulação e autorregulação e uma ausência

---

processo de criação espontânea, não emanando de uma vontade positiva, mas sim da consciência jurídica geral) e das normas de Direito Internacional Convencional (aquele que tem uma génese voluntarista, materializando-se nas normas constantes de Convenções Internacionais celebradas entre os sujeitos de Direito Internacional e que pode impor aos Estados comportamentos vinculados) - cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 379 e seguintes.

<sup>1203</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 385 e 386.

<sup>1204</sup> Trata-se também da linha de pensamento de JORGE MIRANDA, que entende que o preceito em causa não se refere a atos não normativos porque não tem de o fazer, impondo-se uma interpretação sistemática do n.º 3, que o compreenda inserido num artigo que apenas cuida da receção no ordenamento interno de *normas externas* - cf. JORGE MIRANDA, *Direito internacional público - I*, policop., Lisboa, 1995, p. 185. JÓNATAS MACHADO e FRANCISCO FERREIRA DE ALMEIDA consideram que daquele preceito deve ser feita uma interpretação extensiva do enunciado linguístico usado pelo legislador constituinte, de modo a abranger atos formalmente administrativos e jurisdicionais, mas com força normativa - cf. JÓNATAS MACHADO, *Direito internacional. Do paradigma clássico ao pós-11 de Setembro*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, p. 117, e FRANCISCO FERREIRA DE ALMEIDA, *Direito internacional público*, Parte I, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 75.

<sup>1205</sup> Cf. CASADO OLLERO, “Ámbito de aplicación de los principios de justicia tributaria”, in *Memorias de los seminarios de derecho constitucional tributario 2005-2006*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.

de hierarquia entre reguladores e regulados, já que os Estados se encontram, simultaneamente e por força de um ambiente globalizado fluido, em ambas as posições, indo ao encontro da concepção segundo a qual a pirâmide normativa, tal como tradicionalmente concebida, perdeu alguma da sua importância, tal como se constatou. A criação de entidades reguladoras às quais são atribuídos poderes para disciplinar os preços de bens e dos serviços ou de componentes parciais dos mesmos, as margens de rendimento das empresas que operam em serviços de interesse geral, o controlo de empresas privadas responsáveis por gerar bens e serviços de interesse geral através de contratos, a limitação do acesso à entrada nos mercados, a garantia de regras eficientes no acesso a bens de capacidade limitada ou a procedimentos de alocação eficiente de recursos escassos, representam “novas formas de intervenção pública no setor económico”, com consequências no domínio tributário, designadamente, na redução da margem de liberdade de criação de impostos com finalidades extrafiscais, em pleno reflexo daquela que é a tendência global quanto à tributação aduaneira: a redução ou o afastamento. Nesta perspetiva, o aumento da incidência qualitativa e quantitativa de direitos aduaneiros poderá ser, porventura, entendida como uma má solução, no sentido em que a via fiscal só deverá ser usada quando alguma das medidas reguladoras não se revelar adequada e eficaz, em expressão do *“princípio da subsidiariedade do direito fiscal [aduanheiro] relativamente aos instrumentos de regulação económica propriamente dita”*<sup>1206</sup>.

É neste sentido que se considera que, por força desta fluidez ou liquidez da ordem jurídico-aduaneira internacional, se assiste à superação da fórmula “Estado como única fonte de Direito”, sendo abertos espaços para o surgimento de novos instrumentos de controlo social<sup>1207</sup>. Trata-se de uma concepção assente na “modernização liquidefeita”, no sentido em que há um “derretimento” das barreiras nacionais, sendo as estruturas rigidamente construídas suplantadas por uma realidade normativa “plural, híbrida, flexível”, na qual o poder é inevitavelmente partilhado com novos atores, não

---

<sup>1206</sup> Cf. SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal - Teoria geral*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p. 31 e 32 (interpolação nossa). A autora, porém, qualifica os direitos aduaneiros (a par dos benefícios fiscais) não como inseridos especificamente no domínio do Direito Fiscal, mas sim como instrumentos económicos, distintos, é certo, dos instrumentos de regulação económica propriamente dita. Assim, ainda que possa existir uma divergência em relação à qualificação dos direitos aduaneiros, a conclusão é a mesma, assente na subsidiariedade dos mesmos em relação a outras medidas de regulação económica. Note-se, porém, que a qualificação de direitos aduaneiros como instrumentos económicos não ditará, por si só, o afastamento da sua qualidade de impostos, considerando que os impostos podem, como já se viu, ser encarados dessa mesma forma, tal como o são os impostos ambientais.

<sup>1207</sup> “Diante destas transformações vivenciadas, tal “novo mundo” pede, como é óbvio, novo(s) mecanismo(s) para o funcionamento da sua engrenagem, sendo a compreensão clássica, de modelo hierarquizado, inapta para acompanhar a velocidade com que os novos entes interagem, gerando novas formas de relação e procura de soluções para os problemas. É neste contexto social “multiforme”, de mutação, transformação, transição, e de (re)adaptação das estruturas da era moderna e uma nova (ainda em construção) era pós-moderna que surge, num “movimento centrípeto”, o conceito da *good governance*, com o intento de harmonizar a interação destes novos atores do cenário internacional sem querer, contudo, ser ela própria “o centro” deste sistema. A fragmentação do “mundo social internacional” tem, pois, as suas consequências no “mundo jurídico internacional”, sendo acompanhada pela renovação do discurso jurídico-político, com novos protagonistas que reivindicam a sua autonomia, liberdade de ação, e a sua participação decisória no sistema - um *espace de décision ouvert le largement possible*. Neste espaço estão, designadamente, as organizações internacionais, as ONG’s, as associações e outros agrupamentos especializados da sociedade civil, bem como o forte setor privado do mercado económico” - cf. MÁRCIA MIEKO MORIKAWA, “Good governance e o desafio institucional da pós-modernidade”, in *Systems: Revista de Ciências Jurídicas e Económicas*, v. 2, n.º 1, 2010, p. 5 e 6.

necessariamente estaduais, capazes de assumir o papel de “novos donos do poder de tributar”, numa “metasoberania fiscal”<sup>1208</sup>, num cenário patente no domínio aduaneiro.

Trata-se, porém, de um cenário preocupante, desde logo porque o aludido poder não se manifesta com a mesma intensidade em todas as instâncias globais e regionais de decisão e porque nos organismos de cariz internacional não existe participação (pelo menos, a um nível suficiente) daqueles que, em primeira linha, deveriam intervir: os Estados que ainda se encontram em desenvolvimento<sup>1209</sup>. Ainda que os objetivos sejam nobres, o aludido dever de cooperação internacional parece, ainda, não assumir a forma de *solidariedade* ao nível internacional, sendo necessário encontrar soluções que permitam garantir que a tributação de cariz mundial - e, em concreto, que a tributação aduaneira - serve os interesses da humanidade, e não apenas os desejos de alguns dos atores do cenário global, sejam eles países desenvolvidos, organismos internacionais ou corporações transnacionais. É que mesmo que os direitos aduaneiros tenham vindo a ser reduzidos, ainda se mantêm e, nalguns casos, têm vindo até a ser reforçados, mediante, designadamente, o fim de acordos de comércio internacional<sup>1210</sup>. É verdade que todos os Estados são soberanos. Porém, nem todos debatem as recomendações emanadas por “legisladores transnacionais”, e mesmo quando lhes é dada voz, os seus interesses e as suas necessidades não conhecem a mesma relevância daqueles que são expostos por quem é o elo mais forte. Para os Estados económica e politicamente mais fracos, os instrumentos de *soft law* podem, nessa medida, revelar-se como instrumentos de *hard law*. E, não se pode deixar de reconhecer, e ainda que se mantenha a posição de que não se poderá falar numa efetiva perda de soberania, mesmo os países desenvolvidos são levados a adotar soluções que, embora adotadas no quadro nacional, são “aconselhadamente impostas” pelo mercado internacional globalizado. Neste caso – em relação aos Estados económica e politicamente mais fortes, os instrumentos de *soft law* são encarados como *political questions*.

### **1.3. O desabrochar de um “pluriverso” com formas híbridas de normação**

Perante o cenário descrito, vislumbra-se que de um *droit solide* a um *droit soluble*, vai-se dialeticamente da pirâmide a uma variedade de novas figuras, menos formais e mais fluidas, em rede

---

<sup>1208</sup> Ou seja, serão (ou já começam a ser) organismos internacionais a investir em desenvolvimentos tributários, procurando desenvolver padrões reguladores internacionais que sirvam para coordenar as relações fiscais transgovernamentais. Neste sentido, TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global. Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 9 e seguintes e em particular, p. 175 e 176.

<sup>1209</sup> A ONU é recetiva quanto à ideia de se tornar num “fórum tributário mundial”, para garantir a participação de países normalmente não participantes nos processos decisórios globais.

<sup>1210</sup> Trata-se de uma realidade particularmente evidente, recentemente, para os Estados Unidos da América.

(*réseau, network*)<sup>1211</sup>, numa espécie de “derretimento jurídico”<sup>1212</sup>, afastado da “normatividade absoluta”, que reconhecia apenas ao Estado a detenção de fontes produtivas. O Direito líquido é calcado sobre os pilares do discurso inclusivo, da flexibilidade na técnica e da preocupação com a eficácia da norma, da interação dos operadores económicos e da legitimidade consensual<sup>1213</sup>.

No contexto da tributação no comércio internacional (como, de resto, em vários outros domínios) assiste-se ao desabrochar de um “pluriverso” (em vez de um universo), de um “mundo policêntrico”, preenchido por formas híbridas de regulação, dando concretização a um *droit mondialisé*, para além de um mero *droit de la mondialisation*<sup>1214</sup>. Destaca-se, neste âmbito, o pensamento de GUNTHER TEUBNER, que desde a década de 90 sustenta a propagação do chamado “direito mundial sem Estado”<sup>1215</sup> e, conseqüentemente, de uma “governança sem governo” (“*Governance without Government*”), na expressão de ROSENAU<sup>1216</sup>. Aliás, o reconhecimento *da governança mundial surge* como alternativa a um *governo mundial*, de difícil aceitação<sup>1217</sup>, mas que poderá dar resposta a problemas globais, ainda que implique a participação de entidades distintas dos Estados, que adquirem o *status* de “atores globais”, que fazem emergir *standards* com pretensão universal de coordenação de atividades à escala planetária<sup>1218</sup>. Mas mesmo perante interesses opostos em termos globais, serão os mesmos conciliáveis através de um esquema normativo assente na *reflexive law*, que é apontado precisamente como uma forma de dar resposta à necessidade de harmonizar pretensões, coordenadas de uma forma legal, abstrata e menos direta, através de *guidelines*, da flexibilidade e do respeito pela autonomia social e iniciativas privadas<sup>1219</sup>.

---

<sup>1211</sup> Cf. FRANÇOIS OST e MICHEL VAN DE KERCHOVE, *De la pyramide au réseau? Pour une théorie dialectique du droit*, Facultés Universitaires Saint-Louis Boulevard du Jardin Botanique, 2002, p. 267.

<sup>1212</sup> Cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 50 e 51.

<sup>1213</sup> Cf. MÁRCIA MIEKO MORIKAWA, “Good governance e o desafio institucional da pós-modernidade”, in *Systemas – Revista de Ciências Jurídicas e Económicas*, v. 2, n. 1, 2010, p. 26.

<sup>1214</sup> É neste âmbito que nos parece da maior relevância seguir de perto o pensamento de FRANÇOIS OST e MICHEL VAN KERCHOVE, na obra “De la pyramide au réseau? Vers un nouveau mode de production du droit?”, in R.I.E.J., 44, 2000. FRANÇOIS OST e MICHEL VAN KERCHOVE detetam algumas dificuldades associadas ao pensamento de KELSEN. Para uma análise detalhada das limitações identificadas, percorrendo os vários contributos doutrinários a esse propósito, vide F. OST et M. van de KERCHOVE, *Jalons pour une théorie critique du droit*, Bruxelles, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, 1987, Chapitre IV. *Création et application du droit. Structure linéaire ou circulaire du système juridique ?*, p. 183 e seguintes.

<sup>1215</sup> Cf. GUNTHER TEUBNER, “Global Bukowina: legal pluralismo in the worl society”, in *Global law without a state*, Brookfield, Dartmouth Publishing Company, 1997, p. 3 a 28.

<sup>1216</sup> Cf. JAMES N. ROSENAU, *Governance without Government: Order and Change in World Politics*, Cambridge, Cambridge University Press, 1992.

<sup>1217</sup> JACQUES ATTALI propunha um Governo mundial, limitado ao mínimo, nomeado pela Assembleia-Geral da ONU, um banco planetário que geriria a moeda única do mundo e agências encarregues dos bens públicos – cf. JACQUES ATTALI, *Fraternités, une nouvelle utpie*, Paris, Fayard, 1999 – *apud* JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 86.

<sup>1218</sup> Também neste sentido diz JACQUES FONTANEL que a globalização “não é ainda portadora de uma governança mundial fundada no direito. Os Estados, sobretudo os dos países desenvolvidos, conservam por princípio graus de liberdade de ação não negligenciáveis. As forças liberais buscam o apoio das forças não estatais para difundir os valores «mundiais» em detrimento das chamadas «excepções regionais» - cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 12.

<sup>1219</sup> Cf. RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2011, p. 67.

Ora, os fenómenos a que nos temos vindo a reportar ou, mais simplesmente, a evolução das sociedades contemporâneas, contribuíram para o surgimento de entidades privadas que se localizam à margem e, por vezes, até, acima das autoridades públicas. Trata-se de uma globalização dos intercâmbios económicos e culturais, acompanhada pelo surgimento de atores transnacionais, em prol da especialização crescente ("diferenciação funcional") dos vários sectores de atividade, que exige regulamentações específicas, e cujos profissionais interessados são os intérpretes privilegiados.

Os aludidos atores transnacionais reconduzem-se, nomeadamente, a indivíduos (pessoas naturais), a associações, empresas, sindicatos, organizações profissionais, organizações internacionais, alguns dos quais contam com orçamentos consideráveis (por vezes superiores aos de certos Estados), bem como com uma significativa capacidade de ação política. Por via da respetiva importância que assumem a um nível global, surge uma filosofia individualista, uma proliferação de direitos subjetivos, uma multiplicação de ações judiciais e um desenvolvimento de movimentos sociais que exigem mais justiça, e "minorias" que lutam por direitos iguais. Este cenário contribui para a necessidade de uma espécie de reorganização normativa, cuja melhor compreensão poderá ser atingida, parece-nos, se for representada esquematicamente, tal como o fez HANS KELSEN.

Tradicionalmente, e apesar dos muitos limites que as ordens jurídicas sempre impuseram ao princípio da separação de poderes, desenvolveu-se uma conceção essencialmente hierárquica, linear e arbórea da estrutura de um sistema legal. Amplamente internalizada por governantes e por governados, é precisamente esta a conceção que dominou - e que muitas vezes ainda domina - o pensamento jurídico nas suas mais diversas formas de expressão.

Diz-se que a estrutura do sistema legal, à luz do modelo piramidal, é hierárquica, na medida em que os seus órgãos, bem como as suas normas, seriam colocados em posição de superioridade ou subordinação uns em relação aos outros. Diz-se também que é linear, considerando que tal estrutura assumiria relações unidirecionais entre esses diferentes níveis hierárquicos, excluindo qualquer forma de inversão entre eles.

Por fim, diz-se que é arborescente, pelo fato de os seus diferentes elementos surgirem pela multiplicação, a partir de um único foco original. Neste sentido, é quase intuitivo o surgimento de uma pirâmide como expressão da estrutura delineada. Como pirâmide que é, conta com um único vértice, firmemente assente na sua base e estratificada em vários níveis intermédios.



KELSEN desenvolveu este tipo de concepção piramidal da maneira mais radical, afirmando que um sistema legal não é um complexo de normas em vigor, lado a lado, mas uma pirâmide ou hierarquia de normas que estão subordinadas umas às outras, superiores ou inferiores<sup>1220</sup>.

### **1.3.1. O acolhimento da normação aduaneira não estadual num esquema não piramidal**

Sucedo que o modelo piramidal de KELSEN parece não ser suficiente para dar resposta ao nível da complexidade da realidade - particularmente evidente no domínio do comércio internacional -, pelo que cumpre aferir que alternativas poderão ser apontadas para ultrapassar as dificuldades associadas ao aludido modelo. Não é nosso intento, neste âmbito, abordar o delicado problema de saber até que ponto as transformações observáveis nos sistemas jurídicos contemporâneos são, em parte, dependentes da evolução das ciências no geral, e da ciência jurídica em particular. O objetivo, aqui, assenta na discussão do problema inverso: qual é a natureza e qual é a extensão das transformações essenciais que afetam a estrutura desses sistemas, e em que medida é que o mesmo comanda o desenvolvimento de novos modelos teóricos para compreensão de tais sistemas. A resposta a essa questão pressupõe uma recapitulação (ainda que breve) da natureza “piramidal” ou “hierárquica” do modelo tradicional, recapitulação essa que nos fará revisitar as dificuldades que tal modelo tem vindo a provocar já há várias décadas. O caminho que se tem vindo a seguir, e antecipando a conclusão a que chegaremos, conduz-nos para o surgimento de um novo modelo mais complexo, mais "emaranhado": o sistema em rede, no qual assentam os termos jurídicos da tributação aduaneira.

Ainda que permita ir ao encontro da complexidade subjacente ao comércio internacional, afasta-se daquele que é o desiderato comum a qualquer domínio tributário: simplicidade<sup>1221</sup>.

#### **1.3.1.1. O modelo de KELSEN**

Em concreto, KELSEN procurou basear a aludida hierarquia na ideia de autorização, assumindo como pressuposto a adoção de uma teoria jurídica pura, ou seja, expurgada de elementos não jurídicos, e a importância do elemento volitivo, enquanto componente subjetiva de qualquer norma.

---

<sup>1220</sup> Cf. HANS KELSEN, *Teoria pura do Direito*, 2.ª edição (1960), João Baptista Machado, trad.Coimbra, Almedia, 2019, p. 250 e seguintes.

<sup>1221</sup> “Simplicity is one of the classical triad of tax system desiderata, along with efficiency and equity” – cf. JOEL SLEMMOD, “Why’d You Have to Go and Make Things So Complicated?”, in *Tax Simplification* (Chris Evans, Richard Krever, Peter Mellor, Ed.), Wolters Kluwer, 2015, p. 1.

A “norma fundamental”, no modelo kelseniano, constrói um sistema complexo de autorizações e de habilitações a órgãos e agentes, sem necessitar de recorrer ao conceito de “soberania”, identificado, sobretudo, com o poder do Estado. Qualquer norma jurídica, nesta conceção, é um ato de vontade, assumindo-se que, para que haja uma norma, será necessário haver previamente um órgão autorizante que permita que o órgão produtor preveja um determinado comportamento como jurídico. É, assim, estruturado um modelo normativo escalonado, a partir das ideias de fundamento de validade. O estabelecimento de uma relação de diferenciação vertical passa pela consideração de que existem normas determinantes e determinadas, sendo as primeiras aquelas que estabelecem e delineiam a forma e o conteúdo de outras, enquanto as segundas são as que vêm essa forma e esse conteúdo delineados por outras. Partindo desta premissa, a escola de Viena avança para a consideração de que a validade de uma norma jurídica só poderá ser encontrada noutra norma jurídica, sendo a norma que constitui o fundamento de validade de outra corresponde a uma norma superior, na medida em que disciplina a sua criação. Este delineamento pressupõe, então, que a produção normativa seja representada em pirâmide, cujo vértice seria um ato constituinte, enquanto norma positiva que se assume como o fundamento de validade de todas as outras, a que se convencionou chamar a Constituição desse ordenamento. Por seu turno, esta Constituição funda-se num pressuposto não materializável, mas pensável - a Grundnorm -, que autoriza o ato constituinte (e insuscetível de autorização por qualquer outra norma), e que é determinante da criação de todo o ordenamento, sendo a partir de si que derivam todas as outras normas. A Grundnorm é o fundamento último de todas as outras normas, sendo ela própria uma norma lógica, que não resulta do produto de qualquer vontade, pré-concebida e insuscetível de demonstração.

Desta forma, em primeiro lugar, surge, então, a Grundnorm. Em segundo lugar estarão as normas constitucionais, atinentes, essencialmente, às estruturas fundamentais da organização estadual e ao reconhecimento de liberdades fundamentais. De seguida, encontram-se as normas ordinárias e as normas costumeiras. Posteriormente, seguem-se as normas regulamentares e, por fim, as normas “individuais”, aplicadoras dos preceitos gerais aos casos em concreto<sup>1222</sup>.

Sucedem, como se disse, que ao modelo piramidal são reportadas dificuldades relacionadas com a sua incapacidade de adaptação à complexidade contemporânea que caracteriza a realidade. Os pilares da pirâmide parecem estar de tal maneira porosos, face ao derretimento ou à pulverização de

---

<sup>1222</sup> Seguimos aqui de perto JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 314 e seguintes.

que têm sido alvo, que se questiona se não será mais contundente, por exemplo, a definição de um trapézio normativo.

Na doutrina são vários os contributos que destacam as aporias do modelo piramidal, procurando uma conceção capaz de refletir tal complexidade. As expressões “pirâmides inacabadas”, “hierarquias descontínuas”, “hierarquias alternativas”, “hierarquias invertidas”<sup>1223</sup>, “arquipélago”<sup>1224</sup>, “policentrismo”<sup>1225</sup>, “estrutura reticular”, “compenetração”, “coordenação”<sup>1226</sup>, “interlegalidade” e “rede”<sup>1227</sup> sintetizam esses contributos, sendo possível identificar três cenários, fruto da respetiva aplicação: (i) face às limitações de uma estrutura hierárquica, por força da descontinuidade, da incompletude e da alternância, a subordinação cede parcialmente, dando lugar à coordenação e à colaboração; (ii) sem perder o vigor, a linearidade é relativizada e é frequentemente acompanhada de um fechar ou de uma inversão na ordem das relações; por fim (iii), a “árvore” é diluída, já que a multiplicidade de leis criadas nem sempre deriva de um único astro soberano<sup>1228</sup>. O legislador formal continua, pois, a desempenhar um papel essencial, mas não exclusivo, na produção normativa. A rede move-se por meio do pluralismo e da indeterminação das fontes informais de produção normativa. A compreensão hodierna dos assuntos juridicamente relevantes determina a inevitabilidade de modelos plurais e diversificados, de acordo com territórios relativamente autónomos, que não se articulam mediante relações de hierarquia nem de sobredeterminação, em expressão daquele que é o Direito pós-moderno<sup>1229</sup>.

---

<sup>1223</sup> Cf. M. DELMAS-MARTY, *Pour un droit commun*, Paris, Seuil, 1994, p. 91 e seguintes (*apud* FRANÇOIS OST, e MICHEL VAN DE KERCHOVE, “De la pyramide au réseau? Vers un nouveau mode de production du droit? ”, *in* R.I.E.J., 44, 2000).

<sup>1224</sup> Cf. G. TIMSIT, *Archipel de la norme*, Paris, PUF, 1997 (*apud* FRANÇOIS OST, e MICHEL VAN DE KERCHOVE, “De la pyramide au réseau? Vers un nouveau mode de production du droit?”, *in* R.I.E.J., 44, 2000).

<sup>1225</sup> Cf. Polycentricity. *The multiple scenes of law*, ed. by A. Hirvonen, *LondresSterling*, Pluto press, 1998, notammente p. 2 e seguintes (*apud* FRANÇOIS OST, e MICHEL VAN DE KERCHOVE, “De la pyramide au réseau? Vers un nouveau mode de production du droit? ”, *in* R.I.E.J., 44, 2000).

<sup>1226</sup> Cf. M.-F. RIGAUX, *La théorie des limites matérielles à l'exercice de la fonction constituante*, Bruxelles, Larquier, 1985, p.181 (*apud* FRANÇOIS OST, e MICHEL VAN DE KERCHOVE, “De la pyramide au réseau? Vers un nouveau mode de production du droit? ”, *in* R.I.E.J., 44, 2000).

<sup>1227</sup> Cf. B. DE SOUSA SANTOS, “Law: a map of misreading. Toward a postmodern conception of law”, *in* *Journal of law and society*, vol.14, n.º 3, 1987, p.298 e 299.

<sup>1228</sup> A expressão *postnational law surge*, inclusivamente, em alguns estudos como forma de designação de uma ordem jurídica global, emanada de uma governação pluriestratificada. Neste sentido, *vide*, por exemplo, NICO KRISCH, “Who is afraid of radical pluralism? Legal order and political stability in the postnational space”, *in* *Ratio Juris*, v. 24, n.º 4, 2011, p. 386 e seguintes; NEIL WALKER, *The post-national horizon of constitutionalism and public law: paradigma extension or paradigma exhaustion?* (Cormac Mac Amhlaigh e Claudio Michelson, Org.), Oxford, Oxford University Press, 2013, p. 241 e seguintes.

<sup>1229</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 110.

### **1.3.1.2. A receção da norma não estadual**

A questão que se coloca, tendo em vista as evoluções invocadas, é a de saber se o poder normativo reconhecido aos privados se limita ao preenchimento do quadro normativo estadual ou à individualização das normas gerais (no modelo do exercício da autonomia da vontade, de acordo com a ordem pública e com as normas imperativas). Ou deverá ser equacionada uma colaboração real de entes privados na elaboração de regras gerais e abstratas, através de várias técnicas de "administração consultiva", através de referendos, por exemplo? A resposta à questão poderá assentar em três possibilidades.

A primeira consiste num simples ajustamento do paradigma clássico: o poder normativo dos indivíduos privados não deixaria de se enquadrar numa estrutura hierárquica, pré-estabelecida. Existiria, assim, uma indiferença recíproca subjacente à relação das formas de autorregulação com as ordens jurídicas do Estado. Mesmo que a estrutura assumia um carácter europeu ou internacional, e mesmo que os poderes privados estejam envolvidos no desenvolvimento do conteúdo das normas gerais, será sempre uma função de capacitação legal, não perdendo as autoridades públicas a iniciativa formal de produção normativa, nem o monopólio da legalidade, em particular sob a forma da capacidade de obrigar o devedor da obrigação à execução forçada da mesma. Se uma autonomia reforçada pode ser reconhecida aos entes privados, trata-se apenas de uma autonomia de facto, estranha à teoria jurídica "pura", "extra-piramidal".

A segunda possibilidade coloca uma maior ênfase na autonomia privada, sem renunciar a qualquer regulação estadual. São reconhecidos limites à atuação do Estado e às suas políticas intervencionistas em vários setores em constante evolução, afastando o controlo direto, mas sem acomodar a autogestão absoluta destes vários setores. O próprio Estado, aliás, incentivaria os profissionais ou os utilizadores de um determinado setor a definirem as regras que lhes dizem respeito, ou o Estado assumiria, por diversas formas de certificação, as normas assim definidas, dotando-as de juridicidade. Esta sobreposição, desde já, não seria particularmente amiga da clareza, sendo capaz de contribuir para o enfraquecimento das categorias jurídicas, bem como para a opacidade dos mecanismos de decisão.

A terceira possibilidade, por fim, reconduzida aos fenómenos da autorregulação, é muito mais radical. Trata-se de uma conceção que assume a existência de uma "lei sem Estado", de um regulamento privado localizado fora da hierarquia das normas legais, além das ordens jurídicas nacionais e da lei do povo. A *lex mercatoria*, por exemplo, traduziria o surgimento de um direito

mundial autónomo<sup>1230</sup>. A esta luz, abandonar-se-ia o modelo não hierárquico, sendo adotado o modelo “heterárquico” - ou de “dominação sem mestre” (“*hétérarchique*” - ou “*domination sans maître*”).

### 1.3.2. A prevalência do Direito

Este Direito heterárquico – que não é alimentado pelo foco central do Estado democrático – resultaria de uma multiplicidade de fontes heterogêneas, provenientes de subsistemas sociais cada vez mais diferenciados, cada qual perseguindo uma racionalidade específica, de modo que nenhuma unidade global dali emergiria. O modelo clássico seria, desta forma, colocado em causa: a sua produção hierárquica daria lugar a iniciativas heterárquicas, a soberania do Estado central seria frustrada pela autonomia de subsistemas, que são cada vez mais expansivos, enquanto a sua racionalidade daria lugar a uma multiplicidade de lógicas setoriais, tendencialmente mal coordenadas.

Estas três possibilidades representam, tão só, “*types idéaux*”, de modo que é seguro dizer que os fenómenos realmente observáveis na prática caem, mais ou menos, dentro de todas elas, simultaneamente, desenhando entre elas as figuras híbridas, novas e em evolução.

De resto, a Lei do Estado e a Lei dos Estados (quando em causa estão estruturas organizativas de poder, com competência normadora, como é o caso da União Europeia) encontram na lei do mercado um sério concorrente. Nas palavras de G. FARJAT: “*comme tout pouvoir, le pouvoir économique, qui a pris la succession de Dieu et de l'État, est appelé à s'autoréguler pour perdurer*”<sup>1231</sup>.

Por conseguinte, FRANÇOIS OST e MICHEL VAN KERCHOVE consideram ser necessário adaptar os nossos modelos teóricos em conformidade com a lei do mercado, sob pena de continuar a serem disseminadas ideias que não são mais do que “*la lumière qui nous parvient d'étoiles mortes depuis longtemps*”<sup>1232</sup>. Neste sentido, conclui também J.-P. HENRY que o comportamento humano tende a ser cada vez mais orientado normativamente pelos mercados. Assim, se o Estado ainda desenvolve uma importante atividade normadora, é apenas para disciplinar um mercado por normas que, longe de impor uma direção heterónoma, apenas refletem os requisitos específicos. No entanto, o

---

<sup>1230</sup> <sup>1230</sup> A *lex mercatoria* assenta “(...) num conjunto de princípios e de regras costumeiras, espontaneamente referidos ou elaborados no quadro do comércio internacional, sem referência a um sistema particular de lei nacional. São desenvolvidas em negócios internacionais aplicáveis em cada área determinada do comércio internacional, aprovadas e observadas com regularidade. Os grandes institutos da *lex mercatoria* são a Arbitragem e os Contratos Internacionais. A *lex mercatoria* é feita de usos e costumes, princípios gerais e regras emanadas das organizações das comunidades comerciais”, sendo aplicável a uma relação de comércio que contenha um elemento de conexão estrangeiro – cf. JOSÉ GABRIEL ASSIS DE ALMEIDA, ANDRÉ-JEAN ARNAUD, *et al.*, “Lex mercatoria”, in *Dicionário de globalização: Direito - Ciência Política*, (André-Jean Arnaud e Eliane Botelho Junqueira, Org.), Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2006, p. 289. Ou seja, a *lex mercatoria* é constituída por um conjunto de normas que não são elaboradas por via da mediação política dos Estados e servem de disciplina uniforme das relações comerciais internacionais.

<sup>1231</sup> Cf. G. FARJAT, “Nouvelles réflexions sur les codes de conduite privée”, in *Les transformations de la régulation juridique*, sous la dir. de J. Clam et G. Martin, Paris, LGDJ, 1998, p. 164.

<sup>1232</sup> Cf. J.-P. HENRY, “La fin du rêve prométhéen? Le marché contre l'État”, in *Revue du droit public*, 3-1991, p. 652.

próprio mercado é uma organização em rede, desprovida de centro e de cúpula, mas não de relações de poder, e as relações que são estabelecidas entre os seus operadores assumem a forma de relações contratuais. Na ausência de uma ordem pré-estabelecida de prevalência e tendencialmente estável, a regra, no entender de FRANÇOIS OST e MICHEL VAN KERCHOVE é da competição entre os atores, cuja ação se impõe como imperativo categórico dos mercados. Seja a ordem regional da União Europeia ou a ordem planetária da OMC, prevalecerá o mesmo imperativo: o afastamento dos obstáculos à livre circulação de mercadorias, incluindo, a normação estadual (nomeadamente de ordem fiscal).

A este propósito, fazemos uso das palavras de M. GAUCHET, segundo o qual o mercado é dado como um “modelo geral de relações sociais”, e o Direito, ao invés de passar pela intervenção transformadora do legislador, assume a forma privilegiada de autorregulação<sup>1233,1234</sup>.

Porém, ainda não se poderá falar do “fim do Direito”, em prol do “triunfo do mercado”, nem sequer no fim do Estado, que continua a server de invólucro jurídico principal da sociedade, desde logo porque existem necessidades coletivas não diretamente mercantis que não devem deixar de ser consideradas no desenvolvimento da disciplina do comércio internacional de mercadorias. A *fluidez* dos *sólidos* não deve inundar aqueles que são pilares da *ordem* jurídica, desde logo, a legalidade. Quanto muito, existe uma partilha entre o Direito e o mercado na disciplina da tributação no comércio internacional<sup>1235</sup>. Quanto muito, existe um Estado internacionalmente orientado e supranacionalmente vinculado<sup>1236</sup> (porque constitucionalmente assim se quer), ainda que os tradicionais elementos do Estado, tal como os concebeu a teoria clássica de GEORG JELLINEK – um povo, um território, um poder político – já não sejam o que eram no início do século XX. Por outro lado, também não se pretende atribuir uma ênfase desmerecida ao relativismo e ao culturalismo, permitindo que a fluidez e o estado líquido se sobreponham à segurança e certezas jurídicas. Por isso é que, a “última palavra” haverá ser sempre do Direito, ainda que seja o mesmo, nas palavras de CABRAL DE MONCADA, fruto de “fontes pré-legais e extralegais”<sup>1237</sup>.

---

<sup>1233</sup> Cf. M. GAUCHET, *La religion dans la démocratie*, Paris, Gallimard, 1998, p. 85 a 87.

<sup>1234</sup> A este propósito, poderá, até, questionar-se se não se estará aqui perante um caso subsumível ao crime de corrupção, face à existência de uma compensação direta ou indireta, assente numa vantagem indevida concedida por parte de uma autoridade pública, a ente(s) privado(s). Em causa poderá estar a concessão ilegal de um contrato público, bem como a obtenção de uma medida regulamentar, mesmo legal, suscetível de garantir a longo prazo um benefício contrário ao interesse geral, mas favorável ao interesse particular de uma ou de várias entidades.

<sup>1235</sup> Frontalmente contra o relativismo pós-moderno, *vide*, THOMAS NAGEL, *A Última Palavra*, Gradiva, Lisboa, 1999.

<sup>1236</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO, “O Estado no Direito Constitucional Internacional”, in *Brançosos e Interconstitucionalidade. Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*, Reimpressão da 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017 (capítulo disponível online em [https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41679/1/O\\_Estado\\_no\\_Direito\\_Constitucional.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41679/1/O_Estado_no_Direito_Constitucional.pdf) [13-12-2019]).

<sup>1237</sup> Cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 125.

É certo que o sistema multilateral do comércio promove, essencialmente, uma aproximação dos Estados no sentido de serem intensificadas as boas práticas no domínio do comércio internacional - incluindo as que já se encontram desenvolvidas e estabelecidas no seio de organizações com relevância internacional<sup>1238</sup> - e não tanto a previsão de medidas – concretas normas jurídicas – que impliquem uma maior convergência de regulações. Não obstante, em contexto de crise do sistema multilateral de comércio, são inviabilizadas iniciativas mais ousadas em matéria reguladora, atribuindo aos acordos preferenciais a tarefa de equacionar o problema das barreiras reguladoras. Por outro lado, as aludidas boas práticas, a serem incentivadas, carecem, ainda assim, de consagração jurídico-normativa, sob pena de permanecerem sob a qualificação de “meras recomendações”.

Mas se é ao Direito que deve ser atribuída a última palavra, a criação das normas jurídicas deve pressupor um procedimento democrático, cujos efeitos se estenderão para lá das esferas nacionais.

Constatar-se-á, a este propósito, que contrariamente às suposições do modelo da Westfália, nem sempre a estrutura constitucional dos Estados é capaz de oferecer um espaço adequado para discutir questões transnacionais, e nem sempre estão disponíveis mecanismos adequados para monitorar os procedimentos (por exemplo, negociações internacionais, deliberações institucionais internas) que levam à criação de normas transnacionais ou produtoras de efeitos transnacionais. A verdade, porém, é que mesmo os procedimentos normativos transnacionais que possam ser perspectivados como forma de deliberação mundial conhecem limitações. Se se entender que os dilemas globais não devem ser debatidos de maneira fragmentada, antes exigindo um debate global, o modelo westfaliano de deliberação fragmentada e de políticas desapegadas passa a ser tido como uma barreira ao desenvolvimento de processos comunicativos de orientação internacional, entre os quais se incluindo, evidentemente, os que se reportam à tributação aduaneira. Não obstante, há que compreender o que se tem por adequado e o que se tem por possível.

Passamos a aferir, melhor, estas dimensões.

---

Neste sentido, e nas palavras de BAUMAN: “[h]oje a tarefa é defender o evanescente domínio público ou reequipar e repovoar o espaço público que se esvazia rapidamente” (...) agora é a esfera pública que precisa desesperadamente da defesa contra o invasor privado”, mas acrescenta, paradoxalmente: “não para reduzir, mas para viabilizar a liberdade individual” - cf. ZYGMUNT BAUMAN, *Modernidade Líquida*, Rio de Janeiro, Jorge Zahar editor, 2001 (*ebook*).

<sup>1238</sup> “Bodies such as the World Bank, OECD, European Commission, relying as they do on the symbolic power associated with the ‘virtue’ of expertise and of being a supra-national organization, produce texts that are designed to promulgate best practice in tax system design as well as tax administration” – cf. LYNNE OATS e GREGORY MORRIS, “Tax Complexity and Symbolic Power”, in *Tax Simplification* (Chris Evans, Richard Krever, Petor Mellor, Ed.), Wolters Kluwer, 2015, p. 38.

## 2. A ausência de um adequado modelo de participação política num contexto de governação multinível

Se a normação aduaneira é multinível, então multinível também será a governação, no sentido em que se está perante um domínio no âmbito do qual se move toda uma diversidade de atores e no contexto do qual os governos nacionais passam a ser apenas uma das figuras que atuam num ambiente hipercomplexo. Dizer-se que a normação aduaneira é multinível pressupõe que se assuma que multinível é também a fonte de onde a mesma brota.

Desde logo, a governação em diferentes níveis é usada para explicar a hibridizade do fenómeno da integração europeia e, também, para ladear as questões do destino último do poder soberano, pela consideração de que a União Europeia não pretende assumir a forma típica de um Estado, mas corresponde a um estilo diferente de governação. Aliás, a União Europeia - tal como, de resto, a OMC, a OCDE e o G20 - é, não raras vezes, apontada como um fórum de governação internacional, lidando com problemas centrados na legitimidade do respetivo poder<sup>1239</sup>. O uso do termo “governação” é propositado. Em concreto, tende a falar-se cada vez menos de *governo* e cada vez mais de *governação*, por corresponder a um termo mais amplo do que o de governo.

E precisamente em conformidade com uma conceção já partilhada, a globalização trouxe espaço para o exercício de um poder hegemónico de natureza técnica, económica e financeira, espalhado mundialmente, em reflexo da diminuição dos espaços políticos tradicionais. Tal redução poderá ser encarada com receito, no sentido em que a institucionalização de eixos desprovidos de *gravidade*, no âmbito dos quais há um domínio induzido, não espontâneo e transnacional, não reflete a vontade de quem é o destinatário das regras aplicáveis.

Sabendo-se, então, que o comércio internacional pressupõe a interconexão regional e global<sup>1240</sup>, de que forma devem ser tomadas as decisões correspondentes? A nível internacional? Existirá, realmente, a necessidade de os dilemas globais, de índole aduaneira, serem resolvidos de uma maneira centralizada?

Assumindo como assente aquela ideia de interconexão regional e global, parece evidente que a disciplina da tributação internacional (incluindo, claro está, a aduaneira) deve acompanhar os termos em que o comércio internacional se concretiza e evolui, adaptando-se aos mesmos, considerando que

---

<sup>1239</sup> A este propósito, considera WHEATLEY o seguinte: “*The consolidation of democracy at the level of the state has coincided with a proliferation of sites for the production of social, economic and political norms in global governance without any attempts, outside of the European Union, to replicate the institutions of democracy that legitimate authority at the domestic level*” - cf. STEVEN WHEATLEY, “The Democratic Legitimacy of International Law”, in *Studies in International Law*, Oxford e Portland, Hart Publishing, vol. 29, 2010, p. 1.

<sup>1240</sup> Cf. ALI FARAZMAND, “Globalization and Public Administration”, in *Public Administration Review*, Vol. 59, n.º. 6, November/ December, 1999.



a tributação é um “*global socio-legal phenomenon*”<sup>1241</sup>. Mas de que forma deve a aludida disciplina ser criada<sup>1242</sup>? Quais são os efeitos que as alterações de equilíbrio de poderes poderão produzir no contexto da tributação internacional do comércio de mercadorias?

A construção do cosmos jurídico-aduaneiro no comércio internacional e a respetiva compreensão deve implicar a ponderação da estrutura normativa em que assenta a respetiva disciplina e, evidentemente, dos termos em que tal disciplina é criada, tendo especialmente em conta que, a par das constantes alterações no que toca aos termos em que as trocas internacionais de mercadorias se concretizam, são detetadas importantes mudanças de equilíbrio de poderes, em termos globais.

A questão fundamental que neste âmbito se coloca prende-se, então, com o tipo de base normativa que se considera adequado para disciplinar os termos em que o comércio internacional de mercadorias deve ser alvo de tributação, em especial em sede de direitos aduaneiros. Em bom rigor, não estaria apenas em causa o *tipo* de base, no sentido de definição da qualidade dos instrumentos de suporte, mas também da entidade com competência para criar a disciplina e do procedimento a seguir para esse efeito. Evidentemente que o tipo de diploma, a entidade e o procedimento dependem, reciprocamente, uns dos outros.

A definição desta tríade poderá não estar necessariamente dependente da opção seguida quanto à concretização do comércio internacional, no sentido do protecionismo ou do comércio livre. Ou seja, mesmo que se conclua, por hipótese, que a defesa do protecionismo (assente em medidas de índole aduaneira) representa a tendência a nível mundial quanto aos termos em que o comércio deve ser travado, não significa - ainda que tal, teoricamente, seja possível - que cada Estado deva definir, internamente e individualmente, a disciplina jurídico-aduaneira que pretende aplicar às mercadorias que circulam num determinado espaço geográfico. Na verdade, constatando-se, por hipótese, que o protecionismo representa a tendência mundial, então, confiar a uma única entidade competências para a definição da disciplina seria, porventura, um meio adequado para, globalmente, se ver implementada a tendência que se considera ser de adotar. Note-se que, neste cenário, e coerentemente, mantemos a premissa de que a perda de soberania não se colocaria se, internamente, as respetivas Constituições, admitem-se expressamente o acolhimento da disciplina jurídico-aduaneira assim criada.

---

<sup>1241</sup> Cf. ALLISON CHRISTIANS *et al.*, *Hard Law, Soft Law, and International Taxation*, Wisconsin International Law Journal, 2007, vol. 25, 2007, p. 325.

<sup>1242</sup> A maioria dos desenvolvimentos doutrinários já existentes a propósito desta questão surgem, essencialmente, no contexto da tributação direta, no âmbito da qual a necessidade de preparar o cenário normativo para o futuro não constitui uma preocupação recente. A mero título de exemplo, *vide* GRAETZ, que já em 2000 apontava para o facto de que o Direito Tributário Internacional, no domínio dos impostos diretos, não refletia a realidade económica internacional empresarial, compreendendo conceitos legais e soluções jurídicas ultrapassadas - cf. MICHAEL J. GRAETZ, “The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies”, *in Tax Law Review*, 54, 2000, p. 316.

Neste sentido, a questão mais relevante não é a de determinar o modelo de comércio que, em termos globais, se tende a considerar como sendo o pretendido, desde logo porque, em termos práticos, seria muito difícil, se não mesmo impossível, apurá-lo com o nível de certeza adequado, ainda que o entendimento maioritário tenda a considerar que o comércio livre é o modelo que melhor permite a percepção de vantagens associadas ao crescimento económico, conforme já se constatou. A questão prende-se, isso sim, com a definição daquela tríade: entidade + procedimento + tipo de instrumento. E esta definição permite-nos colocar em crise, e especificamente no contexto da tributação no comércio internacional, dogmas do conhecimento jurídico altamente enraizados (pelo menos, a nível interno), nomeadamente: (i) ainda serve como trave-mestre o consentimento da tributação?; (ii) ainda se considera a eleição democrática dos representantes como o meio adequado para a participação no procedimento legislativo?

Procuraremos, então, avançar com uma resposta para cada uma das questões, não as canalizando apenas para a definição das obrigações tributárias aduaneiras propriamente ditas (a principal, de pagamento), mas também para todo o regime a elas associado, particularmente no que respeita aos procedimentos de controlo das mercadorias e ao cumprimento de obrigações acessórias.

## **2.1. Transversalidade temática e barreiras participativas**

*“The end of geography”*: assim se expressou DAVID BETHLEHEM ao referir-se à transversalidade de temas com relevância à escala global e que, em conformidade com o que até aqui se constatou, suscita dúvidas quanto à conceção tradicional de estruturas basilares aos Estados. Afinal, *“[t]he law is not about eternal things. It is about the here and now. It is about how humankind organizes and manages its society. (...) But the law can become old-fashioned. Mountains may only rarely change their position, and oceans only very rarely empty themselves of water. But the law is both more vulnerable and more adaptable. The place of geography in the international system is changing”*<sup>1243</sup>.

O estabelecimento de uma linha separatória entre os assuntos internos e os assuntos internacionais, sem conhecer brechas que espelhem a interconexão evidente entre os mesmos, sempre padeceria de um desfasamento em relação à realidade trazida pela internacionalização das

---

<sup>1243</sup> Cf. DAVID BETHLEHEM, “The End of Geography: The Changing Nature of the International System and the Challenge to International Law”, in *The European Journal of International Law*, Vol. 25, n.º 1, 2014 (disponível em <http://ejil.org/pdfs/25/1/2475.pdf> [02-08-2019]).

situações tributárias, pela integração regional e pela globalização<sup>1244</sup>. Assiste-se a um fomento tanto das relações não presenciais, como da incorporação de práticas que extravasam o domínio local. O maior dinamismo, a maior flexibilidade ou, sinteticamente, a fluidez, acabou por tornar as fronteiras porosas, abrindo espaço para um poder extraterritorial, num contexto em que as economias já não são fechadas e em que as situações tributárias já não estão confinadas às fronteiras dos Estados em que surgem. Em concreto, o poder tributário não assume apenas repercussões ao nível interno, ao nível da política interna, servindo de suporte para um importante setor da política externa dos Estados.

Da mesma forma, a vida política, ainda que considerada no domínio de um determinado Estado, não ignora as matérias internacionais, pelo que um aprofundamento da participação que não considere devidamente a vertente internacional da vida política representará um contrassenso. A globalização, assente, para além do mais, na liberalização do comércio, determinou que os problemas nacionais passassem a ter potencial para serem transformados em problemas internacionais e vice-versa.

O cumprimento da base principiológica ensaiada parece capaz de ser potenciado se se garantir a participação dos operadores económicos na tomada de decisões respeitantes ao comércio internacional e aos termos da respetiva tributação, e isto independentemente do tipo de rumo (em concreto, no caminho do comércio livre ou do protecionismo) que se considere que o comércio internacional deva ter. E o comércio de mercadorias que extravasa fronteiras, precisamente porque o faz, representa um assunto de interesse geral que, não obstante, está distante das esferas estaduais, individualmente consideradas, mais do que seria admissível. Precisamente porque não será líquida uma conclusão - eminentemente teórica - que permita apoiar um rumo no sentido da liberalização ou do protecionismo é que ganha especial relevo dar voz a quem participa no comércio internacional. Os termos em que essa participação pode ser potenciada levantam algumas dificuldades que merecem, aqui, ser aferidas.

### **2.1.1. As decisões políticas de amplo espectro de influência – o *soft power***

Num fenómeno que não é novo mas que conta com contornos e repercussões que merecem reflexão, a política doméstica e a política internacional estão intrincadas. As decisões políticas

---

<sup>1244</sup> Na verdade, “[a]s to the second distinction between the ‘domestic and the ‘international’ realms, international relations scholars tend to emphasise that the traditional division between domestic and foreign affairs is obsolete in an age of globalisation and Europeanisation” - cf. T. BÖRZEL, e T. RISSE, “Who is Afraid of a European Federation? How to Constitutionalise a Multi-Level Governance System”, in *Jean Monnet Working Paper*, n.º 7/00, Symposium: Responses to Joschka Fischer, Harvard Law School, Cambridge, 2000, p. 6.

conhecem um espectro de influência que ultrapassa fronteiras, pelo que as medidas implementadas pelos governos nacionais afetam os seus próprios operadores económicos, mas não só, sendo vários os exemplos elucidativos desta realidade. As decisões dos Estados conhecem cada vez mais efeitos extraterritoriais, em virtude das interdependências globais, dizendo respeito a pessoas distintas daquelas que escolheram os titulares da decisão<sup>1245</sup>. A participação política não pode ignorar que a esfera política nacional e a vida política internacional se encontram em simbiose, sob pena de truncar manifestações importantes da vida de uma sociedade política. Assumindo como referência a realidade europeia, numa agregação de Estados, as decisões que são adotadas no seu seio não se refletem apenas para os respetivos Estados Membros, mas também mundialmente.

Pense-se na decisão de aumentar as taxas de juro, com o objetivo de controlar a inflação ou de estabilizar as taxas de câmbio, a qual frequentemente é considerada como uma decisão nacional, mas pode provocar alterações profundas noutros países. O mesmo se diga da decisão de instalação de indústrias perigosas perto da fronteira de outros países, as quais podem ser geradoras de vantagens e de desvantagens não só para os nacionais, mas também para quem está do outro lado da fronteira. Em concreto, há riscos ambientais advindos de Estados vizinhos e poluições transfronteiriças causadas por indústrias poluentes, mas que são autorizadas pelos Estados onde elas se localizam<sup>1246</sup>. E ainda, mais relevantemente para a investigação que se concretiza, o campo fiscal e, concretamente, o domínio aduaneiro, é moldado por decisões que conhecem efeitos que não são limitados geograficamente. Em concreto, a globalização (e a digitalização) criaram desafios comuns que exigem, conseqüentemente, soluções se não comuns, pelo menos coordenadas. Uma decisão que vá no sentido de restringir o consumo de um determinado produto na União Europeia, afetará os países produtores e exportadores do mesmo. O movimento contrário também é, evidentemente, válido. As pressões externas ao nível da concorrência, como a recente reforma fiscal dos Estados Unidos da América, requerem uma atuação conjunta dos Estados Membros para salvaguardar os interesses da União, através do reforço da competitividade do sistema fiscal da União Europeia.

Idealmente, atenta a conexão e confusão entre as matérias nacionais e internacionais, deveriam ser assumidas diligências para a criação de um conjunto de normas globais<sup>1247</sup>, considerando

---

<sup>1245</sup> Cf. ANNE PETERS, *Elemente einer Theorie der Verfassung Europas*, Berlin, Duncker & Humblot; Auflage: 1. Aufl. 2001, p. 745.

<sup>1246</sup> É neste sentido que se diz que as externalidades não se manifestam apenas no interior dos Estados – cf. R. A. MUSGRAVE e P. B. MUSGRAVE, *Prologue*, 2003, in *Providing Global Public Goods. Managing Globalization* (I. Kaul, P. Conceição, K. Le Goulven, R. U. Mendoza, eds.), PNUD, Oxford, Oxford University Press, 2003, apud JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 188.

<sup>1247</sup> Cf. HANS VAN HOUTTE, PATRICK WAUTELET, "International Lawyers and Uniform Law", in *The internationalization of the practice of law* (Jens Drolshammer, Michael Pfeifer, Org.), Massachusetts, Kluwer Law International, 2001, p. 89 a 108.

que a proliferação de normas internas divergentes apenas contribui para incrementar a já tão complexa rede de interações entre os Estados-nação.

Os desafios resultantes dessa interconexão entre o nacional e o internacional são, pois, bem patentes, não só no plano da União Europeia, como também no plano global. Porém, em todos estes casos, os titulares das decisões políticas - os titulares clássicos do domínio - são uns, e as pessoas afetadas pelas mesmas, são outras, sem que tenham tido a possibilidade de participar nas atividades legitimatórias do poder político.

Esta interligação intrínseca é, então, particularmente patente no âmbito das decisões que são tomadas por organizações regionais ou supranacionais, nomeadamente, pela União Europeia, pelo Fundo Monetário Internacional e pela Organização Mundial do Comércio, as quais são capazes de diminuir o espectro de decisões ao alcance dos nacionais de cada Estado. Tais estruturas interferem ativamente no processo de formatação dos chamados “sistemas tributários planetários”. Trata-se da expressão empregue por TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, para ir ao encontro da ideia de que, por força da globalização e da integração, existe uma interdependência político-económico-social, capaz de abalar estruturas clássicas do poder, defendendo que os principais atores no contexto da governação global se reconduzem, precisamente, à OCDE, ao FMI, ao BM, à ONU e à OMC<sup>1248</sup>, enquanto rede de legisladores transnacionais, que estabelecem normas comuns<sup>1249</sup>. Ou seja, a própria governação global surge como uma resposta a equacionar para resolução de problemas encarados pela comunidade internacional, os quais ultrapassam a capacidade de ação dos entes estaduais e que convocam a atuação conjunta dos diversos setores envolvidos. Se a *soft law* conhece uma força renovada, a par dela, coerentemente, surge a relevância do *soft power*.

No que especificamente concerne à União Europeia, já aqui se concluiu no sentido em que, fazendo um rigoroso uso do termo *soberania* e bem interpretando o texto constitucional, não existirá uma efetiva perda da soberania por parte dos Estados Membros. Porém, ainda que assim se tenha concluído, tal conceção não retira validade a um pensamento assente no facto de que as decisões que são tomadas ao nível da União Europeia e de outras esferas de poder se processarem à revelia da ideia de auto-consentimento dos impostos (entre eles, dos direitos aduaneiros), pilar do Estado de Direito, e que está na base do princípio da legalidade fiscal.

O imposto tem, de facto, uma origem económica e uma origem política, sendo que, tal como destaca BOUVIER, há que distinguir o *consentimento ao imposto* - cuja génese assenta na

---

<sup>1248</sup> Cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 174.

<sup>1249</sup> Cf. DANI RÓDRIG, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (*ebook*).

indispensabilidade de satisfazer necessidades financeiras da organização política, - do *consentimento do imposto* - o qual se reporta à legitimação para a exigibilidade do pagamento, sob a forma coerciva, de um determinado valor pecuniário a cada destinatário da imposição, e que tem na sua origem escolhas políticas, quer quanto aos factos a tributar, quer no que concerne à medida dessa tributação. E é precisamente esta segunda dimensão apresentada que se encontra na origem da necessidade do consentimento parlamentar dos impostos (*“no taxation without representation”*), enquanto fundamento do princípio da legalidade fiscal<sup>1250</sup>.

Porém, os órgãos de onde são emanados instrumentos normativos e decisões com relevo fiscal não representam, efetivamente os contribuintes (entre eles, os operadores económicos). Representam, isso sim, os governos dos respetivos Estado membros <sup>1251</sup>. A máxima *No taxation without representation*, desde a Magna Carta de 1215 (*Magna Charta Libertatum seu Concordiam inter regem Johannem at baones pro concessione libertatum ecclesiae et tegni angliae*), conhece uma evidente limitação enquanto o poder decisório em matéria fiscal no contexto da União Europeia permanecer entregue ao Conselho e não ao Parlamento Europeu<sup>1252</sup>. Em matéria aduaneira, porém, o problema estará atenuado, desde logo considerando que o próprio CAU constitui um regulamento do Parlamento e do Conselho. Todavia, já o regulamento relativo à nomenclatura pauta e à pauta aduaneira comum é apenas do Conselho.

No plano internacional, para lá da União Europeia, o problema que se coloca com mais evidência prende-se com as soluções adotadas a propósito dos termos em que os vários países pretendem tributar e controlar as importações de mercadorias, levantando questões de competição fiscal, também a este nível. A tributação em sede aduaneira, como se viu, varia em função do local de origem dos produtos e do destino, pelo que uma alteração de trajetos ou uma mudança de fornecedores pode ser motivo para ver baixar (ou aumentar) o nível de tributação. Esta competição tem como consequência a limitação da ação parlamentar, com efeitos inevitáveis a nível da participação (de tipo representativo) por parte dos cidadãos<sup>1253</sup>.

Ainda que, em conformidade com o exposto, se conclua que a vida política comporta uma dimensão internacional, a concretização da participação na vida política tem sido restringida às

---

<sup>1250</sup> Cf. MICHEL BOUVIER, *Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2010, p. 169 a 179.

<sup>1251</sup> Neste sentido *vide* JOSÉ CASALTA NABAIS, “O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito*, volume comemorativo, Coimbra, 2002, p. 44.

<sup>1252</sup> Note-se, porém, que este não é um problema exclusivo da OMC, sendo também detetável ao nível da União Europeia, em concreto, no âmbito do Eurogrupo.

<sup>1253</sup> Citando, uma vez mais, JOSÉ CASALTA NABAIS, “[é] de realçar sobretudo que a concorrência fiscal internacional vem forçando os Estados a soluções que, embora adoptadas ainda no quadro nacional, são impostas pelo mercado internacional tendencialmente globalizado da fiscalidade” - “O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito*, volume comemorativo, Coimbra, 2002, p. 59.

questões de índole interna. No pensamento de ZYGMUNT e BORDONI, a crise vivida traz um inédito divórcio entre a política e o poder: a política perspectivada como a capacidade de decidir que coisas devem ser levadas a cabo e o poder de as efetivamente concretizar<sup>1254</sup>.

### **2.1.2. O arcabouço jurídico-democrático no contexto da União Europeia**

A União Europeia é o principal bloco comercial do mundo - é o maior exportador mundial de bens e serviços e é o maior mercado de importação, para mais de cem países<sup>1255</sup> -, o que nos leva a querer dedicar algumas linhas para aferir os termos em que a participação política no seu seio se concretiza.

Neste âmbito, fundamentando-se a União Europeia num ordenamento jurídico que materialmente convoca uma Constituição, então a participação política na sua esfera deve, mais do que prevista num plano teórico, ser efetivamente protegida pela mesma.

E, na verdade, a União Europeia tem desenvolvido no seu seio um grande esforço de atenuação dos problemas de participação <sup>1256</sup>, ainda que especialmente no domínio fiscal a representatividade não assuma os termos que deveria. Aliás, constatando a necessidade de melhorar a governação da União Europeia, o Conselho e a Comissão concordam na necessidade de implementação de uma política global de longo prazo e de uma visão comum da gestão para a União Europeia, para que as decisões sejam tomadas de forma inclusiva e em parceria entre as diferentes políticas e as diferentes partes interessadas. De qualquer forma, em concreto, todos os cidadãos da União Europeia têm o direito de votar e de se apresentar como candidatos, tanto nas eleições autárquicas, como nas eleições para o Parlamento Europeu no país da União onde residem, nas mesmas condições que os nacionais desse país. Acresce que qualquer cidadão da União Europeia pode apresentar uma petição ao Parlamento Europeu relativa a uma queixa ou a um problema de carácter pessoal ou de interesse público, desde que a questão seja da competência da União (ou seja, em causa não pode estar uma questão que deva ser decidida a nível local ou nacional) e desde que afete diretamente o cidadão que apresenta a petição. Por outro lado, em caso de má administração por parte de uma instituição ou de um organismo da União Europeia, pode ser apresentada queixa perante o Provedor de Justiça Europeu. Os cidadãos podem ainda contactar diretamente as instituições e os

---

<sup>1254</sup> Cf. BAUMAN ZYGMUNT e CARLO BORDONI, *Estado de crise*, Lisboa, Relógio D'Água, 2016, p. 34.

<sup>1255</sup> Cf. Eurostat Statistics (20 de abril de 2020) – European Commission - <https://ec.europa.eu/trade/policy/eu-position-in-world-trade/statistics/> [15-05-2020]).

<sup>1256</sup> Em sentido oposto, DANI RODRIK: *"[I]a triste realidade es que Europa ya no es el brillante faro de la democracia que fue para otros países"* – cf. DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (*ebook*).

órgãos consultivos da União Europeia, tendo direito a uma resposta em qualquer uma das vinte e quatro línguas tidas como oficiais da União Europeia. No concreto domínio europeu, a Comissão tem vindo a desenvolver o mecanismo destinado a reforçar o contributo do comércio em diferentes fases dos procedimentos através da revisão do mandato do Grupo de Contactos Comerciais. A Comissão promove ainda debates entre as Autoridades aduaneiras e os operadores económicos nas diferentes fases de desenvolvimento e de aplicação da legislação<sup>1257</sup>. Com grande relevância, a União Europeia baseia-se no princípio do Estado de Direito, pelo que todas as medidas tomadas pela União assentam em tratados que foram aprovados voluntária e democraticamente por todos os Estados da União. Os tratados são negociados e aprovados por todos os Estados Membros da União Europeia e, de seguida, são ratificados pelos parlamentos nacionais ou por via de um referendo<sup>1258</sup>.

Não obstante, - e estreitando a análise para o domínio da tributação indireta - conforme já teve a oportunidade de referir, o poder decisório em matéria fiscal radica no Conselho e não no Parlamento Europeu, o que afasta a legislação fiscal europeia da obediência ao princípio de que a tributação deve ser autorizada pelos representantes diretamente eleitos pelos cidadãos<sup>1259</sup>, em manifestação de uma debilidade associável aos termos de participação democrática no contexto da União Europeia.

### **2.1.3. O arcabouço jurídico-democrático no contexto da OMC**

#### **2.1.3.1. Delimitação da abordagem**

No seguimento da constatação de que o nível de participação na vida política internacional não é proporcional ao nível da importância que as decisões internacionais assumem para a esfera nacional, cumpre agora evidenciar, no âmbito de um concreto sistema, essa mesma desproporção, vertida nos quase inexistentes direitos de participação no plano internacional.

---

<sup>1257</sup> Cf. Comissão Europeia, “Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu - Primeiro relatório bienal sobre o desenvolvimento da União Aduaneira da UE e da sua governação”, Bruxelas, 5 de julho de 2018, COM(2018) 524 final (disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A52018DC0524> [03-01-2019]).

<sup>1258</sup> A este propósito, há quem entenda que especificamente no que concerne a acordos de comércio internacional celebrados com a União Europeia, o défice democrático é evidente, surgindo os acordos como “pacotes finalizados e já acabados”, restando a possibilidade de ratificação, sem prévio debate junto do povo - cf. MATHEUS PASSOS SILVA, “A (Falta de) Legitimidade Democrática dos Acordos Comerciais CETA e TTIP”, in *OMC 2.0. - o CETA como novo paradigma do Direito Internacional Económico?*, (Francisco Pereira Coutinho, Lúcio Tomé Feteira, Ruth Santos (coord.)), Lisboa, Cedis, 2018, p. 139 e 140.

<sup>1259</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume comemorativo do 75.º tomo do Boletim da Faculdade de Direito da UC, Coimbra, p. 1100 e seguintes. É também neste sentido que DOMINIQUE VILLEMOT entende que a transferência, ainda que parcial, do poder de deliberação em matérias fiscais, do Conselho para o Parlamento Europeu permitiria atenuar o “défice democrático” apurado num contexto europeu - cf. DOMINIQUE VILLEMOT, *L'Harmonisation Fiscale Européenne*, 2.ª edição, Paris, Presses Universitaires de France, 1995, p. 120 e 121.



Tal déficit de direitos prender-se-á com a inexistência de uma figura estadual. Não existe um *Estado mundial*. A *global governance* pressupõe *desestadualização*<sup>1260</sup>.

Porém, a prossecução de interesses tendencialmente transversais e os termos em que os mesmos podem ser concretizados e reivindicados dependerá, pelo menos, da existência de uma entidade política ordenadora ou, até, da interação de vários agentes ou sujeitos internacionais, estes últimos reconduzidos, desde logo, e nomeadamente, às organizações internacionais ou às organizações não governamentais.

No que especificamente concerne às organizações internacionais e conforme se tem vindo a constatar, desempenham um papel fundamental no quadro das relações internacionais, atenta a interdependência crescente dos Estados e da comunidade nos mais diversos domínios da atividade humana<sup>1261</sup>. Aliás, a cooperação internacional é concretizada, em grande medida, pelas organizações internacionais<sup>1262, 1263</sup>. E será precisamente no âmbito das mesmas que se procederá à análise dos termos de participação na tomada de decisões relevantes para a tributação no comércio internacional.

---

<sup>1260</sup> A *global governance* é tida como “*the sum of the many ways individuals and institutions, public and private, manage their common affairs. It is a continuing process through which conflicting or diverse interests may be accommodated and co-operative action may be taken. It includes formal institutions and regimes empowered to enforce compliance, as well as informal arrangements that people and institutions either have agreed to or perceive to be in their interest. (...) At the global level, governance has been viewed primarily as intergovernmental relationships, but it must now be understood as also involving non-governmental organizations (NGOs), citizens' movements, multinational corporations, and the global capital market. Interacting with these are global mass media of dramatically enlarged influence*” – cf. Commission on Global Governance - <http://www.gdrc.org/u-gov/global-neighborhood/chap1.htm> [10-01-2019]). Foi o início dos anos 90 que trouxe iniciativas significativas no estudo da *global governance*. Inicialmente, em 1991, um grupo de especialistas (*Stockholm Initiative on Global Security and Governance*) empenhados em formar uma comissão destinada ao estudo da criação de um sistema mais eficaz em termos de segurança e governação mundial, deu origem à *Commission on Global Governance*. Estabelecida em 1992, com vinte e oito membros internacionais, o seu objetivo reconduzia-se ao melhoramento da cooperação internacional através de um multilateralismo não apenas governamental mas envolvendo também a sociedade civil (*emerging voices*). A este propósito *vide o Report of the Commission on Global Governance – Our Global Neighborhood, Oxford University Press, 1995*. Uma outra iniciativa a ser destacada corresponde à obra publicada por James Rosenau e Ernst-Otto Czempiel (*Governance without Government: Order and Change in World Politics*), de 1992.

No sentido em que o “governo global” não representa uma efetiva possibilidade, *vide* DANI RODRIK, Segundo o qual “[a]spirar a un gobierno global Amplio es mision imposible, tanto porque es improbable que los gobiernos nacionales cedan un control significativo a instituciones transnacionales como porque las normas armonizadoras nos beneficiarían a sociedades con necesidades y preferencias diversas” – cf. DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Parede, Trad.), Deusto, 2018 (*ebook*).

<sup>1261</sup> Cf. JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 32.

<sup>1262</sup> CRISTINA QUEIROZ refere-se às organizações internacionais como as responsáveis pela mudança de estrutura e de paradigma no modo de funcionamento da comunidade internacional, tendo determinado a institucionalização do Direito Internacional da Cooperação em vários domínios e, em particular, ao nível da paz, da justiça, da segurança internacionais e ainda no âmbito do ambiente e do desenvolvimento internacionais - CRISTINA QUEIROZ, *Novos Estudos de Direito Público Comparado, Filosofia do Direito e Relações Internacionais*, Petrony Editora, 2018, p. 17.

<sup>1263</sup> Estabelecendo a necessária conexão deste ponto de reflexão com os contributos avançados pela Economia a propósito da importância das organizações internacionais para o comércio internacional, importa referir que a análise das organizações internacionais tem sido conduzida na perspetiva da Teoria Económica do Bem-estar, que se baseia num mercado ideal com concorrência perfeita, levando, nessas condições, a um equilíbrio de Pareto. A necessidade de surgirem organizações internacionais levanta-se quando o mercado parcialmente não funciona (devido, por exemplo, à existência de monopólio natural), desviando-se do equilíbrio de Pareto. De um ponto de vista espacial, e ao nível nacional, são as falhas de mercado que justificam a intervenção estadual. Porém, quando não existe Estado a nível internacional, serão precisamente as organizações internacionais que corrigem a má afetação internacional de recursos. A eficiência espacial definirá o grau de coincidência da competência espacial da organização com a área geográfica de má afetação internacional de recursos. Mais comum, será, no entanto, a situação em que existe concorrência, não produzindo, ainda assim, os efeitos desejados, como é o caso da má afetação de recursos originada por bens públicos. Os bens públicos são caracterizados pela não rivalidade no consumo (o consumo por parte de um agente não impede o seu consumo por outro e, por isso, pode ser consumido pelos vários agentes que o procurem) e pela não exclusão (ninguém pode ser impedido de o consumir e, por isso, cada um pode não se sentir motivado a pagar para que aquele bem seja produzido, o que pode dar origem ao comportamento do tipo *free rider*). Outra perspetiva de análise das organizações internacionais é a da Nova Economia Política (*Public Choice*) que não parte de um ideal, mas antes se debruça sobre situações reais e pretende explicar o surgimento e as efetivas funções das organizações. Trata-se de uma teoria positiva das organizações (por representar uma análise político-económica), que parte da posição de que as organizações internacionais não resolvem automaticamente as deficiências do mercado, dado que os agentes políticos atuam de acordo com interesses próprios, em prol da maximização da sua utilidade individual, podendo daí surgir outras distorções, para além das do mercado – cf. EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, AMADEU PAIVA e HELENA PATAÇÃO, *Hermes Revelado - Lições de Comércio Internacional*, McGraw-Hill, 1997, p. 99 e 100.

É certo que a vida política internacional assume uma enorme abrangência, não podendo ser encarada como um todo. Dela fazem parte uma miríade de situações, tais como o relacionamento entre Estados - bilateralmente ou no contexto de organizações internacionais -; a participação em organizações internacionais; a ação de grupos económicos e de pressão; as organizações não governamentais; entre outras, sendo precisamente nestas situações que os problemas relativos à escassa participação dos cidadãos se levantam. Na verdade, o desenvolvimento do comércio internacional deu lugar à criação de um conjunto de instituições que assumem como objetivo, precisamente, a regulamentação do desenvolvimento do mesmo. Mas seria inexequível tratar de todas as situações, impondo-se, por isso, uma escolha. Dos exemplos elencados, a participação em organizações internacionais representa um dos casos mais sugestivos, no que concerne à falta de participação dos cidadãos, e onde esta mais se justificaria, já que é neste âmbito que são tomadas decisões com implicações profundíssimas ao nível da vida dos cidadãos e, mais concretamente, dos operadores económicos no contexto das trocas internacionais de mercadorias.

O elenco de organizações internacionais no âmbito das quais tais decisões são emanadas é também extenso, impondo-se também nesta sede uma triagem. Assumimos como critérios de seleção relevantes a matéria subjacente à organização (no sentido de versar sobre assuntos aduaneiros), a participação de Portugal (e da União Europeia) na organização, e os reflexos nos cidadãos e operadores económicos portugueses e restantes cidadãos e operadores europeus.

Sendo assim, pretende-se a escolha de uma Organização, com uma atuação impactante no domínio aduaneiro e onde os problemas de participação se apresentem com clareza e inequivocamente e cujo escopo seja de tal forma abrangente que a sua ação se imponha no nível interno dos Estados em vários domínios, incluindo o fiscal e, mais especificamente, o aduaneiro. Neste sentido, são duas hipóteses que nos parecem ser de considerar: a OMC ou a OMA<sup>1264</sup>. Ambas as Organizações desempenham um papel significativo na esfera aduaneira. Porém, estando em causa,

---

<sup>1264</sup> Excluimos também a OCDE (ainda que, neste âmbito, lhe sejam dedicadas algumas palavras), não só porque é reduzido o número de países que a integram, mas também porque os direitos aduaneiros não constituem tema particularmente ali debatido. Desde logo, e a título de exemplo, na Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), exclui, precisamente, do respetivo âmbito de aplicação, os direitos aduaneiros (ali qualificados como "impostos de outras categorias"). Excluimos, ainda, o Centro de Comércio Internacional – *International Trade Center* – ITC. O ITC corresponde à agência conjunta da OMC e da ONU, que assume como propósito conectar os operadores económicos a mercados globais e contribuir para o êxito exportador de pequenas e médias empresas em países em desenvolvimento e em transição, por meio do desenvolvimento de tecnologias relativas à gestão de informações sobre comércio externo, para além de implementar metodologias e programas de treino para concretização do objetivo definido.

Para o efeito, o ITC procura ampliar a capacidade dos operadores económicos, tendo em vista a respetiva integração no sistema mundial de comércio; incrementar a capacidade das entidades do setor privado de articulação para promoção de políticas favoráveis ao comércio; e reforçar as capacidades das instituições de apoio ao comércio para que prestem melhores serviços às pequenas e médias empresas exportadoras.

O ITC, estabelecido em 1964, com sede em Genebra, apoia a ONU e a OMC em temas relativos à regulação, pesquisa e formulação de políticas. Precisamente porque a respetiva atuação assenta, particularmente, no apoio à OMC, consideramos a análise a concretizar a partir da sua esfera estaria condenada à incompletude, por ser necessário convocar a atuação da própria OMC.

como está, um estudo de índole tributarista, é a atuação da OMC que mais relevância assume, até porque assume uma “supranacionalidade funcional”<sup>1265</sup>. ANDREW ROSE levanta algumas dúvidas quanto à utilidade desta instituição no contexto do comércio internacional, considerando que nada permite, no seu entender, dizer com segurança que terá sido a OMC que esteve na origem do desenvolvimento das trocas entre as nações. Em termos gerais, sustenta que a adesão à OMC não foi efetivamente acompanhada de medidas comerciais específicas, tendo a liberalização do comércio ocorrido muito mais tarde, quando ocorreu. O papel da OMC terá sido o de acrescer ligeiramente a liberdade económica com menos intervenção estadual<sup>1266</sup>. Não obstante, é por via das normas da OMC que tem vindo a ser determinado o tendencial afastamento da cobrança de direitos aduaneiros (referindo-se, na grande maioria dos acordos de comércio internacional celebrados, assentes nesse afastamento, que a opção pela redução ou eliminação dos direitos aduaneiros encontra sustento no acordo da OMC, tal como já se teve a oportunidade de aferir), pelo que será sobre ela que nos debruçaremos.

### **2.1.3.2. A influência jurídica, política e económica da OMC na esfera dos seus membros**

Retomando uma abordagem iniciada anteriormente e que é necessária no presente contexto, a ação da OMC é transversal e cobre domínios tão diversos e profundos da vida de cada Estado, ao ponto de ser associada ao fenómeno da globalização<sup>1267</sup>. Em potência, o reconhecimento da OMC como órgão supranacional e criador de uma disciplina transversal aplicável no domínio do comércio internacional, corresponderia a uma integração institucional, suspendendo a função que o mercado tem vindo a desenvolver neste âmbito. “A interdependência e globalização dos conflitos e problemas implicam soluções globais, que tomem em consideração toda a rede de interesses”, podendo a OMC vir a contribuir para esse tipo de soluções”<sup>1268</sup>.

Na verdade, a OMC, enquanto órgão regulador de carácter global, tem a possibilidade de criar padrões normativos em prol da coordenação e da harmonização da normação. Saliente-se, porém, que

---

<sup>1265</sup> Cf. MATHIAS OESCH, *Standards of Review in WTO Dispute Resolution*, Oxford, International Economic Law Series, 2003, p. 25.

<sup>1266</sup> Cf. FMI, “Andrew Rose s’interroge sur la contribution de l’OMC au développement des échanges commerciaux”, in *FMI Bulletin*, vol. 32, n.º 15, 2003. Esta hipótese foi contestada por peritos do FMI que, ainda assim, consideraram que a liberalização não foi uniforme: ao invés no contexto das negociações, se os países desenvolvidos aceitaram reduzir as suas pautas, já os grandes países em desenvolvimento procuraram especialmente obter um tratamento particular e diferenciado – cf. FMI, “Mais si, l’OMC joue un rôle efficace”, in *FMI Bulletin*, vol. 33, n.º 2, 2004.

<sup>1267</sup> Dificilmente se encontrará um artigo ou obra que verse sobre a globalização que não se refira à OMC. Por todos, vide JOSEPH E. STIGLITZ, *Globalization and Its Discontents*, New York, W.W. Norton & Company, 2002.

<sup>1268</sup> Cf. EDUARDO DE SOUSA FERREIRA, AMADEU PAIVA e HELENA PATACÃO, *Hermes Revelado - Lições de Comércio Internacional*, McGraw-Hill, 1997, p. 115.

o aludido reconhecimento da OMC como órgão supranacional, no rigor do conceito, levaria a reconhecer-lhe a capacidade de estabelecer um ponto médio entre o individualismo internacional e o federalismo, capaz de deter e de exercer certos poderes, concretizáveis na respetiva independência e dos seus órgãos face Estados, na transferência de competências *consentidas* dos Estados para a mesma, e no reconhecimento da missão e funções próprias<sup>1269</sup>. Na elaboração de LINDEINER-WILDAU, o conceito de supranacionalidade pressupõe a independência do órgão supranacional e o caráter obrigatório das suas decisões. Já para STONE SWEET/SANDHOLTZ, a supranacionalidade traduz a capacidade de produzir regras obrigatórias, seja em que domínio for, sobre a totalidade dos Membros<sup>1270</sup>.

De qualquer forma, o impacto que a ação da OMC tem ao nível dos respetivos Estados membros não é ignorável. Em causa está uma atuação que exerce uma influência política e jurídica decisiva sobre o sentido, conteúdo e limites do próprio constitucionalismo nacional que lhes poderá ficar funcional e materialmente subordinado, de Direito ou de facto.

O elenco das principais funções associadas à OMC ainda é extenso: (i) administração dos acordos sobre comércio internacional; (ii) fórum para negociações comerciais; (iii) resolução de diferendos comerciais; (iv) controlo de políticas comerciais nacionais; (v) assistência técnica; (vi) treino para países em vias de desenvolvimento - no sentido de garantir que estes beneficiam da parte do crescimento do comércio interno apta a fazer face às suas próprias necessidades de crescimento económico e (vii) cooperação com outras organizações internacionais<sup>1271</sup>. Estamos, pois, perante uma organização internacional que pretende facilitar o desenvolvimento da produção e do comércio de mercadorias e serviços e promover uma redução substancial dos direitos aduaneiros e de outras figuras tidas como entraves ao comércio transfronteiriço.

Perante esta abrangência de funções, a atuação da OMC tem grandes repercussões na vida política de cada um dos seus membros, considerando-se que parte do seu sucesso se deve, seguindo o pensamento de HANS-MICHAEL WOLFFGANG, à organização derivada da *single package approach*, que determinou que todas as partes contratantes do GATT adotassem todos os acordos resultantes da *Uruguay Round*, não limitando a respetiva escolha a algum acordo em específico. A *single package*

---

<sup>1269</sup> Cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 25.

<sup>1270</sup> Cf. K. VON LINDEINER-WILDAU, *La supranationalité en tant que principe de droit*, e ALEC STONE SWEET e JAMES A. CAPORADO, *La Cour de Justice et l'intégration européenne*, apud MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 25.

<sup>1271</sup> As finalidades reconhecidas à atuação da OMC não se esgotam naquelas que estão fixadas no preâmbulo do seu próprio acordo ou mesmo noutros ali enquadrados (*v.g. GATT*). São inclusivamente identificados casos em que os objetivos estabelecidos em alguns acordos comerciais parecem não concordar com os que estão previstos no acordo OMC. Por exemplo, a promoção de uma proteção eficaz e adequada dos direitos de propriedade intelectual, fixada no preâmbulo do acordo TRIPS, será capaz de entrar em rota de colisão com a liberalização do comércio, visada pelo primeiro. Assim assinala PETER LLOYD, apud PEDRO INFANTE MOTA, *O Sistema GATT/OMC, Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 93.

*approach* foi pensada de acordo com uma lógica sinalagmática, impondo aos que pretendessem beneficiar do livre acesso ao mercado internacional a obrigação de abrirem os seus próprios mercados. Neste sentido se diz, tal como se constatou, que a ordem comercial internacional assenta em três pilares de Direito substantivo, todos eles acolhidos no acordo OMC: o GATT, o GATS (relativo aos serviços) e o TRIPS (respeitante à propriedade intelectual).

Particularmente no que concerne aos direitos aduaneiros, a ação da OMC tem sido, então, desencadeada no sentido da progressiva liberalização do comércio e da consequente diminuição dos direitos aduaneiros, em compressão da ação fiscal dos Estados e, em concreto, da União Europeia. Mas as repercussões da atuação da OMC a nível fiscal são mais vastas, chegando mesmo ao ponto de se opor a que sejam concedidos benefícios fiscais, conferidos a nível interno, que possam distorcer a concorrência entre os Estados. São ainda detetáveis outros efeitos indiretos, como a necessidade imposta aos Estados de operar mudanças nos seus sistemas fiscais para compensar perda de receitas, ligadas, por exemplo, à diminuição de direitos aduaneiros.

E como organização internacional de governação global que é, a OMC deve atuar de uma forma especialmente concordante com os princípios da subordinação ao Direito, da transparência, da responsabilidade, do controlo independente, da participação democrática, do respeito pelos direitos humanos e da proteção do ambiente, para que possa aspirar, consistentemente, a promover tais valores à escala global. “Estes são pré-requisitos da prosperidade económica e do desenvolvimento sustentado”<sup>1272</sup>.

### **2.1.3.3. As debilidades associadas à atuação influenciadora da OMC**

Porém, são detetáveis alguns problemas advindos da atuação da OMC e na influência que a mesma exerce em relação aos respetivos Estados membros, alguns deles eventualmente fruto de opções imbuídas de parcialidade e tomadas para servir interesses paralelos, não coincidentes com uma participação mais profunda por parte dos cidadãos<sup>1273</sup>.

---

<sup>1272</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 489.

<sup>1273</sup> Note-se que não é nosso ensejo abordar detalhadamente cada um dos problemas identificados e fazer uma aferição de cada um deles, através da subsunção da realidade dos factos. Não só por não ser esse o objeto da presente dissertação mas também porque as matérias são complexas e as interpretações díspares. É nosso intento, isso sim, traçar o quadro geral de algumas das inquietações suscitadas pela organização em campos com especial relevo para a participação política.

### **2.1.3.3.1. Déficit democrático**

Em concreto, as numerosas regras dos acordos da OMC têm influência sobre um grande número de áreas (nomeadamente, fiscal, económica, social, saúde, política ambiental), sendo a OMC, no plano internacional, a entidade que representa a consagração dos ideais liberais, na medida em que baseia a sua existência, nomeadamente, no princípio da nação mais favorecida. Não obstante, e partindo de uma comparação com uma estrutura fundante num *governo democraticamente legitimado*, é questionável a legitimidade da OMC para exercer essa influência e, sendo ela questionável, é possível falar-se num déficit democrático subjacente à sua atuação. É que apesar de existir um impacto direto na política nacional de cada Estado membro, por parte das decisões tomadas no âmbito da OMC, não há controlo parlamentar ou judicial do processo de decisão. É principalmente por esta razão que a influência de carácter supranacional da OMC não é legitimada de uma forma suficientemente democrática. Por esse motivo, quando se equaciona a atribuição de maiores competências à OMC, para manter o nível de democracia a que, pelo menos os países que a conhecem em termos práticos e efetivos, estão habituados, sempre seria necessário rever o estatuto que se pretende reconhecer-lhe. Sem uma conceção da OMC enquanto entidade dotada de legitimidade democrática, a atribuição de competência à OMC para criar a disciplina jurídico-aduaneira para o comércio internacional implicaria, desde logo, que o princípio do consentimento da tributação, tal como está enraizado na maioria dos sistemas fiscais, fosse colocado em causa, numa conceção que parece não ser admissível.

### **2.1.3.3.2. Falta de transparência**

Mas não só. À atuação da OMC é ainda apontada a falta de transparência e a falta de informação dos Governos que nela participam, muitos parlamentares - ainda que façam parte dos comités envolvidos - que são muitas vezes incapazes de entender as decisões da OMC. Em conformidade com o que alguns autores vêm assinalando, aquando da aprovação dos acordos da OMC, os Estados membros receberam os projetos dos acordos pouco tempo antes da decisão de aprovação ter de ser tomada e, muitas vezes, numa língua que não a sua. Como reconhecer validade e vinculatividade a acordos cujo efetivo sentido não foi sequer compreendido?<sup>1274</sup> O hiato em termos de

---

<sup>1274</sup> “[É] difícil de compreender os desafios do poder, nomeadamente por estes nem sempre serem declarados ou até claramente compreendidos pelos intervenientes” – cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 7. O mesmo autor, a este propósito, assinala que a OMC é acusada de estar demasiado próxima dos interesses americanos e das empresas multinacionais, desde logo ao exigir a liberdade do comércio para os produtos que as empresas multinacionais dos países desenvolvidos

legitimação entre o governo eleito, diplomatas e funcionários atuando como negociadores é, portanto, muito grande<sup>1275</sup>. Especificamente no que concerne à falta de transparência, trata-se de um problema que afeta, essencialmente, o procedimento de decisão na OMC, quanto ao regime de resolução de litígios. Diferentemente do que se passa normalmente a nível interno, as audiências, naquele âmbito, não são públicas, e, conseqüentemente, os media e o público interessado não poderão compreender as questões em diferendo, na sua plenitude. Mas mesmo no domínio interno não é garantido um fluxo transparente e aberto de informação relativo às questões da OMC. Os ministros responsáveis raramente informam os parlamentares e a sociedade civil acerca dessas questões e, quando o fazem, a informação é, normalmente, incompleta e tardia. Esta situação não permite que eventuais comissões parlamentares ou grupos da sociedade civil possam comunicar plena e pontualmente, como seria exigível num processo correto de formação de opinião. Aliás, as reuniões da OMC são qualificadas como sendo de carácter informal, não sendo publicitadas nem contando com uma limitação dos tópicos a discutir. Além disso, sustenta-se que estas reuniões deveriam ser abertas a todos os Estados interessados e aos blocos regionais, devendo ser assegurado que nenhuma decisão seja tomada informalmente.

### **2.1.3.3.3. Distribuição desigual do poder**

Por outro lado, o procedimento de decisão na OMC não permite uma participação plena aos Estados com um menor grau de desenvolvimento. O princípio do consenso representa uma travessura que conhece uma relevância meramente formal, sendo seguido porque, normalmente, não existem protestos contra as propostas. Além disso, os países em vias de desenvolvimento têm pequenas delegações em Genebra, o que, por força da realização, em simultâneo, de várias reuniões, os impede de participar em todas elas, em prejuízo do seu envolvimento no processo de decisão. Por fim, importa também assinalar que ainda que a cada Estado caiba um voto, este mecanismo não

---

exportavam mas, simultaneamente, admitir exceções para os setores nos quais a concorrência dos países em desenvolvimento era vista como excessiva – cf. JACQUES FONTANEL, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005, p. 212. No mesmo sentido, vide J. E. STIGLITZ, *La grande désillusion*, Paris, Fayard, 2002, p. 93.

<sup>1275</sup> É precisamente por força desse hiato que ROBERT KEOHANE considera que a globalização é meramente parcial - cf. R. KEOHANE, J. NYE, "Between Centralization and Fragmentation: The Club Model of Multilateral Cooperation and Problems of Democratic Legitimacy", 2000 (disponível em [https://www.researchgate.net/publication/249867344\\_Between\\_Centralization\\_and\\_Fragmentation\\_The\\_Club\\_Model\\_of\\_Multilateral\\_Cooperation\\_and\\_Problems\\_of\\_Democratic\\_Legitimacy](https://www.researchgate.net/publication/249867344_Between_Centralization_and_Fragmentation_The_Club_Model_of_Multilateral_Cooperation_and_Problems_of_Democratic_Legitimacy) [10-06-2019]).

resolve o problema da distribuição desigual do poder entre os Estados comercialmente poderosos e os pequenos países, dada a dependência (a vários níveis) destes em relação aos primeiros<sup>1276</sup>.

É ainda normalmente apontado que os representantes da sociedade civil (tais como, organizações não governamentais e uniões sindicais) não são encarados com seriedade pela OMC e pelos ministros nacionais da economia. Porém, em contrapartida, a influência da indústria e do comércio são significativas. O ceticismo nalguns sectores é tão grande que mesmo as reuniões de alto nível e simpósios organizados pela OMC com organizações não governamentais foram interpretados pelos opositores à OMC como uma manobra de relações públicas para promover a aceitação daquela Organização Internacional diante o público em geral<sup>1277</sup>. Defende-se também que as organizações não governamentais tenham o direito de assistir e de participar no processo de revisão da política comercial e nos mecanismos de resolução de litígios<sup>1278,1279</sup>.

#### **2.1.3.3.4. Ausência de controlo**

Cumpre salientar também o facto de a OMC não ver as suas atuações a ser objeto de controlo pelos seus membros, nem por outras organizações internacionais. Na verdade, as organizações internacionais, uma vez criadas, ganham personalidade jurídica própria, autonomizando-se em relação aos Estados, não lhes sendo lícita a intervenção na vida interna da organização, senão indiretamente, através da sua participação estatutária nos órgãos da organização. O controlo, no contexto da OMC, é, assim, um “auto-controlo”. Aos Membros resta apenas a possibilidade de manifestarem a sua discordância, de repudiar as atuações que os afetem, entrando em conflito com a organização, sem que qualquer entidade exterior às partes em litígio tenha autoridade para resolver o diferendo<sup>1280</sup>.

Nestes termos, o futuro da OMC depende de sua capacidade de adaptação às transformações globais, que convocam uma atuação que dê guarida a pretensões de base axiológica, partilhadas transversalmente.

---

<sup>1276</sup> Cf. JOSEPH E. STIGLITZ, *Globalization and Its Discontents*, New York, W.W. Norton & Company, 2002, p. 244; *vide*, também, J. MORTENSEN, “The Institutional Requirements of the WTO in a Era of Globalisation: Imperfections in the Global Economic Polity”, in *European Law Journal*, Vol. 6, June 2000, p. 176 a 204.

<sup>1277</sup> Cf. *Demokratie, Transparenz und Partizipation in der WTO*, 2001 (disponível em <https://www.forumue.de/en/demokratie-transparenz-und-partizipation-in-der-wto-probleme-und-politische-forderungen/> [10-06-2019]).

<sup>1278</sup> Neste mesmo sentido, *vide Demokratie, Transparenz und Partizipation in der WTO*, 2001 (disponível em <https://www.forumue.de/en/demokratie-transparenz-und-partizipation-in-der-wto-probleme-und-politische-forderungen/> [10-06-2019]).

<sup>1279</sup> Para uma concretização dos problemas de participação política no plano interno e no plano internacional, *vide* JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “A Debilidade do Direito de Participação Política”, in *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, ano 2, n.º 6, 2013.

<sup>1280</sup> Cf. JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 97 e 98.



## 2.2. A atenuação das barreiras participativas – dificuldades

Não nos podendo debruçar sobre todas as debilidades apontadas à atuação da OMC (não sendo esse, até, o propósito da investigação), selecionamos aqui aquelas que estão diretamente relacionadas com a normação aduaneira. Assim, trataremos de densificar as debilidades participativas, densificando-as e contribuindo, depois, com propostas para a respetiva atenuação.

Estando em causa, como está, tributação, pressupõe-se, então, que deva a mesma ser aceite pelos destinatários da respetiva disciplina, em cumprimento da máxima *No taxation without representation*. Essa aceitação existirá se os destinatários tiverem participado na correspondente criação. Sucede que, como vimos, existem barreiras participativas assinaláveis a este nível.

A atenuação das barreiras participativas será capaz de afastar a conceção segundo a qual as limitações da participação da comunidade internacional atual estão próximas daquelas que foram vivenciadas pela sociedade medieval, na Idade Média<sup>1281</sup>. Diz-se que, no contexto de uma comunidade internacional, se vive um “novo medievalismo”, no qual a participação apenas pode ser concebida em termos fragmentados, sem que haja uma entidade supranacional que a proteja cabalmente. É que a existência de um direito de participação, reconhecido como fundamental e que deve ser dotado de efetividade, está dependente de um poder que o reconheça e que o faça cumprir. Neste âmbito, pelo facto de a comunidade internacional assentar em forças e grupos sobre os quais os cidadãos não exercem mais do que um controlo mínimo, haverá escassa margem para uma participação, podendo aqueles apenas participar enquanto elementos dos principais atores da comunidade internacional<sup>1282</sup>.

---

<sup>1281</sup> “The ‘new medievalists’, proclaiming the end of the nation-state, emphasize the role of the non-state actors with multiple allegiances and global network and envisage the development of a complex and varied international order with multiple layers and actors that is more akin to the order of medieval times” - cf. PETER MALANCZUK, “Globalization and the future role of sovereign States”, in *International Economic Law - International Economic Law with Human Face*, Kluwer Law International, 1998. No mesmo sentido, “Rather than disappearing, states are to a significant degree disaggregating. The constituent parts - courts, regulatory agencies, executives and even legislatures - are networking with their counterparts abroad, creating a dense web of relations that constitute a new, transgovernmental order” - cf. ANNE-MARIE SLAUGHTER, “The Real New World Order”, in *Foreign Affairs*, Vol. 76, n.º 5, p. 184. A propósito, vide, relevantemente, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “A debilidade do direito de participação política”, in *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Ano 2, n.º 6, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 5624 (disponível em [http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013\\_06\\_05605\\_05632.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013_06_05605_05632.pdf) [20-10-2019]).

<sup>1282</sup> Nas palavras de DAVID HELD, na cristandade ocidental da Idade Média nenhum governante ou Estado era soberano no sentido de ser a instância suprema dentro de um território determinado; cada governante partilhava a sua autoridade com os vassallos abaixo dele, e com o papa e (na Alemanha e Itália) o sacro imperador romano por cima. Se os Estados modernos devem partilhar a autoridade sobre os cidadãos, e a capacidade para dispor da sua lealdade, com as autoridades regionais e mundiais por um lado, e com as autoridades subestadauais e subnacionais por outro, o conceito de soberania deixaria de ser aplicável e, então, poder-se-ia falar de emergência de uma forma neomedieval de ordem política universal - cf. DAVID HELD, *La democracia y la orden global*, Barcelona, Ediciones Paidós Ibérica, 1997, p. 171.

### **2.2.1. A privatização das negociações para a celebração de acordos de comércio internacional**

Quando se considera que as negociações encetadas para celebração de acordos de comércio internacional são concretizadas nos altos escalões empresariais, não será certamente o cidadão comum que tem acesso aos canais de participação, ficando, conseqüentemente, afastado das negociações.

O afastamento é recorrentemente justificado pelo impacto negativo que a presença do cidadão comum teria na realização das negociações, não só no que concerne à possibilidade de conclusão das mesmas (que passariam a contar com inúmeros pontos de vista distintos sobre o mesmo assunto), como também em relação à própria velocidade das negociações, que poderiam sofrer atrasos perante a necessidade de ouvir todas as vozes, em prejuízo da perda da melhor oportunidade para concretização das negociações<sup>1283</sup>. No sentido de evitar tais constrangimentos, à mesa das negociações estão pequenos grupos, os quais, em teoria, representam os interesses da sociedade. Os respetivos elementos devem transmitir tais interesses aos correspondentes governos, devendo ser estes últimos a levá-los ao debate com as demais partes do acordo. Neste sentido, a democratização das negociações estaria assegurada por via da transparência na apresentação dos resultados, assumindo-se que sendo divulgados constantemente os resultados das negociações, o procedimento deveria ser tido como democrático. Os interessados, ao conhecerem os resultados, mobilizar-se-iam na defesa dos seus interesses próprios, caso assim considerassem conveniente ou necessário.

Não obstante, assumir a existência de transparência nas negociações como sinónimo de democratização das negociações, equivale a restringir o próprio conceito de democracia. Ainda que a transparência surja como uma condição necessária para a existência de um regime democrático, não é condição suficiente para que o mesmo se tenha por existente. Surge, assim, como relevante aferir os termos em que o défice de participação política é capaz de ser ultrapassado, ainda que através de meios não eleitorais.

Não se ignora, todavia, que mesmo sendo alargadas as possibilidades de participação, poderá manter-se um resultado assente numa participação encetada por quem já é detentor de uma atuação altamente influente, influência que pode ter impacto em escolhas basilares. A título de exemplo, ainda que liberalização do comércio internacional não seja entendida, generalizadamente, como o melhor

---

<sup>1283</sup> Cf. CHARLOTTE SIEBER-GASSER, "Democratic legitimation of trade policy tomorrow: TTIP, democracy and market in the Swiss Constitution", in *Jusletter*, 2015 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2691343](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2691343) [17-01-2020]).

modelo<sup>1284</sup>, existe a possibilidade de segmentos nacionais poderem fazer uso dessa sua influência para a defesa do comércio livre sem exceções<sup>1285</sup>.

Assim concluiu ROSLYN FULLER, que analisou as intervenções de entidades privadas com representantes da Comissão Europeia, com o objetivo de revelar a força política e económica que das mesmas é capaz de resultar. O que se verificou é que os espaços de participação informal (distintos do voto e assentes, por exemplo, na participação em reuniões, na redação de propostas de soluções, no fornecimento de informações, na redação de pareceres ou de artigos de opinião) acabaram por ser ocupados por grandes operadores económicos. No entendimento de FULLER, as negociações no contexto dos acordos internacionais correspondem ao local de excelência para exercício, por parte de entidades privadas de influência sob entes públicos, atento o secretismo que normalmente está associado às mesmas. O secretismo potencia a inserção de propostas que, se fossem abertas ao escrutínio público, provavelmente não seriam levadas adiante por serem impopulares. Por outro lado, os Estados são tradicionalmente tidos como responsáveis pela defesa internacional dos interesses dos seus operadores económicos, a quem se fica a dever, não raras vezes, o bom desempenho da economia interna, o que justifica os esforços estaduais na respetiva proteção<sup>1286</sup>. Assiste-se, portanto, à *privatização* dos acordos de comércio internacional (ou, em bom rigor, à privatização das negociações para a celebração de acordos de comércio internacional)<sup>1287</sup>.

Mesmo que os instrumentos internacionais tendam a afastar ou a reduzir a tributação aduaneira, acompanhando, de resto, o sentido da liberalização do comércio internacional, à luz do GATT/acordo que cria a OMC, em causa não deixam de estar disposições de índole aduaneira. Em bom rigor, em causa não deixa de estar, portanto, o afastamento ou a redução de um imposto (dos direitos aduaneiros), a partir de instrumentos que, ainda que jurídico-normativos, nem sempre conhecem representatividade, quer no seio da OMC, quer no próprio âmbito da União Europeia, o que entra, então, em rota de colisão com a conceção segundo a qual *No taxation without representation*.

---

<sup>1284</sup> Assim o é, essencialmente, por via dos receios de desemprego, baixa remuneração, homogeneização cultural e perda de soberania.

<sup>1285</sup> Para uma análise económica mais detalhada, *vide* a doutrina aqui já citada, em particular, MICHAEL TREBILCOCK, ROBERT HOWSE e ANTONIA ELIASON, *The regulation of international trade*, 4.ª edição, Routledge, 2012, e PETER B. KENEN, *The international economy*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000.

<sup>1286</sup> Cf. ROSLYN FULLER, "Enclosing the democratic commons: private organizations and the legislative process", in *SSRN*, 2016 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2776146](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2776146) [17-01-2020]).

<sup>1287</sup> Nas palavras de BAUMAN, "[a liberdade da política do Estado é incansavelmente erodida pelos novos poderes globais providos das terríveis armas da extraterritorialidade, velocidade de movimento e capacidade de evasão e fuga (...)] A recusa a participar no jogo das novas regras globais é o crime a ser mais impiedosamente punido, crime que o poder do Estado, preso ao solo pela sua própria soberania territorialmente definida deve impedir-se de cometer e evitar a qualquer custo" - cf. ZYGMUNT BAUMAN, *Modernidade Líquida*, Rio de Janeiro, Jorge Zahar editor, 2001 (*ebook*).

### 2.2.2. A transição da legitimidade política para a legitimidade técnica

Sabendo-se que os acordos de comércio internacional disciplinam a tributação aduaneira e concluindo-se que os direitos aduaneiros são impostos, e impondo-se, atenta esta qualidade, exigências de legalidade e de representatividade, o cenário apresentado afasta-se de tais exigências, levando-nos a questionar a própria legitimidade dos entes a partir dos quais é emanada a normação aduaneira.

A este propósito, MICHEL BOUVIER alerta, precisamente, para o facto de que o Direito Tributário contemporâneo passa por um processo de transição da *legitimidade política* para a *legitimidade técnica*, ou de substituição do *poder dos políticos* pelo *poder dos especialistas*, na medida em que são cada vez mais delegados em *experts* as escolhas em matéria tributária e, concretamente, em matéria aduaneira<sup>1288</sup>, numa aceção que, conforme constatamos, corresponde à realidade subjacente à celebração de acordos de comércio internacional, mas que, ainda assim, não deve servir para afastar a validade do estadualismo enquanto modo de perspetivar o Direito e a produção normativa.

É certo que no plano das relações internacionais não existe um efetivo equivalente funcional ao que representam os Estados no plano interno, pelo que as exigências de legitimidade assumem contornos distintos nos planos que extravasam o contexto nacional. E, na verdade, em causa não está uma mera transposição concetual, que já por si só, não seria simples. Em causa estão ordenamentos distintos - o nacional e o supranacional -, que contemplam óbvias e necessárias diferenças, entre as quais, os termos de projeção normativa, numa dificuldade que ainda está por ser ultrapassada e que tem vindo a ser intensificada, ao existir um cosmos composto por normas jurídicas e não jurídicas provenientes de várias esferas, sendo relevantes para o domínio aduaneiro, quer no que toca à criação de direitos aduaneiros, quer no que concerne ao cumprimento de obrigações acessórias. Mas as diferenças não obstam a que a dimensão *legitimidade* no contexto supranacional perca relevância. Na verdade, tal como a construção, no âmbito interno, do Direito enquanto sistema unitário refletiu a procura pela legitimidade existente na relação entre sociedade e Estado, também as teorias sobre o Direito internacional são articuladas em função do conceito de legitimidade prevalecente nas relações internacionais, não ficando o Direito Aduaneiro de fora.

O conceito de legitimidade não poderia ter deixado de acompanhar as modificações pelas quais passaram e passam as relações internacionais - entre elas, as de índole comercial -, o Direito que

---

<sup>1288</sup> Cf. MICHEL BOUVIER, "As transformações contemporâneas do tributo: em direção a uma outra cultura tributária? As exonerações tributárias e a concorrência fiscal no âmbito interno e internacional", in *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 2, 2004, p. 9.

as rege e a respetiva interpretação. Neste sentido, constata-se que da problematização da possibilidade de aplicação do conceito nas relações entre Estados, se assiste ao renascimento da importância do tema nas análises internacionais<sup>1289</sup>, o que nos leva a também aqui a atribuir-lhe atenção, atenta a relevância que assume.

Esta busca latente pela legitimidade foi protagonizada por HABERMAS, ao questionar se será possível alcançar a legitimidade através da legalidade<sup>1290</sup>.

Quando a legalidade surge como fundamento da legitimidade, o ponto de partida reconduz-se, então, ao princípio da legalidade, enquanto trave-mestre fundamental, de origem constitucional, orientadora da criação e aplicação dos impostos. Contra esta perspectiva positivista, HAPPÉ pugna por aproximações mais éticas à tributação, surgindo a ética, precisamente, para realçar a legitimidade de um sistema tributário<sup>1291</sup>.

Parece-nos que ambas as concepções quanto ao fundamento da legitimidade obtêm acolhimento no contexto da tributação aduaneira, levando a que se considere que a legitimidade se reconduza, por um lado, aos termos da respetiva criação normativa, por pressupor representatividade de vontades e, por outro lado, na substância dessa base normativa, centrada, nomeadamente, nos concretos termos em que assenta, nas soluções aduaneiras fixadas e nos montantes de imposto a cobrar, face ao impacto que tem na esfera dos operadores económicos, na sociedade em geral, no ambiente e na economia.

Quanto a este último segmento, os apartados anteriores da presente dissertação, em especial, a parte I, foram precisamente dedicados a aferir os termos em que a normação aduaneira deve ser orientada, dando acolhimento a uma concepção que assume considerações éticas enquanto fundamento de opções jurídicas aduaneiras, do ponto de vista da criação e de aplicação da normação. Já quanto ao primeiro dos segmentos, relacionado com a exigência de representatividade, bem se compreende que seja o mesmo recorrentemente considerado como o mais relevante para efeitos de reconhecimento de legitimidade. A juridicidade da norma pressupõe o afastamento da vontade subjetivada, potenciadora do arbítrio, da injustiça e da violação de parâmetros essenciais de um Estado de Direito<sup>1292</sup>, pelo que é a vontade objetivada, traduzida em regras e em princípios e acolhedora de

---

<sup>1289</sup> Assim, e a título de exemplo, vide DANIEL M. BODANSKY, "The Concept of Legitimacy in International Law", in *Legitimacy in International Law*, Max Planck Institute for Comparative Public Law and International Law, 2008, UGA Legal Studies Research Paper No. 07-013 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1033542](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1033542) [01-08-2019]).

<sup>1290</sup> "Ist Legitimität durch Legalität möglich?" - é a questão colocada como título da "Primeira Leitura" das Tanner Lectures (1986) - cf. JÜRGEN HABERMAS, *Direito e Moral*, Instituto Piaget, Teoria, Filosofia e História do Direito, 2008, p. 11.

<sup>1291</sup> Cf. R. H. HAPPÉ, "Over belastingheffing en ethiek. Enige politiek-filosofische verkenningen", in D.A. Albrechte & P. Kavelaars (eds.), *Maatschappelijk heffen. De wetenschap*, Deventer, Kluwer, 2006.

<sup>1292</sup> No sentido de assumir o Estado de Direito como um princípio de Direito Fiscal Internacional, vide OTTMAR BUHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario* (version Castellana de FERNANDO CERVERA TORREJON), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 173 e seguintes. PAULA ROSADO

uma vontade de um povo, de uma nação e/ou de uma classe dominante, que expressa heteronomia em relação ao sujeito que a emanou<sup>1293</sup>.

Assim, por um lado, o regime jurídico-aduaneiro dos direitos aduaneiros poderá dizer-se *legítimo* se o respetivo procedimento de criação e alteração tiver sido concretizado em conformidade com as exigências constitucionais internas. Neste sentido, os direitos aduaneiros são cobrados porque os Estados assim o *querem* - a soberania enquanto atributo de vontade - e porque os Estados os *reconhecem como necessários* para dar concretização à responsabilidade que sobre si impende em garantir os fins fiscais e extrafiscais que lhes estão associados - a soberania enquanto responsabilidade. Tendo sido definidos e sendo cobrados em cumprimento das exigências legais, estarão imbuídos de legitimidade.

Por outro lado, a cobrança de direitos aduaneiros deverá ir ao encontro das finalidades a serem satisfeitas, as quais se encontram imbuídas por considerações éticas não ignoráveis. Neste domínio, a legitimidade surge associada ao fundamento da tributação, considerando que deverá existir uma união entre as normas jurídico-aduaneiras aplicáveis e a realidade da sua implementação<sup>1294</sup>. Ainda que os direitos aduaneiros sejam entendidos como impostos, e ainda que, em virtude disso mesmo, não se lhes possam ser reconduzidas finalidades para satisfação, em concreto, de certas e determinadas necessidades, a prossecução do interesse público (nos termos aqui densificados) deverá estar associada à respetiva cobrança.

Mas concentremo-nos na conceção positivista de legitimidade, enquanto dimensão que pressupõe legalidade, no sentido de precedência e de prevalência da lei, a ser emanada por um órgão representativo, manifestador de uma vontade objetivada. Ao assim se entender, a legitimidade associável às entidades (e respetiva atuação) de onde é emanada a norma aduaneira depende, precisamente, do nível de participação que é garantido aos respetivos destinatários, cuja vontade é expressa pelos seus representantes.

Ora, sabendo-se que, no concreto domínio do comércio internacional, se assiste uma transição da legitimidade política para a legitimidade técnica, e se também aqui se pretende garantir que a maioria dos operadores económicos está *concordante* em contribuir para uma causa geral e que,

---

PEREIRA, por seu turno, considera que “na fase atual de evolução do DFI, o Estado de Direito não corresponde a valores centrais do Direito Fiscal Internacional nem conhece uma tal importância na estruturação deste que seja sustentável erigi-lo a princípio fundamental do Direito Fiscal Internacional – cf. PAULA ROSADO PEREIRA, *Os Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 81.

<sup>1293</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de Uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 125.

<sup>1294</sup> Cf. AGUSTIN JOSE MENÉNDEZ, *Justifying Taxes - Some Elements for a General Theory of Democratic Tax*, Dordrecht/Boston/London, Kluwer Law Publishers, 2001, p. 111.

consequentemente, cumprem na totalidade com as suas obrigações aduaneiras,<sup>1295</sup> cumpre aferir possibilidades de atenuação às barreiras participativas já identificadas.

### **2.3. A atenuação das barreiras participativas - possibilidades**

Ainda que se tenham presentes as palavras de DANI RODRIK, segundo o qual “[e]s imposible tener al mismo tiempo hiperglobalización, democracia y soberanía nacional”<sup>1296</sup>, procuremos, agora, identificar possíveis formas de atenuação das fragilidades advindas do cenário exposto, partindo da ideia segundo a qual “a integração económica de um Estado democrático nos mercados globais depende (...) do apoio dos eleitores nacionais”<sup>1297</sup>. Se um Estado é capaz de ser considerado como estando integrado nos mercados globais, porque os cidadãos eleitores assim manifestaram a sua vontade, é possível retirar daqui que a concretização plena do comércio internacional está dependente da participação política.

#### **2.3.1. O direito de participação - densificação**

Tanto os direitos de participação política como os direitos de participação no âmbito das matérias fiscais, a nível internacional, conhecem um nível de proteção que deixa a desejar, sendo patente o paralelismo entre as duas formas de participação. A influência que as matérias internacionais e, em concreto, as de índole aduaneira, exercem na dinâmica de uma determinada sociedade política, é equiparável ou, até, superior, às questões de índole interna. Não obstante, constata-se que no plano internacional os direitos e os meios para os exercer são praticamente inexistentes. Não existe uma participação capaz de garantir representatividade.

Neste sentido, a consideração de ambos os direitos será feita em interligação, sem prejuízo de a atenção ser dirigida, em especial, aos direitos de participação política em geral (considerando que os direitos de participação fiscal os seguem de forma paralela).

Mas antes de maiores desenvolvimentos, cumpre esclarecer os termos em que o direito de participação política será aqui entendido.

---

<sup>1295</sup> GRIBNAU enfatizava esta visão otimista, especialmente direcionada para a tributação direta - vide J. L. M. GRIBNAU, *Belastingen als moreel fenomeen*, Boom Fiscale Uitgevers, Den Haag, 2013, p. 98.

<sup>1296</sup> Cf. DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (ebook).

<sup>1297</sup> Cf. CHARLOTTE SIEBER-GASSER, “Democratic legitimization of trade policy tomorrow: TTIP, democracy and market in the Swiss Constitution”, in *Jusletter*, 2015, p. 17 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2691343](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2691343) [17-01-2020]).

Seguimos, para o efeito, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, no sentido de assumir o conceito de participação política literalmente, ou seja, no sentido semântico geral, reconduzindo a “participação” à integração de um indivíduo num grupo, que se envolve ativamente no processo de decisão. Trata-se, não obstante, de uma participação “política”, precisamente porque a aludida integração não surge em relação a qualquer grupo, mas sim numa *sociedade política*, enquanto grupo no qual existe a consciência de interesses derivados comuns, que não são suscetíveis de satisfação individual, “que surge a partir do momento em que as instituições sociais se diferenciam para reger as manifestações do poder de direção no âmbito desse grupo. A participação nesse universo diz-se política”<sup>1298</sup>.

Os direitos de participação política aqui em consideração reportam-se, portanto, à integração ativa dos indivíduos numa sociedade política, necessariamente perspetivada num sentido global – atenta a matéria em causa –, mas também regional e local, no âmbito da qual são chamados a relacionar-se com o poder instituído, concentrado de forma socialmente estabilizada nas instituições – em concreto, organizações internacionais, União Europeia, Estados e, em certa medida, entes privados.

Ainda que o Estado<sup>1299</sup> seja tido como instituição por excelência de concentração do poder político (traduzindo-se a participação política essencialmente na ação dos indivíduos nos processos decisórios do Estado), não se poderá ignorar a relevância que outras entidades distintas do Estado conhecem na esfera de decisão política com impacto internacional.

Serão tidas em consideração formas de participação política reconduzidas ao conceito de democracia participativa, que instauram uma democracia mais autêntica<sup>1300</sup> (não obstante as limitações associadas), que complementa os mecanismos representativos (baseados numa alteridade entre governantes e governados)<sup>1301</sup>, compensando as suas insuficiências, sem os substituir.

---

<sup>1298</sup> Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “A debilidade do direito de participação política”, in *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Ano 2, n.º 6, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 5606 (disponível em [http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013\\_06\\_05605\\_05632.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013_06_05605_05632.pdf) [20-10-2019]).

<sup>1299</sup> Note-se, porém, que participação política é anterior ao surgimento do próprio Estado.

<sup>1300</sup> Cf. D. NOCILLA; L. CIAURRO, “Rappresentanza politica”, in *Enciclopédia del Diritto*, vol. XXXVIII, Milano, Giuffrè Editore, 1987, p. 543 a 609.

<sup>1301</sup> O âmbito dos direitos de participação política na Lei Fundamental portuguesa é muito alargado, na medida em que para além de incluir os direitos políticos dos cidadãos, abarca igualmente os direitos políticos de certos grupos ou entidades coletivas de interesses sectoriais. Na CRP encontram-se alguns exemplos: o direito das comissões de trabalhadores de participar na elaboração da legislação do trabalho e dos planos económico-sociais que contemplem o respetivo sector - artigo 54, n.º 5, d); o direito das associações sindicais de participar na gestão das instituições de segurança social e outras organizações que visem satisfazer os interesses dos trabalhadores - artigo 56 n.º 2, b); o direito das organizações representativas dos trabalhadores, das atividades económicas e das famílias, das regiões autónomas e autarquias locais participarem na elaboração de grandes opções e dos planos de desenvolvimento económico e social no âmbito do Conselho Económico e Social - artigo 91, n.ºs 1 e 2; o direito dos trabalhadores rurais e dos agricultores participarem na definição da política agrícola, através das suas organizações representativas - artigo 98.º; o direito de participação dos interessados na gestão efetiva dos serviços da administração pública, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática - artigo 268, n.º 1. Para maiores desenvolvimentos sobre cada um dos direitos elencados, vide JORGE MIRANDA, “O quadro de direitos políticos na Constituição”, in *Estudos sobre a Constituição*, 1.º Vol., Lisboa, Livraria Petrony, 1977, p. 180. Nas palavras do mesmo autor, os direitos acabados de referir “não possuem, todavia, natureza análoga à dos direitos políticos dos cidadãos, pois não se reconduzem como estes a um direito genérico de participação (mas apenas a uma participação limitada a certas zonas)”. (...) “Os direitos políticos de grupos e instituições têm um sentido ou um carácter secundário. A sua função consiste em influir na formação da vontade política, dando expressão a interesses



### **2.3.2. O fomento participativo a partir da regulação ou da limitação da ação da OMC**

O fomento participativo, perante a procura de uma maior supervisão e responsabilidade democrática, é fruto da perceção das consequências advindas da elevação da globalização para lá dos limites das instituições nacionais democráticas, que são capazes de regular, de estabilizar e de legitimar a disciplina do comércio internacional<sup>1302</sup>.

Os termos de garantia de participação na esfera internacional têm vindo a ser propostos, fundamentalmente, em vários sentidos distintos, quando em causa está a determinação da forma como a regulação e/ou a limitação da ação da OMC deve ser concretizada. Reconhecendo-se que o poder da OMC alcança os termos de formulação de políticas internas dos respetivos Estados membros, incluindo aquelas que se reconduzem ao domínio tributário, tal determinação mostra-se particularmente relevante. Assim, há quem pugne no sentido do incremento da governação global, a partir, precisamente, da expansão das competências da OMC<sup>1303</sup>. Por um lado, e não obstante as dificuldades *supra* apresentadas, uma das propostas políticas mais ambiciosas e de algum idealismo ainda consiste no propugnar do estabelecimento de uma estrutura democrática geral internacional, de forma a regular a ação da OMC (e de outras organizações de carácter internacional). Por outro lado, e num sentido oposto ao cenário exposto, mas que vai ao encontro da ideia de que o controlo democrático apenas poderá ser aprofundado se os parlamentos nacionais estiverem mais envolvidos nas decisões e negociações da OMC, é proposta a limitação das competências da OMC.

Em concreto, e seguindo vozes doutrinárias que já se ergueram neste sentido<sup>1304</sup>, tem vindo a ser sugerida a substituição da OMC por arranjos institucionais abertos à participação dos parlamentos e da sociedade civil, de forma a permitir a existência de um verdadeiro processo de decisão, o que não deixa de ser significativo de que a maioria dos problemas identificados e apontados à OMC, enquanto tal, terão mais que ver com o plano interno de cada um dos Estados que a integram do que com a Organização em si mesma. A expansão da influência e do controlo parlamentares deveria, para o efeito, ser facilitada, assegurando que o parlamento, em vez de ser informado como um todo, acede à informação por intermédio de apenas alguns dos seus membros, que seriam informados sobre o curso das negociações, ou sobre uma questão em específico.

---

sectoriais atendíveis na composição do interesse geral" - cf. JORGE MIRANDA, "O quadro de direitos políticos na Constituição", in *Estudos sobre a Constituição*, 1º Vol., Lisboa, Livraria Petrony, 1977, p. 183 e 185.

<sup>1302</sup> Cf. DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (*ebook*).

<sup>1303</sup> Cf. ANDREW T. GUZMAN, "Global governance and the WTO", in *Harvard International Law Journal*, v. 45, n.º 2, 2004, p. 303 e seguintes.

<sup>1304</sup> Cf., por todos, YVES BONZON, *Public participation and legitimacy in the WTO*. Cambridge, Cambridge University Press, 2014, p. 171 e seguintes.

Porém, esta solução não poderia implicar que o governo decidisse, por si, que deputados deveriam ser informados, devendo, ao invés, os parlamentos nacionais estabelecer comissões especializadas para acompanhar as questões em discussão, incluindo as que são relativas ao comércio internacional. E, mesmo assim, não seria suficiente. A comunicação e o relacionamento entre os membros dos vários parlamentos deveria ser intensamente promovida. Nesta linha, dentro da União Europeia sugere-se, por exemplo, o estabelecimento de uma comissão interparlamentar para tratar de assuntos relativos à OMC, formada por membros do Parlamento Europeu e dos parlamentos nacionais dos Estados Membros da União Europeia. Esta seria a solução mais viável, considerando que a transposição, para o plano internacional, dos modelos de participação política adotados internamente, como melhor constataremos de seguida, está destinada, em grande medida, ao insucesso.

### **2.3.3. O fomento participativo a partir de outras esferas**

A determinação dos termos em que a democratização do sistema de tributação no comércio internacional de mercadorias pode ser efetivada leva-nos, em primeiro lugar, a rejeitar aqueles que são os meios de democratização de cariz eminentemente interno e dificilmente transponíveis para o plano internacional, assentes, nomeadamente, na votação para eleição dos respetivos representantes. Esta dificuldade ficar-se-á a dever, fundamentalmente, a dois motivos<sup>1305</sup>: por um lado, devido ao próprio funcionamento de determinados mecanismos, incompatível com uma extensão mundial e, por outro lado, no que respeita concretamente aos Estados que integram a União Europeia, seria contrário aos objetivos de integração europeia, se se avançasse com figuras que ignorariam a existência de um mercado único.

No que toca aos mecanismos potencialmente não aplicáveis, identificaremos dois: a iniciativa popular e o referendo (ainda que com possíveis aberturas, conforme se constatará). Adiantando o pensamento (mas reiterando também o que já *supra* se disse) não nos parece que a complexidade e a tecnicidade dos temas possam servir de razão suficiente para afastar a participação dos cidadãos. É certo que, como veremos, tal afastamento acaba por ser gerado não por se desacreditar na racionalidade e na capacidade de quem o poderia fazer, mas sim por motivos relacionados com a ausência de meios procedimentais para o efeito e, num contexto em que a participação seria feita fora da esfera internacional, a dificuldade estaria também relacionada com a ausência de uma entidade

---

<sup>1305</sup> Identificamos os motivos que nos parecem mais relevantes, sem ignorar outros que também representam, a nosso ver, um entrave, relacionados, por exemplo, com as diferentes línguas e com os diferentes níveis de avanço tecnológico que cada Estado conhece, com impacto direto na forma como os procedimentos se concretizam.

dotada de legitimidade para fazer valer os resultados assim obtidos. É que o plano de análise não é o plano estadual, mas sim um espaço de interconexão internacional, regional e local. Assim, por em causa não estar, rigorosamente, uma ação juspolítica do Estado, mas sim uma manifestação política distinta, a respetiva delimitação, nomeadamente, da(s) comunidades(s) relevante(s) para efeitos de participação, parece de duvidosa concretização<sup>1306</sup>. Quem teria legitimidade para esse efeito? Cidadãos? Certamente que sim, mas quais? Apenas os que participam no comércio internacional? A que título? Os que têm capacidade eleitoral? Mas de que forma seria definida essa capacidade? A dificuldade que, a este nível, aqui se levanta é, por isso, de carácter subjetivo - relativa aos sujeitos intervenientes, mas evidentemente que constrangimentos de ordem prática também se levantam. De que forma seria feita a participação? De que forma seria concretizado o controlo? Em suma, que procedimento adotar, que seja capaz, na sua plenitude, de ir ao encontro das pretensões de representatividade?

Mas mesmo centrando o cenário num plano nacional, em que a participação é feita internamente, também pelas vias consagradas são detetadas dificuldades. É que, mesmo internamente, a participação na vida política ainda não conheceu os níveis esperados, num efeito que normalmente é associado à falta de incentivos para essa mesma atuação, o que poderá ser contornável. Inexistindo motivação para participar, as estruturas criadas ou que se possam vir a criar (numa esfera supranacional) são e serão meramente decorativas. A divisão entre pessoas ativas e passivas no mundo da política é, pois, em parte, explicada pela falta de oportunidades adequadas para que todos os grupos de cidadãos desenvolvam igualmente os seus talentos e a confiança<sup>1307</sup>. É, por isso, necessário cuidar daquela motivação, aqui entendida como a capacidade que as pessoas creem ter para influir nos termos da governação e o seu interesse nos assuntos públicos. A motivação para participar está relacionada com a extensão da educação<sup>1308</sup> e, no contexto aduaneiro, com a extensão da consciência ético-aduaneira.

De qualquer forma, as soluções não devem deixar de ser perspetivadas e consideramos uma dissertação de doutoramento como um dos locais adequados para o fazer. Assim, este exercício de análise de instrumentos que, à partida, se consideram inadequados à democratização num plano internacional, não é despendioso. Permite-nos esgotar hipóteses e construir um pensamento juridicamente suportado. Considerando que globalmente serão, certamente, vários os mecanismos que

---

<sup>1306</sup> "...de quem se justifica a participação, em decisões relativas, por exemplo, à sida, à chuva ácida, ao uso de recursos renováveis, ou à gestão dos fluxos económicos internacionais"- cf. DAVID HELD, *La democracia y la orden global*, Barcelona, Ediciones Paidós Ibérica, 1997, p. 39.

<sup>1307</sup> Cf. DAVID HEL, *La democracia y la orden global*, Barcelona, Ediciones Paidós Ibérica, 1997, p. 219; S.E. FINER, "Groups and political participation", in *Participation in Politics*, Manchester, 1972 p. 77; CHERYL SIMRELL KING, KATHRYN M. FELTEY BRIDGET O'NEILL SUSEL, "The Question of Participation: Toward Authentic Public Participation" in *Public Administration, Public Administration Review*, Vol. 58, n°. 4, July, August 1998, p. 322.

<sup>1308</sup> Nos termos que *supra* já exploramos.

os ordenamentos jurídicos dispõem para garantir a democratização do sistema, e sendo certo que não seria possível estudar todos eles, optamos por reconduzir a análise para aqueles que nos são mais próximos, por vigorarem no ordenamento jurídico português.

Por outro lado, sabendo que mesmo em relação a outro tipo de soluções - adiante expostas - existem dificuldades sérias de implementação, verifica-se que o défice democrático que é patente a nível internacional é muito mais nacional do que supranacional. Os problemas ligados à frágil participação dos cidadãos encontram a sua génese, essencialmente, nas disposições constitucionais de cada Estado. Ainda que existam alterações a fazer no seio de organizações internacionais altamente impactantes, como é o caso da OMC, de forma a minorar alguns dos problemas identificados, as grandes alterações e o ultrapassar dos problemas apontados passam indubitavelmente pelo domínio interno<sup>1309</sup>. Os princípios de uma democracia constitucional, ancorada no poder político do Estado - legitimação, representação, responsabilidade, controlo - dificilmente serão adaptáveis a estruturas de poder globais, assentes em relações económicas, militares, culturais e políticas, também globais. Na verdade, é esta a crítica apontada às posições conhecidas com a designação geral de *teorias cosmopolitas*, associadas à construção de uma constituição global, numa edificação que, ainda assim, cremos ser mais dificilmente aceitável do que um conjunto de soluções concentradas num domínio em particular - o da tributação no comércio internacional. De qualquer forma, o arsenal de meios de participação política que, precisamente neste domínio, se apresenta, é de origem constitucional, até porque a natureza internacional e a terminologia constitucional não são necessariamente antinómicas<sup>1310</sup>. Consequentemente, a aludida crítica, assente numa “fantasmagoria normativa”, parece conhecer aqui plena validade<sup>1311</sup>. Em concreto, às posições filosóficas e teóricas relativas à existência de uma constituição global é apontada a crítica de que assentam em “grandes fantasmagorias normativas”, que não levam em devida conta as diferenças estruturais entre uma sociedade estadual e uma comunidade internacional e, particularmente ao nível da organização coletiva, não têm em consideração as tomadas de decisão, a organização de interesses e a formação democrática da

---

<sup>1309</sup> No sentido em que existe um conteúdo jurídico-constitucional no Direito organizativo das organizações internacionais (e também nos pactos e convenções sobre direitos humanos e no Direito económico internacional), vide JOSEPH WEILER, *The EU, the WTO and the NAFTA. Towards a Common Law of International Trade?*, Published to Oxford Scholarship Online, 2010; ERNEST-ULRICH PETERSMANN, *Constitutional Functions and Constitutional Problem of International Economic Law*, Westview Press, 1991, PETER-TOBIAS STÖLL, *Freihandel und Verfassung. Einzelstaatliche Gewährleistung und die konstitutionelle Funktionaler Welthandelsordnung - GATT/WTO*, ZaöRR, 57, 1997, p. 83 e seguintes.

<sup>1310</sup> Seguindo a lição de MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, o próprio termo “constituição” é utilizado, no contexto do Direito Internacional Público, com vários sentidos. Quando assim o é por referência a um tratado, significará que este contém regras que estão na base da ordem jurídica internacional, como os princípios da igualdade e independência dos sujeitos de Direito Internacional, sendo deste tipo os tratados internacionais que, em termos gerais, se referem à administração da comunidade internacional. Poderá, também, nomeadamente, servir para designar as normas fundamentais de constituição, intencionalidade e funcionamento de uma dada organização internacional, nelas incluídas as normas que definem os objetivos, que repartem os poderes, que criam e que garantem a efetividade da ordem jurídica criada - cf. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 23.

<sup>1311</sup> Assim é o pensamento de ANTON SCHÜTZ, “The Twilight of the Global Polis: on Losing Paradigms, Environing Systems and Observing World Society”, in *Global Law Without a State*, Aldershot Dartmouth Gower, Gunther Teubner (or.), 1997, p. 257 a 293.

vontade. Porém, e ainda assim, atenta a transversalidade do comércio internacional, parece proveitoso concretizar este exercício, não de ponderação de implementação de uma constituição global, mas sim de mecanismos de democratização globais.

### **2.3.3.1. A (rejeição da) iniciativa popular**

Apontamos, neste âmbito, e em primeiro lugar, a *iniciativa popular* em matéria aduaneira.

A iniciativa popular permite que cidadãos eleitores possam apresentar iniciativas legislativas<sup>1312</sup>. Para o âmbito que mais nos interessa, tais iniciativas diriam respeito à matéria aduaneira e teriam que assumir a forma de *iniciativa popular transnacional*.

Ora, para além dos motivos gerais apontados como sendo impeditivos da adoção desta figura, identificam-se, aqui, em particular, outros. Por um lado, a iniciativa popular está dirigida a cidadãos *eleitores*. O problema levanta-se, então, a propósito da definição das pessoas ou entidades que teriam legitimidade para apresentar as iniciativas. Teoricamente, seria possível pensar numa delimitação da legitimidade ativa. A título de exemplo, apenas os operadores económicos registados, a partir, por hipótese, dos seus representantes legais, poderiam apresentar iniciativas legislativas. Porém, para além dos demais problemas de ordem prática que daí poderiam advir, há um em particular que se identifica: a violação do princípio da igualdade. Por outro lado, parece ser difícil determinar perante quem é que tais iniciativas deveriam ser apresentadas. Perante a OMC? Perante os parlamentos nacionais de cada Estado? De resto, assumindo, então, como base, a solução apresentada pelo ordenamento jurídico português, a iniciativa popular em matéria tributária (onde se inclui a matéria aduaneira) está vedada.

### **2.3.3.2. O (afastamento do) referendo**

Também o referendo em matéria tributária (onde se inclui a matéria aduaneira) se encontra vedado no ordenamento jurídico português<sup>1313</sup>.

Porém, a doutrina divide-se quanto à sua efetiva admissibilidade. No sentido da inadmissibilidade, a linha argumentativa é sustentada, essencialmente, na possibilidade de utilização

---

<sup>1312</sup> Em Portugal, a iniciativa popular está consagrada no artigo 167.º da CRP, preceito que confere competência aos eleitores para apresentar uma iniciativa de lei e participar no procedimento da sua elaboração. A Lei n.º 17/2003, de 4 de junho, regula os termos e condições em que os grupos de cidadãos eleitores podem exercer o seu direito de iniciativa popular, bem como participar no procedimento legislativo a que deram origem.

<sup>1313</sup> Cf. artigo 115.º, n.º 4, alínea b), da CRP, segundo o qual do referendo ficam excluídas as questões e os atos de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro.

do referendo como um instrumento demagógico-manipulativo<sup>1314</sup> e no desagravamento fiscal a que a sua utilização pode conduzir, considerando que a vontade da generalidade se oporá às finalidades da tributação<sup>1315</sup>. Já no sentido da admissibilidade, argui-se no sentido do efeito psicológico do uso do referendo, que contribuirá para uma maior aceitação popular dos tributos, incluindo, dos direitos aduaneiros<sup>1316,1317</sup>.

Ainda que em matéria de conclusão de tratados se admita o referendo, nos termos do disposto no artigo 115.º, n.º 5, da CRP, entende-se, perante a proibição de referendo em matéria tributária, que contendendo o mesmo com o domínio aduaneiro, não deverá o mesmo ser objeto de referendo<sup>1318</sup>.

De resto, a aplicabilidade do referendo no contexto da tributação no comércio internacional de mercadorias, numa espécie de *referendo transnacional*, levanta de igual forma entraves difíceis de ultrapassar, desde logo porque uma questão tão ampla como “Concorda com a eliminação dos direitos aduaneiros nas importações de mercadorias?” seria incomportável. Por outro lado, quem poderia votar no referendo? Onde e de que maneira poderia o voto ser exercido? De que forma é que se garantiria que a população, em termos globais, apresentava um grau de conhecimento suficiente sobre as matérias para poder votar em consciência?

### **2.3.3.3. A participação no procedimento legislativo por via eletrónica**

A admitir-se, não obstante, um qualquer meio de participação no procedimento legislativo, percecionado a uma escala global, temos como pressuposto que assentará o mesmo,

---

<sup>1314</sup> Cf. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Volume II, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 104.

<sup>1315</sup> Cf. PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, “Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier - Economia, Finanças e Direito Fiscal*, Vol. II (Eduardo Paz Ferreira, Helena Taveira Torres e Clotilde Celorico Palma, ed.), Coimbra, Almedina, 2013, p. 509 e seguintes.

<sup>1316</sup> Assim considera LUCIANO GOMES FILIPPO. À luz do entendimento do autor, inspirado em PEQUIGNOT LALUMIÈRE, os sujeitos passivos apresentam uma atitude apática perante a obrigação tributária de pagamento, revelando uma dupla posição negativa: nem a aceitam voluntariamente, nem a recusam deliberadamente. Consequentemente, o objetivo a alcançar pelo poder público é a aceitação que, ainda que resignada, leva ao cumprimento das obrigações, em prol de diminuição dos níveis de evasão e de fraude fiscais - cf. LUCIANO GOMES FILIPPO “Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais”, in *Lições de Fiscalidade*, 3.ª edição (João Ricardo Catarino e João Branco Guimarães, ed.), Coimbra, Almedina, 2015, p. 151 e seguintes.

<sup>1317</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, por seu turno, assume uma posição que, a nosso ver, fica no meio termo entre a admissibilidade e a inadmissibilidade, ao aceitar o referendo apenas em relação a determinados impostos ou relativamente a determinados aspetos desses impostos - cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 151. Também BOAVENTURA SOUSA SANTOS argui no sentido em que “aos cidadãos e às famílias deve ser dada a opção de, através do referendo, decidir onde e em que proporção devem ser gastos os seus impostos” - cf. BOAVENTURA SOUSA SANTOS e LEONARDO AVRIZER, “Introdução: para ampliar o cânone democrático”, in *Democratizar a democracia - Os caminhos da democracia participativa*, Porto, Edições Afrontamento, 2003, p. 64. Na verdade, a obra de BOAVENTURA SOUSA SANTOS é marcada por uma abordagem menos rígida de instrumentos jurídicos, em expressão de um “direito pós-moderno”. O jus-sociólogo sustenta o esgotamento da modernidade e a necessidade de uma completa transição paradigmática, que levaria a um “novo senso comum”, redirecionando o Direito e a política para a emancipação, ao invés da regulação.

<sup>1318</sup> Estando em causa referendos sobre tratados, as questões a decidir deverão ser objeto de tratado já negociado e assinado pelo Estado português e que esteja para ser aprovado, ainda que também possam estar causa questões relativas a tratado futuro (que se pretenda que Portugal venha a celebrar) ou a tratado já vinculativo de Portugal (para efeito de reservas ou de revogação de reservas ou para desvinculação, se admissível). Através do referendo o tratado não é aprovado, ficando apenas decidido se o Parlamento o deve ou não aprovar. Nestes termos e para maiores desenvolvimentos, vide JORGE MIRANDA, *Curso de Direito Internacional Público*, 6.ª edição, revista e atualizada, Lisboa, Principia, p. 110 e seguintes.

necessariamente, num procedimento eletronicamente tramitado, que garanta a existência de um intenso período de discussão pública<sup>1319</sup>, assente num espaço alicerçado em canais de comunicação e troca de pontos de vista, por via de meios informáticos que apresentem um alcance não apenas local, mas sim global<sup>1320</sup>. No pensamento de LANDON WINNER, as próprias tecnologias podem conter certas propriedades políticas<sup>1321</sup>.

### **2.3.3.3.1. Termos da participação eletrónica**

A aludida participação poderia ser feita, numa primeira fase, por via eletrónica, nomeadamente através de fóruns *online*, por via de conferências, colóquios, audições públicas ou seminários, cuja participação poderia ser presencial ou não. Numa segunda fase, a decorrer também eletronicamente, seriam apresentadas sugestões, reclamações e pedidos de esclarecimento, em promoção de um “diálogo de vizinhança”<sup>1322</sup>, pertinente num contexto de “aldeia global”<sup>1323</sup>, e em mitigação dos conflitos de interesses que pudessem surgir. Em matéria aduaneira, tais sugestões, reclamações e pedidos de esclarecimento poderiam reconduzir-se, nomeadamente, à identificação dos termos de produção e de comercialização de determinadas mercadorias que aconselham tratamentos aduaneiros mais severos ou não, do ponto de vista das taxas de direitos aduaneiros a aplicar ou da criminalização ou descriminalização de determinadas condutas; e à partilha de cenários vivenciados no contexto do comércio internacional de mercadorias.

Por fim, os contributos recebidos seriam obrigatoriamente alvo de publicação, devendo também ser publicado um relatório com os resultados de todos os momentos da consulta, com a ponderação dos contributos recebidos.

---

<sup>1319</sup> Na esfera nacional, e no âmbito do procedimento de elaboração de leis pela Assembleia da República, por via do procedimento legislativo comum, determina o Regimento n.º 1/2007, da Assembleia da República, no seu artigo 140.º, que em razão da especial relevância da matéria, a comissão parlamentar competente pode propor ao Presidente a discussão pública de projetos ou propostas de lei, sem que tal prejudique as iniciativas que as comissões parlamentares competentes em razão da matéria entendam desenvolver de modo a recolher os contributos dos interessados, designadamente através de audições parlamentares ou do sítio da Assembleia da República na Internet. Note-se que o aludido preceito não determina a obrigatoriedade da discussão pública em relação a todos e quaisquer procedimentos legislativos, mas apenas relativamente aos quais a especialidade da matéria assim o dita. Consequentemente, não decorre dali a obrigatoriedade de promoção da discussão pública de matérias tributárias. A este propósito, JOÃO CAUPERS, MARTA TAVARES DE ALMEIDA e PIERRE GUIBENTIF dizem que se trata de “um procedimento aberto, transparente, em que todos os documentos recebidos estão disponíveis no sítio da Assembleia da República e na 2.ª série do *Diário da República*” - cf. JOÃO CAUPERS, MARTA TAVARES DE ALMEIDA e PIERRE GUIBENTIF, *Feitura das Leis: Portugal e a Europa*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2014, p. 119.

<sup>1320</sup> A este propósito, CABRAL DE MONCADA avança com o exemplo da obra de ANDRÉ GIDE – *Retour de l'URSS*, de 1936, como constituindo o primeiro passo para a formação de uma opinião num contexto de globalização – cf. LUIZ S. CABRAL DE MONCADA, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018, p. 198 e 199.

<sup>1321</sup> Cf. LANGDON WINNER, “Do artifacts have politics?”, in *Technology, Organizations and Innovation*, v. 2 (David Preece, Ian McLoughlin e Patrick Dawson, Org.), 2000.

<sup>1322</sup> Trata-se da expressão usada no contexto da resolução informal de conflitos (através do “diálogo de vizinhança”) da Rede Europeia para a Implementação e Execução da Lei Ambiental. Para maiores desenvolvimentos sobre esta temática, vide CÁTIA MARQUES CEBOLA, “Resolução Extrajudicial de Conflitos em Matéria Ambiental: Um Inexorável Mundo Novo”, in *Direito do Urbanismo e do Ambiente - estudos compilados*, Lisboa, Quid Juris, 2010, p. 429 e seguintes.

<sup>1323</sup> Trata-se da expressão usada por MARSHALL MCLUHAN, para qualificar o estado em que se encontra a sociedade – cf. MARSHALL MCLUHAN, *The Gutenberg galaxy: the making of typographic man*, 2.ª ed., Toronto, University of Toronto Press, 2011, p. 31.

Seria uma forma de promover a participação na tomada de decisões, numa perspetiva meramente voluntária, sob pena de se tornar os cidadãos/operadores económicos numa espécie de funcionários não remunerados ao serviço das Autoridades aduaneiras<sup>1324</sup>.

### **2.3.3.3.2. Condições da participação**

A concretização de um procedimento como este que aqui se apresenta sempre pressuporia, pelo menos: (i) uma cooperação dotada de flexibilidade e eficácia; (ii) um tratamento cuidadoso e competente do plurilinguismo; (iii) sólidas redes de especialistas nas matérias em causa - poderiam ser criadas as chamadas “comunidades epistémicas”, constituídas por especialistas em assuntos aduaneiros, que promovem, designadamente, a formação das competências técnicas necessárias, a circulação de boas práticas, e o melhor aproveitamento das experiências de outros Estados, devendo atuar em articulação com entidades dedicadas ao ensino e à investigação, assim como entre entidades públicas e privadas; e (iv) um desenho organizacional claro, que passe, designadamente, pela criação de entidades emblemáticas (pressupondo que serão necessariamente múltiplas as entidades com responsabilidades na matéria, desde entidades parlamentares e governamentais e entidades independentes, sendo necessários também esforços particulares; as entidades emblemáticas funcionariam como um núcleo central ou, em alternativa, dever-se-ia apostar na institucionalização de redes entre as várias entidades envolvidas).

### **2.3.3.3.3. Dificuldades da participação por via eletrónica**

O modelo de participação assente nestes termos assume, fundamentalmente, a Internet como um *meio deliberativo global*<sup>1325</sup>, o qual não deixa de estar, evidentemente, rodeado de dificuldades.

---

<sup>1324</sup> No contexto do comércio internacional, e simplesmente como forma de servir de aproximação ao que aqui se analisa, *vide* os termos de identificação dos standards para o comércio legítimo, que contemplam uma fase em que os operadores económicos emitem a sua opinião (na fase de consulta) quanto aos critérios a definir, no âmbito da *Fair Trade International* – cf. “Standard operating procedure for the development of fairtrade standards” (disponível em [https://files.fairtrade.net/standards/SOP\\_Development\\_Fairtrade\\_Standards.pdf](https://files.fairtrade.net/standards/SOP_Development_Fairtrade_Standards.pdf)). Trata-se, como se disse, de uma mera aproximação, atento o carácter não jurídico e não vinculativo dos *standards*.

No contexto da União Europeia, a consulta pública, no âmbito do comércio internacional, também tem vindo a ser concretizada, para efeitos de celebração de acordos internacionais, ainda que não seja uma consulta pública aberta, ao restringir a participação a empresas. A título de exemplo, foi concretizada uma consulta (mediante o preenchimento de um questionário sobre procedimentos aduaneiros, regras de origem, regulações técnicas, fluxo de mercadorias) a propósito dos acordos de comércio livre entre a União Europeia e a Austrália, entre a União Europeia e a Nova Zelândia. O mesmo sucedeu em relação ao anúncio dos EUA relacionado com o aumento da tributação aduaneira em relação à importação de determinados tipos de produtos de aço e de alumínio (este último questionário era direcionado apenas a quem fosse afetado pela medida).

<sup>1325</sup> No sentido em que a Internet surge como o meio de concretização da democracia transnacional, *vide*, por exemplo, PAUL STARR, “The Electronic Commons”, AM. PROSPECT, Mar. 27-Apr. 10, 2000 (disponível em <https://prospect.org/print/vi%201/10/starr-p.html> [20-07-2019]).



O recurso à Internet no sentido de a transformar num veículo de democratização, ao mudar o processo de deliberação para o domínio eletrónico, não garante, por si só, o surgimento de uma comunidade participativa real. Os participantes de um processo deliberativo transnacional contribuiriam para a produção de um bem público cujos benefícios seriam agregados à comunidade transnacional como um todo, incluindo os membros que não se preocuparam em participar naquele processo deliberativo (num efeito que, de qualquer forma, encontra paralelo nos termos de participação de âmbito nacional). Este dilema do “*free-rider*” é ainda mais exacerbado pelas amplas oportunidades de ação política e não política na Internet, que ampliam o fascínio do “*free-ride*”. A imensidão da Internet poderia, portanto, ter um efeito paralisante na capacidade de a sociedade gerar *ação e-política*. Ainda que a mecanização da ação política por meio de várias tecnologias, de sofisticados programas de filtragem a agentes “democráticos” automatizados possa reduzir os custos de oportunidade da participação e, assim, resolver parte do problema do “*free-ride*”, o uso desses intermediários automatizados, no entanto, pode contaminar o processo de deliberação. Os intermediários tecnológicos não são agentes neutros - são produtos de um *design* intencional de entes não publicistas - e, como tal, podem refletir agendas políticas ou económicas direcionadas a propósitos particulares.

Na verdade, a Internet partiu de um projeto de engenharia para a gestão de sistemas de comunicação, baseado no protocolo TCP (*Transmission Control Protocol*) e IP (*Internet Protocol*), tendente a possibilitar a ligação entre quaisquer equipamentos. Desde que respeitado o protocolo, a ligação entre tais equipamentos permitiria *expandir a rede*. Não obstante, a expansão da rede implicou esforços de coordenação e de standardização, tarefa que foi assumida pelo setor privado (em particular, pela *Internet Architecture Board*, pela *Internet Engineering Task Force*, pela *World Wide Web Consortium*, e pela *Internet Society*). A regulação da Internet cabe também a uma entidade privada – à *Internet Corporation for Assigned Names and Numbers* – que compreende uma vertente técnica e uma vertente política, mas que implica um modelo de governo de interesses das populações que não é mediado pelo Estado segundo objetivos políticos. Em causa está a intervenção de entidades privadas que atuam segundo critérios técnicos e de uma forma não vinculada à lei mas sim à sua própria base estatutária<sup>1326</sup>. Assim entendida, a Internet, enquanto embrião para um procedimento participativo por via eletrónica, já se formou de uma forma pouco contendente com as exigências de segurança e certeza jurídicas que devem estar associadas aos termos de criação da disciplina jurídica.

---

<sup>1326</sup> Neste sentido e para mais desenvolvimentos, vide SUZANA TAVARES DA SILVA, *Um novo Direito Administrativo?*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010, p. 21 e seguintes.

Por outro lado, as vantagens tecnológicas da Internet podem não garantir o surgimento de ações políticas globais (mesmo quando existem preocupações globais partilhadas). Para ter sucesso, o projeto de participação eletrônica exigiria uma coordenação central e um investimento contínuo num espaço público eletrônico, que forneça as condições apropriadas para a evolução do debate público, não surgindo como adequada, porém, a transferência total dos encargos financeiros associados a tal espaço para o domínio privado. Não só porque nem sempre estarão disponíveis os recursos necessários para prestar (pelo menos de forma exclusiva) esse tipo de serviços de coordenação, mas também porque o preço dessa coordenação central será, porventura, alto: o processo de deliberação pode perder a sua pureza e tornar-se hierarquizado. Quem controla a infraestrutura que suporta o processo de deliberação eletrônica pode influenciar e manipular esse processo de várias maneiras (por exemplo, definindo agendas, o tamanho e o formato das mensagens...).

Mas as dificuldades continuam. Qual seria o grau de vinculatividade decorrente das medidas que, por aquela via, fossem definidas?<sup>1327</sup> Como garantir que a participação, nos termos descritos, garantiria a privacidade ou a proteção de dados que quem participa não pretende partilhar? A circunstância de a participação se basear numa estrutura digital, invisível, será compatível com as exigências democráticas? Ainda que não esteja em causa a modulação algorítmica da opinião<sup>1328</sup> – a qual se tem por contrária à própria democracia, o caráter não palpável da estrutura participativa também nos surge como podendo contrariar propósitos de segurança.

Qualquer uma daquelas figuras determina um cenário que nos parece completamente distante<sup>1329</sup>, ainda que, numa sociedade plural e transnacional, o objetivo não seja o de contribuir para a

---

<sup>1327</sup> "What makes the law the law is its being the general commands issued by someone who is habitually obeyed by the bulk of the population and habitually obeys no one else" – cf. SCOTT J. SHAPIRO, *Legality*, Cambridge, The Belknap Press of Harvard University Press, 2011, p. 54.

<sup>1328</sup> Cf. SÉRGIO AMADEU DA SILVEIRA, *Democracia e os códigos invisíveis: como os algoritmos estão moldando comportamentos e escolhas políticas*, São Paulo, Edições SESC, 2019 (*e-book*).

<sup>1329</sup> Num sentido cético quanto aos termos em que os dilemas globais podem ser enfrentados em uníssono, diz DAVID KENNEDY que sabe muito pouco, na verdade, sobre a estrutura da sociedade global. Como é que o poder público é exercido, onde estão os mecanismos, quem são as autoridades e como é que se relacionam entre si? Em que lado podemos ver o impacto de fenómenos globais, estrangeiros, que estão longe? Como é que tudo isto funciona? Como é que todas as peças se encaixam? Serão os mundos da política, dos mercados e da influência cultural mantidos juntos numa estrutura rígida, ou tudo será mais fluido e casual? Existirá mais do que uma ordem global - quanto é que, no final das contas, é simplesmente caos e quanto é que é obra de uma mão invisível? Para alguns, questões sobre governação global surgem essencialmente de preocupações substantivas. Como é que tanta pobreza é mantida num mundo com tanta abundância? Como é que a segurança pode ser alcançada entre e dentro das diferentes culturas e nações do mundo? Se quiséssemos agir em relação à pobreza ou ao meio ambiente - se quiséssemos reclamar, protestar ou simplesmente participar - a quem nos devemos dirigir? O que é que separa setores avançados e atrasados, culturas ou nações, um do outro? Como é que o conhecimento sobre todos estes assuntos veio a ser distribuído com tamanha desigualdade? Se compreendermos o mecanismo pelo qual as desigualdades e hierarquias de influência, a riqueza, e o conhecimento são reproduzidas, poderemos saber como tornar o mundo um lugar melhor. Mas as respostas a estas questões não são totalmente claras. Não é de todo óbvio como é que o poder é reunido no cenário global, muito menos como é que o seu exercício pode ser justo ou eficaz - cf. DAVID KENNEDY, "The mystery of global governance", in *Ruling the world? Constitutionalism, international law, and global governance* (JEFFREY L. DUNOFF, JOEL P. TRACHTMAN (Eds.), Cambridge, Cambridge University Press, 2009, p. 39. Note-se, porém, que os anos que se seguiram a este contributo avançaram no que toca, especificamente, à globalidade da tributação. A expressão "governação tributária global" passou a ser uma expressão comum entre quem se dedica ao estudo da tributação internacional. A título de exemplo, surgiram as seguintes obras: THOMAS RIXEN, *The political economy of international tax governance*, Nova Iorque, Palgrave Macmillan, 2008; JAN WOUTERS, KATRIEN MEUWISSEN, "Global tax governance: a work in progress?", in *Human rights and taxation in Europe and the world*" (Georg Kofler, Miguel Poiars Maduro, Pasquale Pistone, Amesterdão, IBFD, 2011; RICHARD ECCLESTON, *The dynamics of global economic governance: the financial crisis, the OECD and the politics of international tax cooperation*, Cheltenham, Edward Edgar Publishing, 2012; JIEJIN ZHU, "G20 institutional transition and global tax governance", in *The Pacific Review*, v. 29, n.º 3, 2016.

uniformização da opinião pública global, até porque a globalização da opinião não significa, necessariamente, a sua uniformidade.

### **3. Entre as exigências de legalidade e as exigências de igualdade e de praticabilidade na normação aduaneira**

Serão avançadas, por fim, alternativas para atenuar as fragilidades associadas aos termos de criação e de aplicação da normação aduaneira.

Se se constatou que estamos na presença de matérias que convocam especiais exigências de segurança e certeza jurídicas, desde logo porque estamos perante impostos e o Direito Aduaneiro não deixa de ser um Direito de intromissão, então as exigências de legalidade e de tipicidade impõem-se, conforme se constatou, com especial afincio. Porém, e simultaneamente, o concreto domínio do comércio internacional impõe a adoção de soluções que permitam ir ao encontro da realidade que lhe está subjacente, que é complexa, de cariz tecnicista e que é altamente propensa a mutações constantes. Por esse motivo, devem ser ponderados cenários que conseguiram promover um adequado equilíbrio entre as exigências de legalidade e de tipicidade e as exigências de igualdade e de praticabilidade na normação aduaneira<sup>1330</sup>.

Parece ser neste sentido que WILLIAM SCHEUERMAN considera que, se por um lado, os interesses nacionais dos Estados carecem de uma maior generalidade, consistência e estabilidade na regulamentação internacional, a fim ser preservada a sua integridade, já os interesses dos interesses económicos internacionais, por outro lado, parecem ficar satisfeitos com a inconsistência jurídica e a irregularidade entre os Estados<sup>1331</sup>.

Num sentido aproximado, mas especialmente voltado para a realidade nacional, JOSÉ CASALTA NABAIS considera, a este propósito, que da exigência de praticabilidade deverá decorrer o efeito de o legislador não levar as exigências de determinabilidade tão longe quanto abstratamente seria possível e até desejável, permitindo-se a concessão à administração fiscal de uma margem de livre decisão para aplicar e executar a lei em conformidade com a sua capacidade administrativa efetivamente existente, lançando mão das técnicas de simplificação, assentes na tipificação ou

---

<sup>1330</sup> Trata-se de uma dimensão que, evidentemente, não é exclusiva da tributação aduaneira e que também se coloca no contexto nacional. A este propósito, *vide*, por todos, SÉRGIO VASQUES,

<sup>1331</sup> Para maiores desenvolvimentos, *vide*, então WILLIAM SCHEUERMAN, *Liberal democracy and the social acceleration of time*, Balimore, The Johns Hopkins University Press, 2004, em especial p. 160 e seguintes.

estandardização<sup>1332</sup>. O mesmo autor avança com uma definição de “praticabilidade das soluções”, reconduzindo-a ao “conjunto de condições que asseguram uma execução eficaz e económica ou eficiente da lei”. Da praticabilidade decorrerá, pois, a simplificação das leis, impondo ao legislador “a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e económica ou eficiente, ou seja, leis que conduzam a resultados consonantes com os objetivos pretendidos e a custos que evitem o desperdício”<sup>1333</sup>.

SÉRGIO VASQUES, por seu turno, e num sentido que nos parece ainda mais permissivo, considera que a doutrina tende hoje a reconhecer que, “dentro de certos limites”, a atribuição à Administração de faculdades discricionárias e de uma margem de livre apreciação quanto aos conceitos indeterminados se mostra útil na garantia da segurança jurídica e da igualdade do sistema, sendo que a noção de que a disciplina dos impostos pode ser integralmente esgotada pela lei parlamentar não parece verdadeiramente aceitável hoje em dia. As razões de praticabilidade, da segurança e da justiça ditam, para além do mais, que à densificação dos elementos essenciais dos impostos seja chamada a própria Administração, caso em que a produção de regulamentos desempenhará um papel-chave<sup>1334</sup>.

A questão que aqui se coloca é de saber se caberá às organizações internacionais e a entes privados cuja atuação surte um impacto relevante no comércio internacional a definição dos termos em que o mesmo deve ser concretizado e, conseqüentemente, tributado em sede aduaneira, cuja resposta já foi sendo dada previamente, mas que agora se pretende assentar em termos mais explícitos.

As possibilidades aqui apresentadas resultam da reunião de pensamentos construídos precisamente em torno das debilidades reconduzíveis à norma criada supraestadualmente, quando se constata que a vinculatividade/juridicidade/legalidade da mesma é duvidosa.

### **3.1. A norma criativa**

A ampla aceitação do ideal democrático na sociedade contemporânea (global) significa que a legitimidade dos regimes transnacionais é entendida, cada vez mais, pela natureza do procedimento que levou à criação dos regimes e pela responsabilidade pública daqueles que os implementam. Esta tendência reflete uma expectativa amplamente partilhada: os sujeitos afetados por uma determinada estrutura normativa devem estar envolvidos no seu desenho e na sua implementação. A legitimidade é,

---

<sup>1332</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 619 e 620.

<sup>1333</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 619.

<sup>1334</sup> cf. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 337 e seguintes.

então, entendida como uma medida de consentimento e de controlo. Os contínuos protestos contra a "globalização" parecem ser motivados pelo sentimento de que o mapa político atual não fornece uma resposta adequada a essa expectativa amplamente partilhada. E esse fracasso político é duplo. Por um lado, não obstante todo o debate criado em torno da globalização, ainda não foram desenvolvidos mecanismos institucionais necessários que permitam uma experiência democrática mundial. Não existe um centro político global do qual possa derivar a legitimidade das normas transnacionais (e os sistemas que as produzem). Por outro lado, as instituições do "Estado-nação" - que ainda opera como o principal meio para a ação política - não oferecem uma solução real para essa deficiência global (em contraste com o que é postulado pelo paradigma de Westfália).

Mas talvez assim seja porque a interpretação cultural da experiência democrática é naturalmente problemática. A força legitimadora dos procedimentos democráticos está associada à posição cultural assumida quanto à democracia. Fica, assim, explicada a força da narrativa democrática assente num processo evolutivo, e não numa negociação racional. Este processo evolutivo não é, de forma alguma, determinístico ou universal. É um processo altamente contextual, dependente do caminho, influenciado e moldado pelas condições histórico-geográficas das sociedades nas quais está inserido. A natureza pluralista do domínio transnacional poderia, portanto, ser uma fonte de relatos variáveis e conflitantes de democracia. Embora possa ser verdade que no século XXI o ideal democrático é mais popular do que nunca na história da humanidade, poderia haver, e há, visões altamente conflitantes sobre as condições para a respetiva realização.

A fragilidade das interpretações culturais da ligação entre democracia e legitimidade é capaz de sugerir a necessidade de uma justificação alternativa ou suplementar para a tentativa de democratizar o processo de produção de normas no domínio transnacional. Essa tentativa deve começar com o reconhecimento de que não é possível uma racionalização completa e consistente do vínculo entre legitimidade e democracia.

É neste sentido que OREN PEREZ se refere à normação criativa (*"normative creativity"*), como instrumento de ultrapassagem das dificuldades associadas à criação e ao acolhimento de normas transnacionais.

OREN PEREZ propõe, como meios de concretização dessa normação criativa, dois institutos, de aplicação simultânea. Por um lado, uma "estrutura representacional flexível", no sentido de um observador ter a capacidade de compreender um evento ou um objeto, simultaneamente através de diferentes perspetivas, que capturam diversos aspetos desse evento ou objeto (por exemplo, o respetivo uso, objetivo ou contexto). Por outras palavras, a aludida estrutura, refere-se à capacidade de

um sistema de observação produzir imagens variáveis do mesmo evento. Por outro lado, propõe a adoção de um "sistema de pensamento" capaz de observar e de identificar diferentes padrões nas atividades desencadeadas de interromper aqueles que se tornam repetitivos, obsoletos ou simplesmente desinteressantes.

A criatividade da normação pressupõe, então, a capacidade de desapego dos padrões habituais. Indica uma capacidade de desafiar categorias estabelecidas e de reformulá-las sob uma nova luz.

Mas o que significa uma instituição jurídica ser criativa e de que forma é que tal percepção está relacionada com a procura de legitimidade? A criatividade jurídica refere-se, em primeiro lugar, à capacidade de produção normativa de imagens variadas do mesmo evento, isto é, à flexibilidade de seu aparato cognitivo. Mas, com maior relevância, refere-se às regras de transformação que governam o processo de alteração normativa. O dinamismo nem sempre é sinónimo de criatividade. Em prol da sua caracterização como "criativas", as regras de transformação devem permitir que a norma se reinvente, de maneira não repetitiva. A norma jurídica deve ser capaz de desafiar continuamente as suas analogias tradicionais e não deve ser dominada por uma única voz. A "normação criativa" não depende, portanto, de premissas culturais específicas ou da promessa de racionalidade intersubjetiva, mas da capacidade das instituições criativas em desafiar estruturas sociais habituais. De qualquer forma, a criatividade, mesmo quando existente e reconhecida, não deverá servir como justificação absoluta para a autoridade. Usá-la deve, no entanto, enriquecer o discurso da legitimidade. Nesse sentido, a noção de criatividade constitui uma das peças das quais a noção de legitimidade é composta<sup>1335</sup>.

O acolhimento dos meios propostos pela normação criativa poderia, em teoria, contribuir para construção da resposta aos problemas levantados a propósito das dimensões e das concepções a reconhecer a estruturas clássicas do poder, perante a necessidade de adaptação global das mesmas e, também, para ir ao encontro das limitações decorrentes da subjetividade associada a determinadas dimensões da tributação aduaneira – ditadas pelo contexto financeiro, geográfico, social e ambiental em que atuam os operadores económicos – e que afastaria a consagração de soluções normativas tendencialmente transversais.

Assim, ainda que da normação global resultem soluções que devem ser adotadas transversalmente, quer porque decorrem da intervenção de organizações internacionais com impacto

---

<sup>1335</sup> Cf. OREN PEREZ, "Normative Creativity and Global Legal Pluralism: Reflections on the Democratic Critique of Transnational Law", in *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Vol. 10, Issue 2, 2003.

no comércio internacional, quer porque resultam de atuações de entes privados com um elevado nível de influência no mesmo, procedendo à respetiva regulação, caberia a cada Estado e, em particular, às próprias Autoridades aduaneiras e Tribunais, concretizar o devido filtro, interpretando e aplicando tais soluções de uma forma adaptada às especificidades mais localizadas e às exigências constitucionais. Note-se, não obstante, que este entendimento, ao contrário do que parece decorrer da proposta de “normação criativa”, valeria para um contexto não de criação propriamente dita, mas sim para um momento posterior, de interpretação e de aplicação. Porém, admitir-se a criatividade nestes termos significaria aceitar a concretização de interpretações extensivas e restritivas e, até, a integração de lacunas, mesmo estando em causa impostos (como são os direitos aduaneiros) e os respetivos elementos essenciais. Temos dúvidas quanto à admissibilidade deste pensamento, precisamente por força das matérias que estão em causa, não podendo surgir a praticabilidade como solução tendencialmente válida para servir propósitos de flexibilização.

### **3.2. A derrotabilidade do princípio da legalidade**

Numa outra linha, e especialmente no que concerne à preocupação reconduzida às exigências decorrentes do princípio da legalidade quando em causa está matéria tributária, e assumindo o aludido princípio como norma jurídica, será o mesmo tido como suscetível de derrotabilidade, por via da assunção de um peso relativo do mesmo, à luz do pensamento de PEDRO MONIZ LOPES. Como norma jurídica que é, a sua manutenção e a sua validade não são absolutas, quando a derrotabilidade surge como característica inerente à norma jurídica.

Num discurso mais sintético: poderão as exigências decorrentes do princípio da legalidade serem afastadas num contexto internacional, assente na criação normativo-tributária confiada a entidade não democraticamente legitimada e/ou por via de diplomas não jurídicos? Isto porque, seguindo o mesmo autor “[a] derrotabilidade do princípio da legalidade não tem (...) nada de especialmente chocante, desde logo quando se compreende que predicar a derrotabilidade a uma norma, na medida em que apenas se trata de atribuir uma qualidade a algo, é totalmente diferente de sustentar que aquela norma deve, *numa qualquer categoria de casos*, ser derrotada”<sup>1336</sup>. Nestes termos, o princípio da legalidade, enquanto norma jurídica, é, por via dessa mesma qualidade,

---

<sup>1336</sup> Cf. PEDRO MONIZ LOPES, *Derrotabilidade normativa e normas administrativas. O enquadramento das normas regulamentares na teoria dos conflitos normativos. Parte II – Separação de poderes, legalidade e transitividade normativa; Parte III – Normas regulamentares e conflitos normativos*, Lisboa, AAFDL Editora, Lisbon Law Editions, 2019, p. 161.

derrotável. O que, conseqüentemente, não deixará de ser um pensamento transversal a todas as normas jurídicas, incluindo, desde logo, ao princípio democrático.

Ora, a aferição dos termos em que a derrotabilidade é capaz de ser percebida pressupõe que o discurso não seja estreitado para o concreto domínio do comércio internacional e, mais especificamente ainda, para o contexto da tributação aduaneira. Fazê-lo implicaria a recondução da derrotabilidade a apenas uma “categoria de casos”, o que parece não ter acolhimento nem sustento, à luz do pensamento de PEDRO MONIZ LOPES. Mas não é nisso em que aqui se pensa ao invocar-se o contributo do autor. Pensa-se, isso sim, na relativização do princípio da legalidade, em todas as dimensões para as quais foi pensado – incluindo as da tributação aduaneira –, por ser tido como norma jurídica e, por isso, derrotável.

A adoção deste pensamento teria como virtude ultrapassar as dificuldades subjacentes à criação normativa de índole internacional, até mesmo na sequência de um procedimento de autorregulação, as quais, precisamente, são levantadas pelas exigências de legalidade. A via aqui apresentada, assente na derrotabilidade, implicaria entrar em rota de colisão com concepções que não admitem a suavização das exigências de legalidade no domínio tributário, mesmo em casos de verdadeira exceção<sup>1337</sup>, mas tendemos a concordar com a derrotabilidade enquanto qualidade inerente a qualquer norma jurídica. Porém, os termos em que este raciocínio surge também são capazes de levantar um outro entrave: poderá a derrotabilidade ser justificada pela (eventual) necessidade de *facilitação* do processo criador normativo, em prol da concretização de bens maiores, assentes, nomeadamente, na promoção e proteção do desenvolvimento sustentável, que exige disciplina adaptável, criada eficientemente e conectada à prática? Existirá uma efetiva necessidade nesse sentido? Ou, por outras palavras, se a derrotabilidade surge como característica inerente às normas jurídicas, poder-se-á dizer que é precisamente à sua luz que a flexibilização de determinadas exigências pode ser justificada, atentos os propósitos subjacentes a outras normas?

O caminho que assumimos como mais seguro, por ir ao encontro da solução que mantém na esfera estadual o poder de criação jurídico-normativa, parece aconselhar apenas a admissibilidade do afastamento das exigências de legalidade quando a própria norma jurídica assim expressamente o

---

<sup>1337</sup> Parece-nos ser esta a conotação associável ao ordenamento jurídico-tributário português que, nos termos do artigo 19.º, n.º 7, da CRP, prevê que, mesmo em estados de exceção (estado de sítio ou estado de emergência), não pode ser, nomeadamente, afetada a aplicação das regras constitucionais relativas à competência e ao funcionamento dos órgãos de soberania e de governo próprio das regiões autónomas ou os direitos e imunidades dos respetivos titulares. Ora, o princípio da legalidade, na esfera tributária, determina, precisamente, que é da *competência* da Assembleia da República ou do Governo (desde que munido de autorização legislativa) legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP).



permitir, numa linha que, de resto, serve de maior de proteção e de reforço da base principiológica de índole jurídica que já se ensaiou.

Não obstante, e particularmente no domínio institucional – perante a perspectiva de criação de uma Autoridade Aduaneira Global, em rede –, poderá deixar de ser o princípio da legalidade que fundamentará a legitimidade a uma entidade assim concebida. Serão os princípios da participação, da cooperação leal, da transparência e da eficácia que assumirão esse papel<sup>1338</sup>.

### 3.3. A relativização da participação política

Por outro lado, a exigência de democratização (tal como é tradicionalmente concebida) no domínio da *global governance* - e que inclui decisões no domínio aduaneiro -, poderá ser tida como questionável, tendo sido, precisamente, neste sentido, que DAVID HELD e HABERMAS avançaram, respetivamente, com os modelos da *democracia cosmopolita*<sup>1339</sup> e da *democracia deliberativa*, procurando contribuir para a construção de estruturas democráticas em rede, as quais incluem, precisamente, referendos transnacionais<sup>1340</sup> e que convocam a existência de um sistema de governo que se organiza a partir das diferentes condições e interconexões dos diferentes povos e Estados que se adaptam a elas.

No pensamento de DAVID HELD, seria através de uma estrutura supranacional que passaria a ser possível a preparação de um futuro democrático, no sentido de serem os principais atores da ordem internacional (Estados, organizações internacionais e grupos internacionais) a colaborarem em

---

<sup>1338</sup> Neste sentido, e a propósito da construção de uma Administração Pública europeia, vide SUZANA TAVARES DA SILVA, *Um novo Direito Administrativo?*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010, p. 38.

<sup>1339</sup> Cf., uma vez mais, DAVID HELD, *La democracia y la orden global*, Barcelona, Ediciones Paidós Ibérica, 1997, p.174.

Em 1997, DAVID HELD apresentou objetivos a atingir no curto e longo prazo no sentido de implementar o modelo cosmopolita de democracia, alguns dos quais estão em vias de concretização e outros foram já realizados. Assim, no curto prazo, os objetivos seriam os seguintes: "(1) Reforma do Conselho de Segurança da ONU (para atribuir aos países em desenvolvimento uma voz significativa e capacidade de decisão efectiva); (2) Criação de uma segunda câmara da ONU (seguindo uma convenção constitucional internacional); (3) Maior regionalização política (UE e outras experiências) e implementação de um referendo transnacional; (4) Comparência obrigatória perante o Tribunal Internacional. Criação de um Tribunal Internacional de Direitos Humanos; (5) Fundação de um novo organismo de coordenação económica, no plano regional e global; (6) Criação de uma força militar internacional, responsável e efectiva". Quanto aos objetivos de longo prazo: "(1) Consolidação do direito cosmopolita democrático: nova Carta de Direitos e Obrigações consagrada nos diferentes domínios de poder político, social e económico; (2) Parlamento global ligado a todas as regiões, nações e localidades. Criação de um Tribunal de Questões Fronteiriças; (3) Separação dos interesses políticos e económicos; financiamentos públicos das assembleias deliberativas e dos processos eleitorais; (4) Sistema legal global interligado, que incorpora elementos do direito penal e civil. Criação de um Tribunal Penal Internacional; (5) Accountability das instituições económicas internacionais relativamente aos parlamentos e às assembleias regionais e globais; (6) Transferência permanente da capacidade coercitiva do Estado- não para as instituições regionais e globais, com o objectivo de atingir a desmilitarização e erradicar a guerra" - cf. DAVID HELD, *La democracia y la orden global*, Barcelona, Ediciones Paidós Ibérica, 1997, p. 171 e seguintes.

<sup>1340</sup> Incluiriam ainda parlamentos e governos nacionais, tribunais e agências internacionais sujeitas à publicidade crítica - cf. ARCHIBUGI, *From the United Nations to the Cosmopolitan Democracy*, 1995, e HOFFE, *Demokratie im Zeitalter der Globalisierung*, 1999, apud J. J. GOMES CANOTILHO, "O Estado no Direito Constitucional Internacional", in *Brançosos e Interconstitucionalidade. Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*, Reimpressão da 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 348.

prol do estabelecimento de um estrutura comum de ação política, mediante o respeito por normas constitucionais similares<sup>1341</sup>.

De resto, a democracia, no pensamento de HABERMAS, não pode radicar apenas na participação igualitária dos cidadãos na vida política, devendo antes apresentar-se também como uma forma de resolução razoável (*vernünftig*) de problemas sociais<sup>1342</sup>, que parta de um discurso político e jurídico verdadeiro e que ultrapasse o modelo “empirista” de democracia.

Até ao momento, o projeto que parece estar mais próximo é a desenvoltura de uma espécie de OMC 2.0., especialmente dotada de estruturas capazes de representar plenamente os seus membros, com comités especificamente criados para esse efeito, tendentes a agregar e a divulgar vontades, numa dimensão diferente da que existe. Isto porque se constatou que as propostas sobre o papel da OMC na administração da emergência dos acordos megarregionais surgem como modestas. A Declaração Ministerial de Nairobi instrui o Comité da OMC sobre Acordos Regionais de Comércio, no âmbito do qual são discutidas as implicações sistémicas do fenómeno. Diretamente dependente da ação dos seus membros, a OMC inspirou poucos planos de reforma nos últimos anos. Em grande medida, as sugestões de mudança limitam-se a reproduzir uma conceção tradicional de organização internacional enquanto fórum para a obtenção e disseminação de informação relevante, que vão ao encontro da ideia de que as informações sobre acordos comerciais devem ser compiladas e disponibilizadas ao público.

Aliás, reafirmado no parágrafo 28 da Declaração de Nairobi<sup>1343</sup>, o objetivo de transformar o atual mecanismo de transparência para RTA's em algo permanente pode ser entendido como um passo nessa direção. Uma ideia similar é a criação do chamado Mecanismo de Intercâmbio de Transparência, o qual seria um banco de dados em que distintos esforços voltados à liberalização comercial devem ser armazenados. MAVRODIS considera que o projeto ilustra uma OMC 2.0<sup>1344</sup>.

Poucas são as propostas que vão mais além. MORTENSEN propõe uma reforma do mecanismo de supervisão, revisão e aprovação do estabelecimento e funcionamento dos FTA's. No entanto, o mesmo autor reconhece que, dada a sensibilidade suscitada pela ideia de soberania entre

---

<sup>1341</sup> Cf. DAVID HELD, *La democracia y la orden global*, Barcelona, Ediciones Paidós Ibérica, 1997, p. 174

<sup>1342</sup> Cf. JÜRGEN HABERMAS, *Faktizität und Geltung/Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*, apud MANUEL A. CARNEIRO DA FRADA, *Forjar o Direito*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 650.

<sup>1343</sup> Disponível em [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mc10\\_e/mindecision\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/mindecision_e.htm) [16-07-2019].

<sup>1344</sup> Cf. PETROS MAVRODIS, “Let's stick together: the TTIP, the WTO and the WTO 2.0.”, in *The politics of transatlantic trade negotiations: TTIP in a globalized world*, Morin, Jean-Frédéric et al. (orgs.), Burlington, Ashgate, 2015.

os membros da OMC, é improvável que a OMC seja equipada com uma capacidade efetiva e autónoma de tomar a iniciativa na produção de relatórios sobre FTA's<sup>1345</sup>.

Por outro lado, e perante a limitação de o governo exercer poder sobre relações transnacionais, diz GOMES CANOTILHO que se trata “mais de perda de poder do que de déficit democrático, mas pode admitir-se que a impotência do governo democraticamente legitimado acarreta, como consequência necessária, o enfraquecimento do princípio democrático<sup>1346</sup>.”

Nestes termos, o argumento assente na existência de um déficit democrático provocado pela interdependência crescente sem participação no domínio tributário poderá merecer ser relativizado, considerando que tal linha argumentativa parte ou, pelo menos, tem a ela subjacente, a ideia de identidade entre governantes e governados, identidade essa que, na realidade, não se verifica, nem mesmo nos Estados constitucionais democráticos.

Esta relativização conduz à aceitação de que os ensejos de democracia global são insustentáveis e que devem, a este nível, existir cedências quanto a estruturas que parecem, ainda, ser fundamentais, por “amor” à sustentabilidade. Ou seja, partindo da ideia de que a democracia, em termos globais, não pode ser “tudo ou nada”, então que seja também ela enformada pela sustentabilidade – uma sustentabilidade democrática – que pode vir descalçada de alguma das suas dimensões fundantes, assentes, nomeadamente, no voto.

Na verdade, diz GUY HERMET que “a combinação do mecanismo representativo e da decisão maioritária só produz uma vontade geral ilusória, ao mesmo tempo que se revela demagógica ao levar a crer aos eleitores que podem resolver questões e de que ignoram todos os pormenores”<sup>1347</sup>.

### **3.4. O reforço do constitucionalismo nacional**

Facilmente se reconhece que o aumento e/ou a expansão das relações internacionais de comércio produziu uma mutação nas estruturas constitucionais do Estado e, em particular, no que concerne às normas que enquadram o exercício dos poderes de representação externa. Porém, não sendo comportável a criação de um mecanismo de participação no próprio plano internacional, e revelando-se não concretizável a transposição para o plano internacional dos modelos já internamente

---

<sup>1345</sup> Cf. JENS MORTENSE, “WTO oversight over bilateral agreements: from a notification to an examination process?”, in *The politics of transatlantic trade negotiations: TTIP in a globalized world*. Burlington, Morin, Jean-Frédéric et al. (orgs.). Ashgate, 2015.

<sup>1346</sup> Cf. J. GOMES CANOTILHO, “O Estado no Direito Constitucional Internacional”, in *Brançosos e Interconstitucionalidade. Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*, Reimpressão da 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 347.

<sup>1347</sup> Cf. GUY HERMET, *A Democracia* (ed. e trad. de Mónica Pinto), Lisboa, Instituto Piaget, 1997, p. 96.

criados, então, alternativamente (e sempre correndo o risco de as hipóteses serem inesgotáveis), poder-se-á defender que cabe ao próprio Estado assegurar a proteção do direito de participação dos seus cidadãos no plano internacional.

Todavia, esta possibilidade também conhece limitações, a serem apontadas mesmo em relação a Estados que representem uma superpotência e cujo peso no comércio internacional seja considerável. Aliás, fazê-lo poderia significar, desde logo, passar-se por cima de uma realidade transversal a vários Estados, preocupante e efetiva: estando em causa assuntos internos, já existem sérias dificuldades em assegurar a participação e a representatividade efetiva dos cidadãos. Se assim é para causas de cariz nacional, como seria para aquelas que não o são? E mais ainda: como poderá um Estado que seja, ele mesmo, incapaz de participar de forma efetiva a nível internacional, garantir que os seus indivíduos o façam?

O Estado, anteriormente visto como a principal fonte de autoridade no sistema internacional, é entendido com vulnerabilidade, perante a imensidão na qual está integrado<sup>1348</sup>. Ainda que se reconheça que o Estado, mesmo que enfraquecido, é o principal ator nas relações internacionais e no Direito Internacional, afirmando-se como principal portador dos direitos e deveres definidos pelo Direito Internacional, como o único agente legal capaz de empregar a força e como fonte de ordem e das restrições do sistema internacional, não é possível ignorar que a ordem internacional atual engloba densas redes de relações económicas regionais e globais que escapam ao controlo de qualquer Estado particular (incluindo do poder dos Estados dominantes). Existem extensas redes de relações e comunicações eletrónicas instantâneas transnacionais, sobre as quais os Estados particulares exercem escassa influência e há uma vasta configuração de regimes e organizações internacionais que podem limitar a margem de ação até dos Estados mais poderosos<sup>1349</sup>. Acresce, ainda, o facto de o Estado ter de rivalizar com outros Estados; com grupos de pressão; com organizações não governamentais e com grupos económicos, que não raras vezes têm um poder superior ao seu. A reunião destas e de outras características evidentes no mundo contemporâneo é capaz de diminuir o número de instrumentos suscetíveis de serem usados como forma de potenciar, internamente, a participação política. E todos estes segmentos encontram reflexo direto no contexto do comércio internacional, tal como se constatou. Os termos em que a normação aduaneira é criada são afetados pela envolvimento descrita.

---

<sup>1348</sup> Neste sentido, diz PEDRO BACELAR VASCONCELOS que “[n]uma sociedade acentuadamente pluralista, conflitual e aberta que destituiu o Estado da sua antiga supremacia, a possibilidade de enfrentar com êxito as tensões desagregadoras e o risco de anomia reside na capacidade regulativa de um poder legitimado pelos cidadãos e responsável perante eles” - cf. PEDRO BACELAR VASCONCELOS, *Teoria Geral do Controlo Jurídico do Poder Público*, Lisboa, Edições Cosmos, 1996, p. 170.

<sup>1349</sup> Assim, JÓÃO SÉRGIO RIBEIRO, “A debilidade do direito de participação política”, in *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Ano 2, n.º 6, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 5625 e 5626 (disponível em [http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013\\_06\\_05605\\_05632.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013_06_05605_05632.pdf) [20-10-2019]).

Não obstante, e perante as debilidades associadas às alternativas que têm vindo a ser apresentadas, seguimos J. J. GOMES CANOTILHO, na afirmação de que o paradigma ainda é o constitucionalismo nacional<sup>1350</sup>, que não cede à globalização e à transnacionalização (promotoras, precisamente, da “desconstitucionalização”) e que assenta nas seguintes premissas: (i) na soberania de cada Estado, conducente, no plano externo, a um sistema de relações horizontais interestaduais e, no plano interno, à afirmação de um poder ou supremacia dentro de determinado território e concretamente traduzido no exercício das competências soberanas (legislação, jurisdição, administração); (ii) na particular centralidade jurídica e política da constituição interna como carta de soberania e de independência de cada Estado perante os outros Estados; (iii) na aplicação do Direito Internacional nos termos definidos pela constituição interna, recusando-se, em muitos Estados, a aplicação das normas de Direito Internacional na ordem interna sem a sua “conversão” ou adaptação pelas leis do Estado; e (iv) consideração das “populações” ou “povos” permanentemente residentes num território como “povo do Estado” que só nele, através dele e com submissão a ele poderão adquirir a “carta da nacionalidade”<sup>1351,1352</sup>.

Trata-se de uma posição que não cede perante as exigências que a legitimidade democrática impõe, pelo que os esquemas de “*governance without government*” (na expressão de Rosenau<sup>1353</sup>) ou de “*cooperação sem soberania*” (na fórmula de Cassee<sup>1354</sup>) não vão tão longe quanto seria expectável, perante cenários em que se encontra a coordenação de interesses conflitantes e que convocam a interação entre o Estado e a Sociedade.

Mantendo-se, então, como paradigma, o constitucionalismo nacional, perspetivar uma solução que o ignore seria entrar em rota de colisão com o pensamento que parece representar o entendimento que temos por merecedor de prevalência. Nesse sentido, a proteção da participação política a nível internacional e, conseqüentemente, da própria legalidade, terá de ser feita internamente. O domínio interno parece ser o único *fórum* onde se poderá assegurar a participação

---

<sup>1350</sup> No mesmo sentido, uma vez mais, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “A debilidade do direito de participação política”, in *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Ano 2, n.º 6, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 5628 (disponível em [http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013\\_06\\_05605\\_05632.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013_06_05605_05632.pdf) [20-10-2019]).

<sup>1351</sup> Cf. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição- Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p. 1318 e 1319.

<sup>1352</sup> Parece ser também neste sentido que TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES diz que “não há como negar que a decisão final sobre a configuração de um sistema tributário permanece *formalmente* nas mãos dos legisladores nacionais. Se isso é verdade, também não se pode deixar de reconhecer que existe um longo processo de formação do conteúdo da decisão política, que acaba recebendo influxos de pontos que não estão necessariamente localizados no âmbito do território estadual. Não se deve ignorar o poder de persuasão de organismos internacionais e dos demais agentes transnacionais, que se têm valido de pressão política e económica, aliada a uma retórica homogeneizante, embasada por um discurso tecnicista de acesso privilegiado ao conhecimento, que é plenamente capaz de convencer líderes políticos e forças locais de que a única alternativa que se apresenta é conformarem-se” - cf. TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES, *Governança Tributária Global. Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018, p. 174.

<sup>1353</sup> Cf. JAMES N. ROSENAU, *Governance without Government, Order and Change in World Politics*, Cambridge, Cambridge University Press, 2009.

<sup>1354</sup> Cf. SABINO CASESE, “Administrative Law without State? The Challenge of Global Regulation”, in *New York University Journal of International Law and Politics*, n.º 37, v. 4, 2005.

dos cidadãos na vida política internacional de forma efetiva. Até porque, em matérias de impostos, de política comercial, de estabilidade financeira e de gestão fiscal e monetária, o que conhece acolhimento ou é pleno de sentido numa perspetiva global, também o terá na perspetiva nacional. Assim, “*la mejor manera de servir a los intereses globales es estar a la altura de nuestras responsabilidades en las instituciones políticas que importan: las que existen dentro de las fronteras nacionales*”<sup>1355</sup>.

Neste sentido, as alterações poderão ser feitas ao nível da própria Constituição. Assumindo a Lei Fundamental portuguesa como referência, nos termos do artigo 48.º da CRP, todos os cidadãos têm o direito de (i) tomar parte na vida política e na direção dos assuntos públicos do país, diretamente ou por intermédio de representantes livremente eleitos; de (ii) ser esclarecidos objetivamente sobre atos do Estado e demais entidades públicas e de (iii) ser informados pelo Governo e por outras autoridades acerca da gestão dos assuntos públicos. Ora, ainda que se possa interpretar este preceito no sentido de abranger, quanto aos assuntos públicos do país, quer as matérias essencialmente internas, quer as de ordem internacional<sup>1356</sup>, deveria ser alterada a sua letra de forma a fazer menção expressa aos assuntos de ordem internacional que, talvez por serem considerados apenas de forma implícita, têm merecido até então uma atenção muito deficiente. Idealmente, tal menção deveria referir-se a um núcleo duro de matérias, eventualmente não taxativo, referindo expressamente a matéria fiscal/aduaneira<sup>1357</sup>.

Por outro lado, considerando que o elenco de direitos fundamentais não é taxativo a nível constitucional, e que se traduz numa enumeração aberta, pronta a ser completada através de novas faculdades para além das que se encontrem definidas ou especificadas em cada momento,<sup>1358</sup> estamos em crer que poderiam (ou deveriam) ser criados novos direitos de participação, essencialmente dirigidos às matérias internacionais, de forma a reforçar os direitos políticos dos cidadãos<sup>1359</sup>.

---

<sup>1355</sup> Cf. DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (ebook).

<sup>1356</sup> À luz da interpretação de J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA quanto aos termos do artigo 48.º da CRP, a participação na vida pública estende-se, hoje, à participação na vida democrática da União Europeia, quer através dos órgãos representativos (Parlamento Europeu) quer através de procedimentos participativos diretos (por exemplo, a iniciativa de propostas para a adoção de atos jurídicos e o direito de petição no Parlamento Europeu) – cf. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa, anotada*, Volume I, 4.ª edição revista (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 666 e 667.

<sup>1357</sup> Note-se que em causa não está uma figura próxima do referendo, o qual afasta do seu âmbito as matérias de natureza fiscal, pelo que nos parece que não existiria, a introduzir-se uma redação nos termos que propomos, contradições.

<sup>1358</sup> Cf. JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, p. 162.

<sup>1359</sup> Não se trata de uma ideia peregrina. Olhando para a Constituição dinamarquesa, encontramos a secção 19 (3), nos termos da qual, “[T]he Folketing shall appoint from among its Members a Foreign Affairs Committee, which the Government shall consult before making of any decision of major importance to foreign policy. Rules applying to the Foreign affairs Committee shall be laid down by Statute” (disponível em [http://www.stm.dk/\\_p\\_10992.html](http://www.stm.dk/_p_10992.html) [11-06-2019]). A Constituição dinamarquesa assegura, assim, uma participação mínima ao nível de matérias internacionais, através da criação de uma Comissão dos Negócios Estrangeiros, que deverá ser consultada pelo Governo antes da tomada de qualquer decisão de maior importância para a política externa. O governo dinamarquês não pode negociar fora dos limites do mandato vinculativo ou imperativo conferido pela comissão parlamentar nomeada para o acompanhamento, por exemplo, das negociações a desenvolver no âmbito da OMC. Dessa forma, assegura-se um envolvimento e um controle por parte do órgão representativo por excelência – o parlamento. Para evitar que o mecanismo se torne demasiado limitador, o mandato é normalmente conferido em termos genéricos, permitindo ao governo alguma liberdade de atuação.

#### **4. Entre o constitucionalismo nacional e a consciência global no sentido do desenvolvimento sustentável**

Sucedem que a perspetivação da normação aduaneira como indo ao encontro de uma base principiológica direcionada à promoção e proteção do desenvolvimento sustentável ao nível supraestadual pressupõe não apenas o cumprimento de exigências de representatividade, participação e legalidade, mas também de exigências ambientais e sociais, que residem naquele que é o núcleo duro da aludida base principiológica, cumprimento esse que deverá ser feito também em termos que garantam vinculatividade. E o reconhecimento da centralidade do Estado e da difícil concretização de uma governação à escala global não deixa de ser compatível com o reconhecimento da existência de interesses consideráveis à escala global. Se os interesses podem ser, como começamos por aferir na primeira parte da dissertação, extrasistemáticos e supraestaduais, numa perceção global do mesmos, o reflexo disso mesmo assenta numa dimensão mais global direcionada à própria normação nacional<sup>1360</sup>.

Decidimos, propositadamente, reservar este último apartado para tratar dos termos em que a proteção dos direitos humanos e do ambiente pode ser concebida para melhor servir de concretização à base principiológica avançada<sup>1361</sup>, fechando-se, desta forma, o círculo que se iniciou na primeira parte do nosso trabalho.

Ao longo da dissertação, procurou-se enfatizar a ideia segundo a qual a tributação aduaneira deve estar orientada para dar concretização a fins maiores que a arrecadação de receita. E quando nos referimos a *tributação aduaneira* queremos reportar-nos não só à obrigação de pagamento de direitos aduaneiros, mas também às obrigações associadas às transações internacionais de mercadorias, centradas, nomeadamente, na aferição dos termos em que as mercadorias são produzidas, enviadas, recebidas e consumidas. Neste caminho é suscitada a intervenção de agentes vários, pertencentes a contextos totalmente distintos, a vários níveis e que merecem, por via dessa diferença, tratamentos normativos distintos. E se é, também, à disciplina aduaneira que compete o acompanhamento desse caminho, então seria de esperar que também ela se dedicasse à matéria dos direitos humanos e à proteção do ambiente.

---

Ora, a introdução deste mecanismo no nosso ordenamento jurídico permitiria fazer face aos problemas de representação a nível internacional, assegurando, pelo menos naquele campo, uma democracia de tipo representativo, enquanto não se afirmam, idealmente, mecanismos de democracia participativa.

<sup>1360</sup> Na verdade, “*there should not be a one-size-fits-all solution to global trade – sustainable trade should be multi-optional*” (...) *for trade to be sustainable it is importante to give countries and people choice*” – cf. GREG BUCKMAN, *Global Trade: Past Mistakes, Future Choices*, Zen Books, 2005, p. 274 e 275.

<sup>1361</sup> A conexão entre a proteção do comércio livre e o desenvolvimento económico (enquanto dimensão integradora do desenvolvimento sustentável) foi já por nós estudada na primeira parte da dissertação, pelo que para lá remetemos a este propósito, evitando repetições desnecessárias.

Num momento em que se deteta, à escala global, quer comportamentos protecionistas, quer liberais (no sentido, respetivamente, de imposição e de afastamento de direitos aduaneiros), e se se pretende coerência na disciplina jurídico-normativa aduaneira, em todos os seus níveis, há dimensões que, independentemente do modelo que se siga, devem ficar salvaguardadas: o ambiente e a proteção dos direitos humanos, em reflexo da forma como o desenvolvimento sustentável conhece, ou deve conhecer, transversalidade.

#### **4.1. A proteção do meio ambiente**

Prosseguir o interesse público pressupõe, evidentemente, proteger o meio ambiente, enquanto uma das dimensões associáveis ao desenvolvimento sustentável. Não obstante, “*the single-world marketplace that global trade has created has had a devastating impact on the worldwide environment*”<sup>1362</sup>. Ora, se o impacto ambiental produzido pelo comércio internacional é tido como insustentável, é expectável que sejam adotadas medidas legislativas, também de relevância necessariamente internacional, que tendam a contrariar tal resultado.

Precisamente em conexão com as exigências de participação dos cidadãos/operadores económicos em matéria aduaneira associada ao domínio ambiental, é a Convenção de Aarhus sobre acesso à informação, participação do público no processo de tomada de decisão e acesso à justiça que surge como relevante quando em causa estejam, em particular, assuntos contendedes com o domínio ambiental e em relação aos quais os cidadãos podem participar. A aludida convenção foi celebrada na Dinamarca, em 1998<sup>1363</sup>, constituindo um marco importante na definição de um novo *status procedimental e processual ativos dos cidadãos*, caminhando para a construção de uma disciplina global de âmbito ambiental<sup>1364</sup>.

Mas mantendo a delimitação do discurso, debruçemo-nos, em particular, quanto aos termos em que a OMC tem vindo a dar cumprimento a esta dimensão integradora do desenvolvimento sustentável e, portanto, pressuposto da prossecução do interesse público supraestadual.

---

<sup>1362</sup> Cf. GREG BUCKMAN, *Global Trade: Past Mistakes, Future Choices*, Zen Books, 2005, p. 273.

<sup>1363</sup> Trata-se da Convenção da Comissão Económica para a Europa das Nações Unidas (CEE/ONU). A União Europeia assinou esta Convenção, em conjunto com os Estados Membros, tendo surgido, para além do mais, o Regulamento (CE) n.º 1367/2006, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 6 de setembro, sobre a aplicação da Convenção diretamente pelas instituições europeias. No plano nacional, os desígnios da Convenção são cumpridos pela Lei n.º 83/95, de 31 de agosto; pelo CPTA (quando alarga a legitimidade processual ativa para defesa de interesses difusos); pela Lei n.º 19/2006, de 12 de junho; pelo Decreto-Lei n.º 173/2008, de 26 de agosto; pelo Decreto-Lei n.º 197/2005, de 3 de maio; e pelo Decreto-Lei n.º 232/2007, de 15 de junho.

<sup>1364</sup> Cf. SUZANA TAVARES DA SILVA, *Um novo Direito Administrativo?*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010, p. 30.



A dimensão ambiental representa um lugar comum para as negociações estabelecidas no contexto do comércio internacional<sup>1365</sup>. Porém, ainda que o acordo de Marraquexe, no respetivo preâmbulo, consagre a necessidade de ser promovido o desenvolvimento da produção e do comércio de mercadorias, permitindo, simultaneamente, otimizar a utilização dos recursos mundiais em consonância com o objetivo de um desenvolvimento sustentável que procure proteger e preservar o ambiente e aperfeiçoar os meios para atingir esses objetivos de um modo compatível com as respetivas necessidades e preocupações a diferentes níveis de desenvolvimento económico, a OMC não é, nem parece almejar ser, uma agência de proteção ambiental. De qualquer forma, intervém no âmbito de políticas ambientais que tenham um efeito significativo no comércio internacional. Em 1995 foi criado o Comité sobre Comércio e Meio Ambiente, enquanto fórum permanente para o diálogo entre governos sobre as relações entre políticas comerciais e meio ambiente.

Mas a repercussão das normas da OMC, incluindo aqui, em particular, as que se reconduzem ao domínio ambiental, pode ser especialmente direcionada ao domínio nacional, em reforço da própria democracia, no sentido em que a normação de cariz global seja desenhada em prol do aumento da qualidade de políticas nacionais. Apontamos, nesta sede, o acordo da OMC sobre a aplicação das medidas sanitárias e fitossanitárias, destinadas à proteção da saúde pública e do meio ambiente, enquanto instrumento consagrador de normas procedimentais que podem ser utilizadas com elevada extensão, mas que também podem conhecer uma maior repercussão na melhoria da tomada de decisões à própria escala nacional<sup>1366</sup>. Aliás, as soluções ambientais adotadas internamente, em especial, as que são destinadas a mitigar as alterações climáticas, conhecem repercussões à escala global<sup>1367</sup>.

Com especial relevância para este último apartado (por estar em evidente conexão com o subponto anterior), surge a conceção segundo a qual o próprio direito a um meio ambiente equilibrado constitui um direito humano por excelência<sup>1368</sup>, tendo sido internacionalmente enunciado, pela primeira vez, na Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente de 1972 (embora não encontre

---

<sup>1365</sup> Cf. VERA THORSTENSEN, OMC - Organização Mundial do Comércio: As Regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais, São Paulo, Aduaneiras, 2001. p. 288 e seguintes.

<sup>1366</sup> O mesmo se dirá, de resto, em relação à disciplina de âmbito global relativa à transparência, representatividade e responsabilização. Neste sentido, *vide* DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (*ebook*).

<sup>1367</sup> Algumas das iniciativas mais significativas no domínio do desenvolvimento ecológico são fruto de pressões políticas nacionais. ADREW STEER, presidente do Instituto dos Recursos Mundiais, assinalava que na atualidade mais de cinquenta países ainda em vias de desenvolvimentos aplicam soluções radicais na mitigação das alterações climáticas – cf. DANI RODRIK, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (*ebook*).

<sup>1368</sup> Cf. Human rights and the environment : final report / prepared by Fatma Zohra Ksentini, Special Rapporteur, 1994 (disponível em <https://digitallibrary.un.org/record/226681> [01-03-2020]).

reconhecimento explícito em instrumentos universais obrigatórios de proteção aos direitos humanos)<sup>1369</sup>. Não obstante, quando o sistema de resolução de litígios da OMC tem como admissíveis medidas de proteção ambiental como legítimas ao estabelecimento de medidas restritivas ao comércio – mediante o estabelecimento de direitos aduaneiros –, então existe, a partir daí, o reconhecimento dos acordos da OMC enquanto instrumentos de consagração de direitos humanos<sup>1370</sup>.

## 4.2. A proteção dos direitos humanos

Prosseguir desenvolvimento sustentável, pressupõe, evidentemente, proteger os direitos humanos.

Sucedem, porém, que os direitos humanos não conhecem referência expressa no sistema do GATT/OMC – ainda que possam ser incorporados em algumas das suas disposições<sup>1371</sup> – e apesar de as negociações para o próprio GATT de 1947 terem decorrido ao mesmo tempo que a negociação das obrigações associadas ao respeito pelos direitos humanos na Carta das Nações Unidas e na Declaração Universal dos Direitos Humanos.

Em 1993, a Declaração e Programa de Ação de Viena consolidava a compreensão dos direitos humanos enquanto direitos “universais, indivisíveis, interdependentes e interrelacionados” e destacava, precisamente, a necessidade de atuação não só dos Estados, mas também das Organizações Internacionais, no sentido de criação de condições favoráveis a nível nacional, regional e global para garantir o gozo completo e efetivo dos direitos humanos<sup>1372</sup>.

O “*Global Compact*”, lançado pelo Secretário-Geral da ONU - Kofi Annan - em 1999, pedia aos operadores económicos que apoiassem e respeitassem a proteção dos direitos humanos dentro de sua esfera de influência, a fim de garantir que suas próprias empresas não fossem cúmplices na violação dos direitos humanos. Mas o *Global Compact* deveria ter sido acompanhado pela ação de organizações

---

<sup>1369</sup> As negociações das Convenções de Meio Ambiente, iniciadas em Estocolmo, em 1972, foram impulsionadas pelo impacto global da Conferência no Rio de Janeiro, em 1992.

<sup>1370</sup> A este propósito, o órgão de resolução de litígios da OMC recebeu, em 2011, um pedido da Ucrânia no sentido de ser aferida a admissibilidade, à luz do artigo III: 1, 2 e 4 do GATT, da medida implementada pela Moldávia no sentido de cobrar uma “taxa” (entre 0,5% a 5% do valor aduaneiro) pela importação de produtos cujo uso contamine o ambiente, sem, porém, existir uma tributação semelhante em relação a produtos de origem nacional. O processo ainda aguarda a composição do painel.

<sup>1371</sup> Podem conhecer, também, reflexo, nos acordos comerciais celebrados. A título de exemplo, o no acordo Euro-Mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República Argelina Democrática e Popular, por outro, no artigo 2.º estabelece-se, precisamente, que o respeito pelos princípios democráticos e pelos direitos humanos fundamentais, tal como consagrados na Declaração Universal dos Direitos do Homem, inspira as políticas internas e externas das partes e constitui um elemento essencial do acordo. Também no Acordo de Cotonú é evidente a dimensão pensada para a promoção dos direitos humanos (artigo 96.º, em particular).

<sup>1372</sup> Cf. pontos 5 e 13 da Declaração.

internacionais com impacto no comércio internacional, como é o caso, obviamente, da OMC, de cuja intervenção, em matéria de direitos humanos, é capaz de servir funções constitucionais<sup>1373</sup>.

A partir de 2001, o Alto Comissário das Nações Unidas para os Direitos Humanos publicou um conjunto de paradigmáticos relatórios, através dos quais são aferidas as dimensões de direitos humanos nos principais Acordos da OMC e onde é proposta a concretização de uma abordagem do comércio internacional fundada na promoção e proteção dos direitos humanos<sup>1374</sup>.

Dizíamos, no início da dissertação, que a liberalização das trocas comerciais pode ser entendida como uma forma de promoção dos direitos humanos a nível interno e internacional<sup>1375</sup>.

O Memorando de Entendimento sobre as Regras e Processos que regem a Resolução de Litígios e que cria o Órgão permanente de Recurso do Órgão de Resolução de Litígios da OMC prevê, no seu artigo 3.º, n.º 2, que os respetivos membros devem reconhecer que o sistema de resolução de litígios permite preservar os direitos e as obrigações dos membros previstos nos acordos abrangidos e clarificar as disposições desses acordos em conformidade com as normas de interpretação do direito público internacional. Ou seja, o aludido preceito estabelece a clarificação das disposições do Memorando com as normas consuetudinárias de interpretação do Direito Internacional. Esta solução é entendida por PETERSMANN como uma forma de remissão para os direitos humanos<sup>1376</sup>. O reconhecimento da remissão é útil na interpretação de normas, como as relativas à liberdade, à propriedade, à não discriminação, ao acesso aos tribunais e às exceções gerais (artigos II a XII e XX do GATT)<sup>1377</sup>. Não obstante, a conexão da disciplina aduaneira com os direitos aduaneiros é, aqui, fruto de uma conclusão doutrinal, que resulta da interpretação do Memorando, e não de uma previsão expressa nesse sentido.

Essa ausência de introdução da temática dos direitos humanos na regulação internacional do comércio mundial é justificada por duas razões. Por um lado, pelo perigo de poder ser a mesma usada como forma de justificar formas de protecionismo proibidas. Os países desenvolvidos poderiam, em nome da defesa do *free and fair trade*, restringir a importação de Estados subdesenvolvidos, invocando

---

<sup>1373</sup> Cf. ERNEST-ULRICH PETERSMANN, "Time for a United Nations 'Global Compact for Integrating Human Rights into the Law of Worldwide Organizations: Lessons from European Integration", in *EJIL*, Vol. 13, n.º 3, 2002, p. 649 (disponível em <http://www.ejil.org/pdfs/13/3/488.pdf> [01-03-2020]).

<sup>1374</sup> "The impact of the Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights on Human Rights"; "Globalization and its Impact on the Full Enjoyment of Human Rights"; "Liberalization of Trade in Services and Human Rights"; "Human Rights, Trade and Investment"; "Globalization and its Impact on the Full Enjoyment of Human Rights: Final Report"; "Analytical Study of the High Commissioner for Human Rights on the Fundamental Principle of NonDiscrimination in the Context of Globalization"; "Report by the Special rapporteur Paul Hunt on his Mission to the WTO"; "Mainstreaming the right to development into international trade law and policy at the World Trade Organization" (disponíveis em <https://digitallibrary.un.org>).

<sup>1375</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 558.

<sup>1376</sup> Cf. ERNEST-ULRICH PETERSMANN, "Time for a United Nations 'Global Compact for Integrating Human Rights into the Law of Worldwide Organizations: Lessons from European Integration", in *EJIL*, Vol. 13, n.º 3, 2002, p. 633 (disponível em <http://www.ejil.org/pdfs/13/3/488.pdf> [01-03-2020]).

<sup>1377</sup> "The impact of human rights on the interpretation and application of WTO rules remains to be clarified in many areas (such as Article XX of GATT, on 'measures necessary to protect public morals')" – cf. ERNEST-ULRICH PETERSMANN, "Time for a United Nations 'Global Compact for Integrating Human Rights into the Law of Worldwide Organizations: Lessons from European Integration", in *EJIL*, Vol. 13, n.º 3, 2002, p. 649 (disponível em <http://www.ejil.org/pdfs/13/3/488.pdf> [01-03-2020]).

o incumprimento, por exemplo, de *standards* laborais mínimos e de normas sobre trabalho infantil. Já os Estados subdesenvolvidos poderiam invocar abusivamente a necessidade de proteger a produção local para restringir as importações de países desenvolvidos, com o argumento de que tal seria necessário para garantir condições sociais mínimas<sup>1378</sup>.

Porém, esta linha argumentativa parte do funcionamento errado de uma solução que consagrasse a obrigatoriedade – no sentido jurídico do termo – de, no comércio internacional, serem respeitados os direitos humanos. Parte do pressuposto de que a existir semelhante disposição seria a mesma usada abusivamente. E particularmente em relação ao segundo dos argumentos indicados, temos especial dificuldade em concordar com o mesmo: como qualificar um comportamento abusivo quando o mesmo é sustentado na necessidade de proteger, de forma sustentada, condições sociais mínimas?

De qualquer forma, e regressando ao que inicialmente se disse a propósito de um dever ético de não importação – e enquanto esse dever e o próprio estabelecimento de contribuições éticas aduaneiras permanecerem no domínio da ética, sem acolhimento positivado – somos levados a considerar que uma eventual solução para dar valência à proteção dos direitos humanos no contexto do comércio internacional deveria residir, a par de medidas internamente adotadas, no aumento das taxas dos direitos aduaneiros relativamente a mercadorias com origem em locais onde os direitos humanos não estejam devidamente garantidos, em desrespeito pelos diplomas internacionais dirigidos à sua proteção<sup>1379</sup>. Seria uma solução que, porventura, levaria os operadores económicos dos países desenvolvidos a não importarem – por não quererem suportar um montante tão elevado de direitos aduaneiros – e que serviria de chamada de atenção para os exportadores, no sentido de terem que alterar os termos da produção a fim de manterem relações comerciais. A detenção de mais de 90% dos recursos biogenéticos não lhes deveria valer enquanto não garantissem o respeito pelos direitos sociais, políticos e económicos.

Não ignoramos, porém, que a pobreza dos indivíduos e dos Estados impede o exercício e a proteção dos direitos humanos, a qual depende da alocação e da redistribuição de recursos escassos e que são necessários para a criação e manutenção de serviços públicos (justiça, polícia, administração), responsáveis para esse efeito. Mas também é verdade que o não exercício e a falta de proteção dos

---

<sup>1378</sup> Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO, *Direito Internacional*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 558. O autor apenas os indica, sem, todavia manifestar, pelo menos expressamente, concordância ou discordância com os mesmos.

<sup>1379</sup> E, de facto, são detetáveis casos em que, por via de violações aos direitos humanos, o sistema de preferências generalizado é suspenso. Foi o que aconteceu no Myanmar - Common Position on Burma/Myanmar 96/635/CFSP (28 de outubro de 1996), OJ L 287/1 (8 de novembro de 1996); e European Community Bulletin No. 12 (1996), para. 1.4.40; Council Decision of 27 April 1998 concerning the further extension of Common Position 96/635/CFSP on Burma/Myanmar, OJ L 138/5 (9 de maio de 1998).

direitos humanos representa um fator de pobreza permanente, num círculo vicioso que, de facto, é difícil de quebrar<sup>1380</sup>.

Na presença desta dificuldade, e uma vez mais perante a ausência de uma entidade supraestadual, dotada de plena legitimidade para agir, será a OMC a dever enfrentar o desafio ou direcionar o esforço ao âmbito nacional. PETERSMANN, a este propósito, sustenta a necessidade de incorporação de parâmetros de direitos humanos na interpretação das normas emanadas pela OMC e a incorporação do direito ao livre comércio como um direito fundamental, em cumprimento do assim denominado pelo autor de "constitucionalização" da OMC<sup>1381</sup>.

É certo que a maior parte dos membros da OMC subscreveu os Pactos Internacionais da ONU sobre direitos humanos. Não obstante, também não é menos verdade que estes instrumentos se revelam incapazes de garantir uma proteção adequada. Se se pugna pela emergência de uma OMC 2.0, que esta versão venha melhorada pela sua capacidade de, a par da racionalidade e eficiência económicas, realizar valores não económicos, como a legitimidade democrática, a justiça social, os direitos humanos e a proteção do ambiente. Em suma, que tenha capacidade para promover a proteção de um desenvolvimento sustentável, a par da disciplina nacional e regional, que se espera dever ser adequada a dar guarida a esta dimensão.

A proteção da dignidade humana e dos direitos humanos a uma dimensão global, através de uma normação coerente, continua, pois, a representar o maior desafio para o Direito no século XXI.

---

<sup>1380</sup> "Poverty relief and sustainable development need to be much more specifically targeted in trade policy" – cf. GREG BUCKMAN, *Global Trade: Past Mistakes, Future Choices*, Zen Books, 2005, p. 274.

<sup>1381</sup> Cf. ERNEST-ULRICH PETERSMANN, "Time for a United Nations 'Global Compact for Integrating Human Rights into the Law of Worldwide Organizations: Lessons from European Integration", in *EJIL*, Vol. 13, n.º 3, 2002, p. 626 e seguintes (disponível em <http://www.ejil.org/pdfs/13/3/488.pdf> [01-03-2020]).

## **Conclusões**

As conclusões a que ora se chega são fruto da construção de um pensamento que, em boa verdade, desde o início dos trabalhos estava voltado para uma direção em concreto e que serviu de ponto de partida para a presente dissertação: o domínio aduaneiro carece de aprofundamento teórico, de índole jurídica, principiologicamente orientada.

A definição prévia de um fim, sem se conhecer, ao certo, o caminho a percorrer, pode indiciar a existência de um pré-conceito que, precisamente por ser um pré-conceito, poderia revelar-se uma precipitação, sem sustento. Este risco que se correu mostra-se, no final dos trabalhos, como ultrapassado. A pré-conceção detida revelou-se verdadeira: a base principiológica para a tributação aduaneira merecia e merece, no nosso entender, ser pensada, e a normação aduaneira merecia e merece um trabalho de sistematização.

A presente dissertação permite, então, apurar os tópicos conclusivos que se passam a elencar, de uma forma que procurou condensar os aspetos que temos por mais relevantes na dissertação:

### **A. O desenvolvimento sustentável enquanto núcleo da base principiológica**

- I. A normação aduaneira é multinível e principiologicamente orientável.
- II. A base principiológica é construída a partir de um substrato axiológico comum aos vários níveis de normação – local, regional e global –, identificado por via do expresse acolhimento jurídico-normativo, em termos cada vez mais evidentes.
- III. É o desenvolvimento sustentável que, assim acolhido, representa o bem jurídico que serve de núcleo à base principiológica, cuja construção permite, para além do florescimento teórico do Direito Aduaneiro, a identificação do fundamento contemporâneo para a tributação aduaneira – num efeito estritamente direcionado à tributação – e a articulação entre os níveis da normação, em prol da coerência normativa global – num efeito amplamente direcionado à normação.
- IV. O desenvolvimento sustentável, enquanto expressão de um interesse público supraestadual, coexistirá sob uma dimensão multinível, ecológica, social e económica.

- V. O caráter fundamentante do desenvolvimento sustentável e a maleabilidade que não deixa de estar presente na respetiva densificação, conferem-lhe uma especial resistência às mutações de cariz essencialmente político-económico que potenciam a emergência de modelos mais ou menos promotores do comércio livre ou do protecionismo.
- VI. A tributação aduaneira tem a si associada uma componente moral evidente, ao ser capaz de servir de estímulo ou de desincentivo de comportamentos que, respetivamente, potenciem ou que prejudiquem a promoção e a proteção do desenvolvimento sustentável, em manifestação de uma *fiscalidade moral*.
- VII. A consideração normativa de dimensões relacionadas com a proteção de direitos humanos e com o ambiente, assente nos termos de definição de obrigações aduaneiras, é capaz de ser entendida como integrando a esfera da extrafiscalidade, cujo substrato pré-enformador é de cariz moral.
- VIII. Perante as soluções normativas que já conferem guarida a esse substrato moral, podem ser avançados contributos destinados a reforçá-lo, reconduzidos, designadamente, à promoção de um dever de substrato ético de não importação e à eventual consagração de contribuições éticas aduaneiras, que potenciarão a estruturação de uma ordem internacional fundada em valores que partem não só da proteção do ambiente e da saúde económica, mas também da proteção dos direitos humanos, indo ao encontro da conceção da disciplina internacional a partir da ideia de constitucionalização.
- IX. Sem a tensão teleológica sentida entre modelos que recomendam o comércio livre de obstáculos (incluindo os de índole aduaneira) e aqueles que aconselham a adoção de medidas protecionistas para salvaguarda de dimensões tidas por essenciais, a discussão em torno da tributação aduaneira não se levantaria nos moldes em que contemporaneamente surge.
- X. As pretensões de neutralidade ficaram superadas por força da deslocação do centro gravitacional do comércio internacional, que passou a localizar-se numa liberdade sustentada.
- XI. Os operadores económicos são influenciados, nas suas opções em contexto de transações internacionais de mercadorias, pelo impacto que as suas operações geram na sustentabilidade social, económica e ambiental, a uma escala necessariamente global, pelo que as exigências de neutralidade normalmente associáveis à tributação indireta são afastadas ou colocadas em segundo plano.
- XII. Ainda que os propósitos de desenvolvimento sustentável sejam tidos como alcançáveis por vias distintas da tributação aduaneira, conciliando-se liberalização e sustentabilidade, não significa que sejam os mesmos efetivamente concretizáveis nesses termos, ou que seja essa uma adequada via de

atuação ou uma escolha verdadeiramente global, para além de não conhecer um carácter temporalmente ilimitado.

XIII. Também no contexto da União Aduaneira da União Europeia as finalidades que seriam reconduzidas à tributação aduaneira são (pelo menos tendencialmente) concretizadas por outras vias, distintas da imposição de obrigações aduaneiras.

XIV. Trata-se de uma via que se justifica pelo facto de as uniões aduaneiras – e outros arranjos de integração que pressuponham o afastamento de imposições aduaneiras – conhecerem um substrato comum, uma maior unidade no padrão de produção e de consumo (potenciado, desde logo, pela proximidade geográfica entre os Estados envolvidos), um maior sentimento de pertença que dificilmente encontra paralelo perante cenários em que o comércio internacional é concretizado entre Estados com concepções distintas quanto às prioridades a observar nas transações de mercadorias, não estando conectados por vínculos tão estreitos que justifiquem uma *unidade* na atuação.

XV. Quando a *união* existe, mais facilmente se concebe a possibilidade de adoção de medidas comuns tendentes à concretização de finalidades associadas ao desenvolvimento sustentável, não reconduzidas à tributação aduaneira.

## **B. A génese tributária da disciplina aduaneira, dos direitos aduaneiros e da atuação das Autoridades aduaneiras**

XVI. A disciplina aduaneira é eclética, é caracterizada pelo pluralismo normativo, é fruto de uma confluência jurídica plúrima e conhece multifuncionalidade.

XVII. O Direito Aduaneiro assenta no conjunto de normas jurídicas fiscais, técnicas e sancionatórias, que tem como objeto os direitos aduaneiros e as transações internacionais de mercadorias.

XVIII. Os direitos aduaneiros são impostos, cuja cobrança prossegue finalidades fiscais e extrafiscais.

XIX. As finalidades extrafiscais assumem um peso significativo na tributação aduaneira, clarificando a blindagem valorativa que lhe é associada, sem, todavia, retirar a qualidade de *impostos* aos direitos aduaneiros.

XX. A tributação aduaneira surge associada a relações jurídicas aduaneiras complexas, construídas em rede – face ao circuito relacional estabelecido, que se encontra interligado, ainda que suscetível de autonomização.

XXI. O sucesso no cumprimento das finalidades associadas à tributação aduaneira depende da atuação das Autoridades aduaneiras que devem atuar no sentido não só de garantir a cobrança de



direitos aduaneiros, quando devidos, mas também de tutelar situações jurídicas subjetivas, em concretização de uma boa administração aduaneira, que assume repercussões globais.

### **C. O denso cosmos normativo aduaneiro**

XXII. No contexto nacional de cada Estado Membro da União Aduaneira da União Europeia, a par da Constituição aduaneira, o regime disciplinador da tributação aduaneira é, maioritariamente, definido de forma supraestadual, enquanto Direito da União Europeia concretizado.

XXIII. Na normação aduaneira de nível regional encontramos nos tratados constitutivos da União Europeia o arquétipo essencial da União Aduaneira da União Europeia enquanto forma de integração regional bem sucedida, assente num conjunto de proibições impostas aos Estados Membros, em prol da concretização do projeto europeu, havendo uma relação umbilical entre a União Aduaneira e a liberdade de circulação de mercadorias entre Estados Membros, dentro do mercado único.

XXIV. É essencialmente ao nível da normação global que são encontrados os principais contributos influenciadores da disciplina aduaneira, decorrentes, em particular, da intervenção da OMC (e, também, da OCDE), potencialmente (mas não exclusivamente) conciliadora das múltiplas mas harmonizáveis pretensões dos vários Estados que a integram.

XXV. A “principiologia” consagrada no GATT e retomada no acordo que cria a OMC serviu e serve de sustento às soluções de comércio internacional adotadas no contexto mundial, especialmente potenciadoras de trocas comerciais sem fronteiras, mas não dá cobertura a todas as realidades comerciais, para além de que se assiste à concretização de acordos de comércio internacional celebrados fora da alçada da OMC.

XXVI. Ainda que os acordos de comércio internacional (de maior ou menor extensão geográfica e amplitude programática) não impliquem necessariamente uma violação ao princípio da nação mais favorecida, no seu conjunto, sujeitam-no à “morte das mil qualificações”, introduzindo fatores de injustiça, desigualdade e discriminação, e existe o perigo de os Estados mais fortes imporem cláusulas de relevância aduaneira desfavoráveis aos Estados mais fracos.

XXVII. Enquanto a OMC não sofre uma reforma que permita estender a sua proteção às regras consagradas em acordos internacionais celebrados fora do seu seio, olhando para o conjunto de instrumentos potencialmente relevantes para a concretização da base principiológica ensaiada, e constatando-se a ausência de soluções perfeitas quanto a um âmbito de aplicação territorial o mais

alargado possível e dotado de vinculatividade plena (em termos jurídicos), são os acordos de comércio internacional de amplo espectro que surgem como um possível meio adequado para lhe dar consagração, sem prejuízo de os instrumentos nacionais – em especial, a Constituição – e de os instrumentos regionais – em especial, os Tratados constitutivos – também para isso deverem contribuir.

#### **D. Tensões e fragilidades no cosmos aduaneiro**

XXVIII. Em todos níveis de normação aduaneira são identificáveis fragilidades de difícil aceitação no domínio da tributação, por estarem reconduzidas a problemas que colocam em causa a legalidade, a segurança e a certeza jurídicas.

XXIX. Constata-se a existência de uma fragmentação normativa, política e democrática que, ainda que não ofusque a harmonização conseguida, não deixa de representar uma fragilidade para a concretização, em uníssono, de um propósito que se tem por tendencialmente transversal.

XXX. Ainda que a normação aduaneira, atento o seu âmbito de aplicação, pressuponha uma conexão em rede entre operadores económicos, Autoridades aduaneiras e outras entidades públicas e privadas e organizações internacionais, conhece a mesma uma disciplina normativa proveniente de várias frentes que, nalguns casos, é de vinculatividade jurídica duvidosa, sendo criada a partir de um procedimento político-democrático emagrecido do ponto de vista da participação dos seus destinatários.

XXXI. Existem milhares de regulamentações que afetam o comércio internacional, sendo criadas por instituições reguladoras distintas, por vezes sem cuidar de seguir um padrão internacional (ainda que nem sempre recomendável), o que torna a política reguladora de cada ordenamento distinta em várias esferas normativas, incluindo a do domínio aduaneiro.

XXXII. Assiste-se a dificuldades de receção e de articulação da normação.

XXXIII. Assiste-se, também, à emergência de contributos normativos provenientes de atores não estaduais que, apesar disso, surtem um impacto relevante na normação efetivamente jurídica, num efeito tido por prejudicial quando tais contributos refletem pretensões individualizáveis, pouco reconduzíveis à promoção e proteção do desenvolvimento sustentável, e por implicarem o afastamento de estruturas estaduais que conferem legitimidade à normação.

XXXIV. Assiste-se, ainda, no contexto das negociações dos acordos internacionais de comércio – nos quais se incluem medidas de índole aduaneira – à respetiva privatização.

XXXV. Mesmo que os instrumentos internacionais tendam a afastar ou a reduzir a tributação aduaneira, acompanhando o sentido da liberalização do comércio internacional, à luz do GATT/acordo que cria a OMC, em causa não deixam de estar disposições de índole aduaneira.

XXXVI. Em causa está o afastamento ou a redução de um imposto, a partir de instrumentos que, ainda que jurídico-normativos, nem sempre conhecem representatividade, quer no seio da OMC, quer no próprio âmbito da União Europeia, o que entra em rota de colisão com a conceção segundo a qual *No taxation without representation*.

XXXVII. A participação e a representatividade, na disciplina do comércio internacional, ficam comprometidas, sendo patente a transição de uma legitimidade política para uma legitimidade técnica, o que coloca em crise a própria legalidade da norma assim criada.

XXXVIII. Ainda que a norma aduaneira implique a existência de uma governação multinível e, por isso, agregadora de realidades distintas, nas quais as estruturas de índole estadual não conhecem um encaixe perfeito, deverão ser salvaguardadas as exigências que conferem a quem atua no domínio tributário legitimidade e que garantem segurança e certeza jurídicas.

XXXIX. A pluralidade de fontes e de soluções e o carácter dúbio quanto à sua obrigatoriedade no domínio do comércio internacional dão origem a uma coexistência desordenada de *Direitos Aduaneiros*.

XL. É uma pluralidade pouco contendente com uma unidade valorativa e com um comércio que deve pressupor, ao invés, *um* Direito Aduaneiro sem fronteiras, integrado num sistema fiscal internacional com um nível de coerência que, em termos gerais, encontra condições para se fortalecer.

XLI. Se é verdade que a globalização e a pós-modernidade recomendam uma norma capaz de ser criada rapidamente e especialmente adaptada a uma realidade em constante mudança (que reside, até, na própria conceção de “mercadoria”), num desabrochar de um “pluriverso”, com formas híbridas de norma, as exigências de segurança e de certeza jurídica não devem ficar prejudicadas.

#### **E. Suavização das tensões e das fragilidades – por um cosmos aduaneiro sustentável**

XLII. Perante exigências de praticabilidade e de igualdade, num contexto supraestadual, poder-se-á perspetivar a relativização de estruturas tidas como fundamentais, pelo menos num contexto nacional

e, até, regional, ainda que tal relativização não deva atingir níveis que coloquem em segundo plano exigências que constitucionalmente são impostas em matéria tributária.

XLIII. Ainda que a normação criativa, a derrotabilidade do princípio da legalidade e a relativização da participação surjam como hipóteses porventura equacionáveis perante a realidade existente e perante a impotência ditada pela dificuldade em contornar obstáculos consideráveis, é no reforço do constitucionalismo nacional que reside a base para contribuir para a atenuação das fragilidades identificadas.

XLIV. A proteção da participação política a nível internacional e, conseqüentemente, da própria legalidade, terá de ser feita no domínio interno, por ser o único *fórum* onde se poderá assegurar, satisfatoriamente, a participação dos cidadãos na vida política internacional de forma efetiva.

XLV. Sucede que a perspetivação da normação aduaneira como indo ao encontro de uma base principiológica direcionada ao desenvolvimento sustentável pressupõe não apenas o cumprimento de exigências de representatividade, participação e legalidade, mas também de exigências ambientais e sociais, cumprimento esse que deverá ser feito também em termos que garantam vinculatividade.

XLVI. Num momento em que se deteta, à escala global, quer comportamentos protecionistas, quer liberais (no sentido, respetivamente, de imposição e de afastamento de direitos aduaneiros), e se se pretende coerência na disciplina jurídico-normativa aduaneira, em todos os seus níveis, há dimensões que, independentemente do modelo que se siga, devem ficar salvaguardadas: o ambiente e a proteção dos direitos humanos, em reflexo da forma como o desenvolvimento sustentável conhece, ou deve conhecer, transversalidade.

## **Bibliografia**

Será aqui elencado o material bibliográfico e documental efetivamente consultado para concretização da presente dissertação. Sobre o mesmo, apenas duas notas:

- i) Em primeiro lugar, excluímos da presente lista bibliográfica os documentos oficiais emanados dos serviços de publicações de Organizações Internacionais e da União Europeia, que se encontram disponíveis, em geral, nas páginas oficiais das respetivas Instituições (referimo-nos, desde logo, a comunicações, recomendações, orientações, relatórios, estudos e notas de imprensa, sendo certo que os endereços de acesso foram indicados no texto da dissertação);
- ii) Em segundo lugar, considerando que uma parte significativa do material bibliográfico e documental efetivamente consultado para concretização da presente dissertação se encontra disponível na Internet, optamos, em relação ao mesmo, e depois da indicação do respetivo autor, título e demais elementos de identificação, pela transcrição do respetivo endereço da página na Web.

AFONSO, António Brigas, “Contencioso Aduaneiro”, *in Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, Almedina, 2014.

–, “Noções Gerais de Direito Aduaneiro”, *in Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 422, 2008.

–, “O valor tributável dos direitos aduaneiros e do IVA na importação de bens”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 4, ano I, 2009.

AKIRA, Kotera, “What is “Spaghetti Bowl Phenomenon” of FTAs?”, *in Research Institute of Economy, Trade and Industry* (disponível em [https://www.rieti.go.jp/en/columns/a01\\_0193.html](https://www.rieti.go.jp/en/columns/a01_0193.html)).

ALAIS, Horacio Félix, *Los principios del derecho aduanero, Teoría general y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta*, Tesis Doctoral (presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires), 2006.

ALEIXO, Nuno, ROCHA, Pedro e DEUS, Ricardo de, *Código Aduaneiro Comunitário - Anotado e Comentado*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2007.

ALEXANDRE, Mário, “A abolição de fronteiras fiscais e a tributação em IVA das prestações de serviços sobre bens móveis corpóreos”, *in Fiscália*, n.º 7, Ano 2.

–, “As novas obrigações fiscais e estatísticas decorrentes da harmonização da tributação indireta (IVA)”, in *Fisco*, n.º 46, 1992.

ALEXANDRINO, José Melo, *Lições de Direito Constitucional*, Volume I, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2015.

ALEXY, Robert, *Teoria dos direitos fundamentais* (Virgílio Afonso da Silva, trad.), São Paulo, Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Francisco Ferreira de, *Direito internacional público*, Parte I, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.

ALMEIDA, José Gabriel Assis de, e ARNAUD, André-Jean, *et al.*, “Lex mercatória”, in *Dicionário de globalização: Direito - Ciência Política*, (André-Jean Arnaud e Eliane Botelho Junqueira, Org.), Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2006.

ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares*, Coimbra, Almedina, 2012;

–, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018.

AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, volume I, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2015.

AMARAL, Frederico Velasco, “A Articulação entre o Direito Aduaneiro Europeu e as Normas da OMA”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, Almedina, 2014.

–, “Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto”, in *III Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2013.

AMORIM, Carlos de Abreu, “Direito administrativo e sistema jurídico autopoietico: breves reflexões”, in *Scientia Iuridica*, n.º 294, Braga, 2002.

AMORIM, João Pacheco de, “A Constituição Económica Portuguesa – Enquadramento dogmático e princípios fundamentais” (disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/66027/2/49677.pdf>).

–, *Direito Administrativo da Economia*, Vol I. (Introdução e Constituição Económica), Coimbra, Almedina, 2014.

AMORIM, José de Campos, “A convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal da OCDE”, in *II Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2012.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, “Interesse Público”, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Vol. V, Lisboa, 1993.

ARENDONK, Henk P.A.M. van, “Fifty Years of European Co-operation and the Tax Policy of the European Commission”, in *A vision of taxes within and outside european borders - Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Wolters Kluwer, 2008.

ARGANDOÑA, Antonio, *et al.*, *La cultura de la estabilidad y el consenso de Washington* (Manuel Guitián e Joaquim Muns, dir.), Barcelona, “la Caixa”, Colección Estudios e Informes, n.º 15, 1999 (disponível em [https://www.caixabankresearch.com/documents/10180/54279/ee15\\_esp.pdf](https://www.caixabankresearch.com/documents/10180/54279/ee15_esp.pdf) [16-12-2018]).

ARISTÓTELES, *Ética a Nicómaco*, tradução de António de Castro Caeiro, Lisboa, Quetzal, 2009.

ARMELLA, Sara, *EU Customs Code*, Milão, Bocconi University Press, 2017.

ARNAUD, André-Jean, “Lição 6 - Da globalização ao pós-modernismo em direito”, in *O direito entre modernidade e globalização: lições de filosofia do direito e do estado* (Trad. por Patrice Charles Guillaume, Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

ARNAUD, António, *Ética e Direito: algumas questões concretas*, Coimbra, Livraria Mateus, 1999.

ASAKURA, Hironori, *World History of the Customs and Tariffs*, Bruxelas, World Customs Organization, 2003.

AUBY, Jean-Berbard, “La théorie du droit administratif global: Brève présentation critique”, in *SCIENCES PO: Troisième session du Séminaire – “Droit Administratif Comparé, Européen et Global”*, 2007 (disponível em <https://www.sciencespo.fr/chaire-madp/sites/sciencespo.fr.chaire-madp/files/jba.pdf>)

AUGÉ, Marc, *Não-lugares: introdução a uma antropologia da supermodernidade*, 8.<sup>a</sup> edição, (Trad. por Maria Lúcia Pereira), Papirus, Campinas, 2010.

AUJEAN, Michael, VALENDUC, MARC WOLF, Marc), “Reform of the EU VAT system for intra-community transactions”, in *Internacional VAT Monitor*, 2013.

AULH, Hugh, “The importance of international co-operation in forging tax policy”, in *Brooklin Institute of International Law*, n.º 26, 1963.

AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge, Cambridge University Press, 2007.

–, “Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes”, in *Accounting, Economics, and the Law, A Convivium*, v. 1, n.º 2, article 6, 2011 (disponível em <https://www.degruyter.com/view/j/ael.2011.1.1/ael.2011.1.1.1008/ael.2011.1.1.1008.xml?format=INT>).

AXFORD, Barrie, *The Global System. Economics and Culture*, New York, St. Marti’s Press, 1995.

AZEVEDO, Patrícia Anjos, “Trocas de informações entre administrações fiscais: desenvolvimentos recentes”, in *II Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2012.

–, “Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier - Economia, Finanças e Direito Fiscal*, Vol. II (Eduardo Paz Ferreira, Helena Taveira Torres e Clotilde Celorico Palma, ed.), Coimbra, Almedina, 2013.

BAKER, Philip, “Is There a Cure for BEPS?”, in *British Tax Review*, n.º 5, 2013.



BAL, Aleksandra, “Import and Export in Multi-Sale Transactions”, Part I, *in International Vat Monitor*, Vol. 27, number 2, 2016.

–, “Import and Export in Multi-Sale Transactions”, Part II, *in International Vat Monitor*, Vol. 27, number 3, 2016.

–, “VAT Treatment of Goods under Customs Control in Germany”, *in International Vat Monitor*, Vol. 25, number 3, 2014.

BALANDIER, Georges, *O dédalo: para finalizar o século XX* (Trad. por Suzana Martins) Bertrand Brasil, São Paulo, 2004.

BALASSA, Bela, *Teoria da Integração Económica*, Estudos de Economia Moderna, Clássica Editora, 1982.

BALDWIN, Richard, “The systemic impact.”, *in World Economic Forum. Mega-regional trade agreements: Game-changers or costly distractions for the world trade system?*, 2014 (disponível em [http://www3.weforum.org/docs/GAC/2014/WEF\\_GAC\\_TradeFDI\\_MegaRegionalTradeAgreements\\_Report\\_2014.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GAC/2014/WEF_GAC_TradeFDI_MegaRegionalTradeAgreements_Report_2014.pdf)).

BAMOSU, Gbenga, “*Legal Mechanisms of Transnational Economic Co-Operation: International and European Dimensions*”, *in Renegotiating Westphalia* (Christopher Harding, C. L. Lim), Hague, 1999.

BARATA, Luis M., “Os Direitos Aduaneiros e os Impostos Especiais de Consumo podem contribuir para a internacionalização?”, *in Internacionalização e Tributação* (Manuel Pires e Rita Calçada Pires, Coord.), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2012.

BARBOSA, Andreia, “A boa administração – um direito a? Ou um dever de?”, *in Dimensões dos Direitos Humanos* (Rúben Miranda Gonçalves – Coord.), Universidade Portucalense (IJP), Porto, 2016.

–, “A digitalização na tributação aduaneira – razões, manifestações e desafios”, *in 5º Congresso Internacional de Direito na Lusofonia*, EDUM, Braga, 2017.

–, “A jurisdição aduaneira – (des)autonomização da jurisdição fiscal?”, - *in Jurisdição e Processo na Contemporaneidade*, Brasil, UNINTER, 2018.

–, *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*, Coimbra, Almedina, 2017.

–, “Autonomia privada e neutralidade na tributação no comércio internacional”, in *II Congreso Iberoamericano sobre Nuevos Desafíos Jurídicos*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2017.

–, *Os procedimentos de natureza informativa no CAU como facilitadores do comércio internacional*, UNISC, Corunha, 2018.

–, “The Customs Union – an island under construction?”, in *EU Law Journal (the oficial Blog)*, 2018.

BARRAL, Virginie, *Le développement durable en droit international: Essai sur les incidences juridiques d'un concept évolutif*, Florence, European University Institute, EUI PhD theses, Department of Law, 2007 (disponível em <https://cadmus.eui.eu/handle/1814/7019>);

–, “Sustainable Development in International Law: Nature and Operation of an Evolutive Legal Norm”, in *The European Journal of International Law*. Vol. 23, n.º 2, 2012.

BARRAL, Werber Oliveira, *O Comércio Internacional*, Belo Horizonte, Editora del Rey, 2007.

BARRAUD, Boris, *Le Droit sans le Territoire Globalisation et postmodernité juridiques* (disponível em [https://old.jurisdoctoria.net/pdf/numero10/aut10\\_BARRAUD.pdf](https://old.jurisdoctoria.net/pdf/numero10/aut10_BARRAUD.pdf)).

BARRETO, António da Cruz, *Da Relação Jurídico-Aduaneira*, Luanda, 1945.

BASALDÚA, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero. Parte General. Sujetos*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1992.

–, “El Derecho Aduanero y las Aduanas frente a la globalización contemporánea”, Ponencia para el Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2004.

BASTO, José Guilherme Xavier de, “A tributação do consumo e a sua coordenação internacional”, in *CCTF*, n.º 164, 1991.

–, “Justiça tributária: ontem e hoje”, in *BCE*, XLIX, 2006.

BASTOS, Miguel Brito, “Positivismo jurídico inclusivo: sobre a possibilidade da relevância de critérios morais no reconhecimento do Direito”, in *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

BASTOS, Rui, *O Direito à Dedução do IVA*, Cadernos do IDEFF, n.º 15, reimpressão da edição de 2014, Coimbra, Almedina, 2016.

BASTOS, Rui, RORIZ, José, e ESTEVES, Luís Filipe, *Manual do IVA*, Módulos 1, 2, 3 e 4, IPCA, Barcelos, 2013.

BAUMAN, Zygmunt, *Consuming life*, Policy Press, 2007, e, do mesmo autor, *Does ethics have a chance in a world of consumers?*, Harvard University Press, 2008.

–, *Liquid fear*, Cambridge, Polity Press, 2006.

–, *Modernidade Líquida*, Plínio Dentzien (trad.), Jorge Zahar editor, 2001 (*ebook*).

–, “Uncertainty and other liquid-modern fears”, in *Liquid society and its law*, Jiri Pribán (ed.), Aldershot e Burlington, Ashgate, 2007.

ZYGMUNT, Bauman, e BORDONI, Carlo, *Estado de crise*, Lisboa, Relógio D'Água, 2016.

BEAL, Hugh, “Secured transations”, in *Jurídica Internacional*, XIV, 2008.

BECK, Ulrich, *A Europa Alemã – De Maquiavel a “Merkiavel”*: Estratégias de poder na crise do Euro, Lisboa, Edições 70, 2013.

–, *Risk society: towards a new modernity* (Trad. por Mark Ritter, Sage Publications, Londres, 1992).

BECK, U., GIDDENS, A., & LASH, S., *Reflexive modernization: politics, tradition and aesthetics in the modern social order*, Polity Press, Cambridge, 1994.

BEDERMAN, David J., *International Law Frameworks*, Nova Iorque, Foundation Pr, 2001.

BELL, Daniel, *The coming of post-industrial, society: a venture in social forecasting*, Basic Books, Nova Iorque, 1999.

BELLO, Judithe, “The WTO Dispute Settlement Understanding: Less is More”, in *American Journal of International Law*, 1996 (disponível em [https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/037703CC2300A3280FC6D3028B706B29/S0002930000074637a.pdf/wto\\_dispute\\_settlement\\_understanding\\_less\\_is\\_more.pdf](https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/037703CC2300A3280FC6D3028B706B29/S0002930000074637a.pdf/wto_dispute_settlement_understanding_less_is_more.pdf) [29-02-2020]).

BENHABIB, Seyla, “Borders, boundaries, and citizenship”, in *Political Science and Politics*, v. 38, n.º 4, 2005.

BEN-MENACHEM, Yemima, *Hilary Putman*, Cambridge, Cambridge University Press, 2005.

BENITO FERNANDEZ, Tiuna, *Fuentes y Practicas del Derecho Aduanero Internacional*, Bloomington, Palibrio, 2014.

BERR, Claude J. e TREMEAU, Henri, *Le droit douanier*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1980.

–, *Le droit douanier*, Paris, Nouvelle Edition Economica, 1988.

BERRE, Claude J., e TRÉMEAU, Henri, *Le Droit Douanier Communautaire et National*, 6.ª edição, Paris, Economica, 2004.

BETHLEHEM, David, “The End of Geography: The Changing Nature of the International System and the Challenge to International Law”, in *The European Journal of International Law*, Vol. 25, n.º 1, 2014 (disponível em <http://ejil.org/pdfs/25/1/2475.pdf>).

BHAGWATI, Jagdish, *Proteccionismo versus Comercio livre*, São Paulo, Nordica, 1989.

–, “Targeting rich-country protectionism”, in *Finance & Development*, Vol. 38, n.º 3, 2001.

BHALA, Raj, e KENNEDY, Kevin, *World Trade Law: The Gatt-Wto System, Regional Arrangements, and U. S. Law*, Charlottesville, Lexis Law Pub., 1998.

BIÈVRE, Dirk, “The EU regulatory trade agenda and the quest for WTO enforcement”, in *Journal of European Public Policy*, vol. 13, issue 6, 2006.

BIZELLI, João dos Santos, *Classificação fiscal de mercadorias*, Aduaneiras, São Paulo, 2003.

BIZIOLI, Gianluigi, SACCHETTO, Claudio, *Tax Aspects of Fiscal Federalism, A Comparative Analysis*, Amesterdão, IBFD, 2011.

BOBBIO, Norberto, *O problema da guerra e as vias da paz* (trad. por Álvaro Lorencini, São Paulo, UNESP, 2003.

–, “Teoria dell’ordinamento giuridico”, in *Teoria generale del Diritto*, Torino, Giappicheli ed., 1994.

BOCANEGRA SIERRA, Raúl, *Lecciones sobre el acto administrativo*, 4.<sup>a</sup> edição, Pamplona, Civitas, 2012.

BODANSKY, Daniel M., “The Concept of Legitimacy in International Law”, Legitimacy in International Law, Max Planck Institute for Comparative Public Law and International Law, 2008, UGA Legal Studies Research Paper No. 07-013 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1033542](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1033542)).

BOGDANDY, Armin Von, “Demokratie, Globalisierung, Zukunft des Völkerrechts - eine Bestandsaufnahme”, in *Zeitschrift für Ausländisches öffentliches Rechts und Völkerrecht*, n.º 853, 2002.

BONZON, Yves, *Public participation and legitimacy in the WTO*, Cambridge, Cambridge University Press, 2014.

BÖRZEL, T. e RISSE, T., “Who is Afraid of a European Federation? How to Constitutionalise a Multi-Level Governance System”, in *Jean Monnet Working Paper, N.º 7/00, Symposium: Responses to Joschka Fischer*, Harvard Law School, Cambridge, 2000.

BOUVIER, Michel, *Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l’impôt*, Paris, L.G.D.J., 2010.

BRANCO, Paulo Gonet, et al., “A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática”, in *Tributação e Direitos Fundamentais - Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ*, Editora Saraiva, 2012.

BRAUDEL, Fernand, *Civilisation matérielle, économie et capitalisme, XVe-XVIIIe siècle*. Volume 1, Les structures du quotidien: Le possible et l'impossible, Paris, Armand Colin, 1979.

BRAUNER, Yariv, "An international tax regime in crystallisation: Realities, Experiences and Opportunities", in *Tax Law Review*, 56, 259, 1 de janeiro de 2003.

BRITES, Rui, "Dinheiro, Confiança política e Troika: impactos na Felicidade dos portugueses", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1.º, ano VI, 1.13, Primavera, 2013.

BRITO, António José de, "Apontamento quási superficial sobre Ética", in *Nova Águia*, n.º 8, 2011.

BRITO, Miguel Nogueira de, *Lições de Introdução à Teoria da Constituição*, 2.ª edição, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2017.

BRITO, Wladimir, *A Responsabilidade de Proteger - No Direito Internacional*, Coimbra, Almedina, 2016.  
-, *Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

BROCK, Gillian, *Global justice: a cosmopolitan account*, Oxford, Oxford University Press, 2009.

BROKELIND, Cécile, *The evolution of international income tax law applied to global trade*, Intertax, n.º 3, Março de 2006.

BROOKS, Kim, "Inter-Nation Equity. The Development of an Important but Unappreciated International Tax Value", in *Tax Reform in the 21<sup>st</sup> century*, Richard Krever, John G. Head (ed.), Kluwer Law International, 2008 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1292370](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1292370))

BROWN Wilson B., e HOGENDORN Jan, S., *International economics in the age of globalization*, Peterborough, Broadview Press, 2000.

BRUSZT, Lazlo, e MCDERMOTT, Gerald, *Assembling Level Playing Fields: Transnational Regulatory Integration and Institutional Change in Emerging Markets*, Oxford, Oxford University Press, 2014.

BRÜHL, Rolf, *Wie Wissenschaft Wissen schaf*, UVK, München, Konstanz, 2015.

BUCKMAN, Greg, *Global Trade: Past Mistakes, Future Choices*, Zen Books, 2005.

BUHLER, Ottmar, *Princípios de Derecho Internacional Tributario* (version Castellana de FERNANDO CERVERA TORREJON), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

BULL, Hedley, *A Sociedade Anárquica, Um estudo da ordem política mundial*, Sérgio Bath (trad.), Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais - IPRI. Editora Universidade de Brasília, 2002.

BÚRCA, G. De, “The ECJ and International Legal Order: A Re-evaluation’in Gráinne de Búrca”, in *The Worlds of European Constitutionalism*, J. H. H. Weiler (ed), Cambridge, Cambridge University Press, 2012.

BURDEAU, George, *A democracia*, Lisboa, Publicações Europa América, 1975.

BUTLER, Christopher, *Postmodernism: a very short introduction*, Oxford University Press, Oxford, 2002.

CABELLO PÉREZ, Miguel, CABELLO GONZÁLES, “Procedimientos Aduaneros, Conceptos Básicos”, Vol. I e II, in *Claves de Comercio Exterior*, Madrid, Taric, 2013.

CABRAL, Sónia, “Recent evolution of Portuguese exports market shares in the Europe Union”, in *Boletim Económico do Banco de Portugal*, 2004.

CAETANO, Marcello, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 1996.

CAFAGGI, Fabrizio, “New Foundations of Transnational Private Regulation”, in *EUI Working Paper RSCAS 2010/53*, European University Institute, Florence, 2010.

CALVO GARCÍA, Manuel, *Teoría del Derecho*, 2.ª edição, Madrid, Tecnos, 2000.

CAMPOS, Diogo Leite, et al., *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.ª edição, Lisboa, Encontro da Escrita Editora, 2012.

CAMPOS, João Mota de, *Organizações Internacionais*, Coimbra, Almedina, 2019.

CAMPOS, João Mota, e CAMPOS, João Luiz Mota de *Manual de Direito Europeu – O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económica da União Europeia*, 6.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

CANEIRA, Álvaro, “O Contencioso Aduaneiro e o Papel do TJUE: Algumas Questões Controversas”, *in Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, Almedina, 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Reimpressão da 7.ª Edição de 2003, Coimbra, Almedina, 2018.

–, “Estado constitucional ecológico e democracia sustentada”, *in CEDOUA*, n.º 8, Ano IV\_2.01, 2001.

–, “O Estado no Direito Constitucional Internacional”, *in Brancos e Interconstitucionalidade. Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*, Reimpressão da 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017.

–, “Relatório sobre Programa, Conteúdos e Métodos de um curso de Teoria da Legislação”, *in Boletim da Faculdade de Direito*, Volume LXIII, Coimbra, 1987.

CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

CARBAJO VASCO, Domingo, “La crisis sistémica mundial y el sistema tributario”, *in CIAT*, 8 de janeiro de 2013 (disponível em <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item99-la-crisis-sistemica-mundial-y-el-sistema-tributario.html>)

CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2015.

CARLUCI, José Lence, *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*, 2.ª edição, São Paulo, Edições Aduaneiras Lda., 2001.

CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, *Derecho Aduanero*, 5ª edição, Editorial Porrúa SA, México, 1995.



CARVALHO, Cláudio, “As reclamações prévias em matéria tributária”, in *Scientia Iuridica*, LVII, 314, 2008.

CARVALHO, Paulo de, *Regimes aduaneiros especiais* (Prefácio), (Liziane Angelotti Meira), IOB, São Paulo, 2002.

CASADO OLLERO, “Ámbito de aplicación de los principios de justicia tributaria”, in *Memorias de los seminarios de derecho constitucional tributario 2005- 2006*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.

CASELLA, Ássima Farhat Jorge e ARRUDA, Jéssica Santos, “O princípio da precaução e o comércio internacional de organismos geneticamente modificados: legítima proteção ou protecionismo disfarçado?”, in *Doctum Direito*, volume 1, n.º 1, 2015.

CASSESE, Sabino, “El Diritto Amministrativo Globale: una Introduzione”, in *Oltre lo Stato*, Roma, Editori Laterza, 2006.

–, “Global Standards for National Administrative Procedure”, in *Law and Contemporary Problems*, Vol. 68, Summer/Autumn, 2005 (disponível em <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1363&context=lcp>).

CASTANHEIRA, Maria João Lopes, *O Contencioso Aduaneiro*, dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa, 2016 (disponível em [https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/32214/1/ulfd132874\\_tese.pdf](https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/32214/1/ulfd132874_tese.pdf)).

CATARINO, João Manuel, “Os novos contextos das finanças públicas”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 3.º, Ano III, 09.10, Outono, 2010.

CATARINO, João Ricardo, “A teoria dos sistemas fiscais”, in *Lições de Fiscalidade, Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2013.

CATTOIR, Philippe, *Tax-Based EU Own Resources: An Assessment*, European Commission Taxation Papers, Working Paper n.º 1, Bruxelles, 2004, disponível em

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax\\_assessment.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax_assessment.pdf)

CAUPERS, João, ALMEIDA, Marta Tavares de, e GUIBENTIF, Pierre, *Feitura das Leis: Portugal e a Europa*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2014.

CAVALI, Marcelo, *Cláusulas Gerais Antiabusivas: Reflexões Acerca de sua Conformidade em Portugal e no Brasil*, Coimbra, Almedina, 2006.

CAVILO, Italo, *Six Memos for the Next Millennium*, The Charles Eliot Norton Lectures 1985 – 1986, Londres, Penguin Classics, Penguin Books Ltd., 2009.

CEBOLA, Cátia Marques, “Resolução Extrajudicial de Conflitos em Matéria Ambiental: Um Inexorável Mundo Novo”, in *Direito do Urbanismo e do Ambiente - estudos compilados*, Lisboa, Quid Juris, 2010.

Centre for Tax Policy and Administration, OECD, *Monitoring Taxpayers Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience*, Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group, Final report.

CENTORE, Paolo, *Manuale Dell’IVA Europea*, 5.<sup>a</sup> edição, Milão, IPSOA, Wolters Kluwer, 2008.

CHEPTEA, Angela, GAULIER, Guillaume, ZIGNAGO, Soledad, “World Trade Competitiveness: A Disaggregated View by Shift-Share Analysis”, Working Paper No 2005-23, Centre D’Études Prospectives et D’Informations Internationales, 2005 (disponível em <https://pdfs.semanticscholar.org/b6e9/4980a500848b7e2288ae9845231ac0b45238.pdf>).

CHEVALIER, Emilie, *Bonne administration et Union européenne*, Bruxelas, Bruylant, 2014.

CHITI, Mário, “Monismo o Dualismo in Diritto Amministrativo: Vero o Falso Dilemma?”, in *Rivista Trimestrale di Diritto Amministrativo*, n.º 2, 2000.

–, *Partecipazione Popolare e Pubblica Amministrazione*, Pisa, Pacini Editore, 1977.

CHRISTIANS, Allison, “Networks, norms and national tax policy”, in *Washington University Global Studies Law Review*, v. 9, 2009.

CHRISTIANS, Allison, *et al.*, *Hard Law, Soft Law, and International Taxation*, Wisconsin International Law Journal, vol. 25, 2007.

CLÉMENT, Élisabeth, *et al.*, *Dicionário Prático de Filosofia*, Lisboa, Terramar, 1999.

CNOSSEN, Sijbren, “Tax Co-ordination in the European Community”, in *Series in International Taxation*, n.º 7, Luwer, 1987.

–, “Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options”, in *FinanzArchiv* 758, 2001 (disponível em [https://www.econstor.eu/bitstream/10419/76060/1/cesifo\\_wp758.pdf](https://www.econstor.eu/bitstream/10419/76060/1/cesifo_wp758.pdf)).

COASE, Ronald, *The Problem of Social Cost*, in “Journal of Law & Economics”, Volume III, The University of Chicago Press, 1960 (disponível em <http://www2.econ.iastate.edu/classes/tsc220/hallam/Coase.pdf>).

COITINHO, Denis *Justiça e Coerência. Ensaios sobre John Rawls*, São Paulo, Edições Loyola, 2014.

Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, *Nosso Futuro Comum*, 2.ª edição, Rio de Janeiro, Editora da Fundação Getulio Vargas, 1991.

CONSTANCE, Douglas H., e BONANNO, Alessandro, “Regulating the global fisheries: The World Wildlife Fund, Unilever, and the Marine Stewardship Council”, in *Agriculture and Human Values*, n.º 17, Kluwer Academic Publishers, Netherlands, 2000.

CORDEIRO, Menezes, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CORDEWENER, Alex, “The Prohibitions of Discrimination and Restriction Within the Framework of Fully Integrated Internal Market”, in *EU Freedoms and Taxation* (Frans Vanistendael, coord.), Vol. 2, Amesterdão, EATLP International Tax Series, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006.

CORDONIER, Marie-Claire, e KHALFAN, Ashfaq, *Sustainable Development Law - Principles, Practices, & Prospects*, Oxford: Oxford University Press, 2006.

CORREIA, Arlindo, “As consequências globais do Mercado único na fiscalidade portuguesa”, *in Fisco*, n.º 26, 1990.

–, “IVA – A cooperação administrativa como instrumento de controlo, substituindo as fronteiras fiscais. As novas obrigações dos sujeitos passivos de IVA em 1993”, *in Fisco*, n.º 48/49, 1992.

–, “A cooperação administrativa no âmbito dos impostos indiretos na Comunidade Europeia”, *in Fisco*, n.º 62, 1994.

–, “O sistema comum do IVA na União Europeia: Um sistema adaptado às exigências do mercado único”, *in Fisco*, n.º 80/81, 1997.

CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, Volume I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 124, Lisboa, Ministério das Finanças, 1981.

COSTA, José de Jesus, *Crimes e contra-ordenações aduaneiras*, Porto, Athena Editora, 1984.

COX, R. W., “Social Forces, States and World Orders”, *in Approaches to World Order*, Cambridge, Cambridge University Press, 1996.

CRAWFORD, James, *Chance, Order, Change: The Course of International Law*, The Hague Academy of International Law, 2014.

CUENCA GARCIA Eduardo, NAVARRO PABSDORF, Margarita, MIHI-RAMIREZ, António, “Fiscal harmonization and economic integration in the European Union”, *in Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, n.º 24, 2013 (disponível em <http://inzeiko.ktu.lt/index.php/EE/article/view/3503/2309>).

CUNHA, Patricia Noiret, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, Coimbra, Coimbra Editora, 2004.

CUNHA, L. Pedro, “A Comunidade Europeia enquanto união aduaneira. Disposições fundamentais e instrumentos da política comercial comum”, in *BCE*, XXXIX, 1996.

–, *Lições de Relações Económicas Externas*, Coimbra, Almedina, 1997.

–, *Tratado de Lisboa - Anotado e Comentado*, Anastácio Gonçalves e Manuel Lopes Porto (coord.), Coimbra, Almedina, 2012.

–, “Observações sobre a importância das regras de origem no comércio internacional”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LV, separata, 2012.

CUNHA, Paulo de Pitta e, *A harmonização da fiscalidade e as exigências da união monetária na Comunidade Europeia, Integração Europeia, Estudos de Economia, Direito e Política Comunitários*, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2004.

–, “Aspectos fiscais da integração económica internacional”, in *CCTF*, n.º 18, 1964.

–, *Tax Harmonization, A integração Europeia no Dobrar do Século*, Coimbra, Almedina, 2003.

–, *Sombras sobre a integração europeia*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

CUNHA, Paulo Ferreira da Cunha, *O Contrato Constitucional*, Lisboa, Quid Juris, 2014.

CUTRERA, Achille di, *Principii di diritto e politica doganale*, Milão, Hoepli, 1927.

DEAN, Steven, “More cooperation, less uniformity: tax deharmonization and the future of international tax regime” in *Tulane Law Review Association*, v. 84, 2009.

DEARDORFF, Alan V. An economist’s overview of the World Trade Organization, Paper presented at the Seventh U.S.-Korea Academic Symposium, “The Emerging WTO System and Perspectives from East Asia,” Ann Arbor, Michigan, August 28-30, 1996.

DECAT, Thiago Lopes, *Racionalidade, valor e teoria do Direito*, Belo Horizonte, D’Plácido Editora, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado, “Sobre confiança e desconfiança sistémicas, federalismo e conflitos de competência”, in *Competência Tributária*, Belo Horizonte, Del Rey, 2011.

DEUS, Ricardo de, “O Direito Aduaneiro da União – O novo Código Aduaneiro da União”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, Almedina, 2014.

DEZALAY, Yves, e TRUBEK, David M., “A reestruturação global e o direito: a internacionalização dos campos jurídicos e a criação de espaços transnacionais”, in *Direito e globalização económica: implicações e perspectivas* (José Eduardo Faria, org.), Editora Malheiros, 1998.

DIALLO, Alfa Ouamar, *Tributação do Comércio Brasileiro e Internacional*, Editora Método, 2001.

DIANA, Popa, “The future of the european union’s proper resources”, in *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, Issue 3, Vol. 17, 2008 (disponível em [https://www.researchgate.net/publication/242125195\\_THE\\_FUTURE\\_OF\\_THE\\_EUROPEAN\\_UNION'S\\_PROPER\\_RESOURCES](https://www.researchgate.net/publication/242125195_THE_FUTURE_OF_THE_EUROPEAN_UNION'S_PROPER_RESOURCES)).

DIAS, Rui, “As Sociedades no Comércio Internacional”, in *Miscelâneas do IDET*, n.º 5, Coimbra, Almedina, 2008.

DIEUX, X., SIMONART, V., *Droit économique international et “autorégulation”*, in *L'autorégulation*. Bruxelles, Bruylant, 1995.

DÍEZ-HOCHLEITNER, Javier *et al.*, *Últimas tendencias en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2008-2011). Recent trends in the case law of the Court of Justice of the European Union (2008-2011)*, Madrid, La Ley, 2012.

DISIDER Anne-Celia e HEAD, Keith, “The Puzzling Persistence of the Distance Effect on Bilateral Trade”, in *Review of Economics and Statistics*”, vol. 90, 2008.

DJELIC, M. L., e ANDERSSON, Sahlin, “Institutional Dynamics in a reordering world”, in *Transnational governance: Institutional Dynamics Regulation*, Cambridge, Cambridge University Press, 2006.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

–, *Do caso Saint-Gobain ao caso Metallgesellschaft: “O âmbito do princípio da não discriminação do estabelecimento estável no Tratado da Comunidade Europeia e cláusula da nação mais-favorecida, in Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa, Lex, 2003.

–, *Governança Fiscal Global*, 2.ª edição revista e atualizada, Coimbra, Almedina, 2018.

–, *Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Direta*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

–, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conflitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

DREIFUSS, Rene Armand, *A época das perplexidades: mundialização, globalização e planetarização: novos desafios*, 2.ª edição, Petrópolis: Vozes, 1997.

DROMI, R., *El Derecho Público en la Hipermodernidad*, Madrid/México, Marcial Pons, 2005.

DUARTE, Maria Luísa, “A Constituição Europeia e os direitos de soberania dos Estados-membros - elementos de um aparente paradoxo”, *in O Direito*, Ano 137, vol. IV-V, 2005.

–, *A Teoria dos Poderes Implícitos e a delimitação de competências entre a União Europeia e os Estados-Membros* Lisboa, LEX, 1997.

–, *União Europeia – Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*, Coimbra, Almedina, 2011.

DUPUY, Pierre-Marie, “The Danger of Fragmentation or Unification of the International Legal System and the International Court of Justice”, *in The New York University Journal of International Law and Policy*, v. 31, 1998-1999.

DUPUY, René Jean, “Is the international community a myth?”, *in The UNESCO Courier: a window open on the world*, XL, 1987.

DURAIAPPAH, Anatha, e BHARDWAJ, Asmita, *Measuring Policy Coherence among the MEAs and MDG*, Winnipeg, IISD, 2007.

DYMOND, William, HART, Michael, “Post-Modern Trade Policy: Reflections on the Challenges to Multilateral Trade Negotiations After Seattle”, *in Journal of World Trade*, vol. 34, issue 3, 2000.

DWORKIN, Ronald, *A justiça de toga* (Jefferson Luiz Camargo, trad.), São Paulo, Martins Fontes, 2010.  
–, *Los derechos en serio*, Marta Guastavino (trad.), Barcelona, Planeta de Agostini, 1993.

ECKERSLEY, Robyn, “The Ethics of Critical Theory”, in *The Oxford Handbook of International Relations*, Oxford, Oxford University Press, 2010.

ECO, Umberto, *Como se faz uma tese em Ciências Humanas*, 19.<sup>a</sup> edição, Barcarena, Editorial Presença, 2015.

EIDENMÜLLER, H., *Effizienz als Rechtsprinzip - Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Analyse des Rechts (Einheit der Gesellschaftswissenschaften)*, 3.<sup>a</sup> edição, Tübingen, Mohr Siebeck, 2005.

ENRIQUE ESPINOSA, Luis, “Una visión crítica sobre el desarrollo sostenible”, in *Tomarse en serio la naturaleza* (J. M. García Gómez-Heras y C. Velayos (ed.)), Madrid, Biblioteca Nueva, 2004.

ESPING-ANDERSEN, Gøsta, “Welfare states without work: the impasse of labor shedding and familialism in Continental European social policy”, in *Welfare states in transition: national adaptations in global economies*, London, SAGE Publications, 2000.

ESPLUGUES MOTA, Carlos, *et al.*, *Derecho Del Comercio Internacional*, 6.<sup>a</sup> edição, Valência, Tirant Lo Blanch, 2015.

ESSER, Josef, *Grundstaz und Norm in der Richterlichen Fortbildung des Privatrechts*, 1956, tradução espanhola de Eduardo Valentí Fiol, *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado*, Barcelona, Bosch, 1961.

ESTRADA LARA, Juan M., *Derecho Aduanero: Conceptos, Procedimientos y Recursos*, Cidade do México, PAC (Publicaciones Administrativas y Contables Juridicas), 2014.

FABIO, Massimo, *Customs Law of the European Union*, 4.<sup>a</sup> edição, Wolters Kluwer Law & Business, 2010.



FABIO, Udo di, *Risikoentscheidungen im Rechtsstaat - Zum Wandel Der Dogmatik Im Offentlichen Recht, Insbesondere Am Beispiel Der Arzneimitteluberwachung*, Mohr Siebeck; Auflage, 1994.

FAUCHALD, Ole Kristian, *Environmental Taxes and Trade Discrimination*, Kluwer Law International, 1998.

FALCÓN Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Madrid, Civitas, 1998.

FALCÓN Y TELLA, Ramón, PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, 2.<sup>a</sup> edição, Madrid, Marcial Pons, 2013.

FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario, Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, 4.<sup>a</sup> edição, Milão, 2005.

FARJAT, G., “Nouvelles réflexions sur les codes de conduite privée”, in *Les transformations de la régulation juridique*, sous la dir. de J. Clam et G. Martin, Paris, LGDJ, 1998.

FAVEIRO, Vítor, *O Estatuto do Contribuinte, A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

FERNANDES, José Pedro Teixeira, “A parceria transatlântica de comércio e investimento (TTIP) – Entre o comércio livre e a geopolítica”, in *Relações Internacionais*, setembro, 2017.

FERNANDES, Manuel Teixeira, “A arbitragem nos Direitos Aduaneiros e nos Impostos Especiais sobre o Consumo: um ponto final ou um ponto de passagem?”, in *Temas de Direito Aduaneiro* (Tânia Carvalhais Pereira, Coimbra, Almedina, 2014).

FERNANDES, Sophie Perez, “Administração Pública”, in *Direito da União Europeia – Elementos de Direito e Políticas da União*, (Alessandra Silveira, Mariana Canotilho, Pedro Madeira Froufe (coord.)), Coimbra, Almedina, 2016.

–, “Engaging EU liability within the European Stability Mechanism framework”, in *UNIO- EU Law Journal*, Editorial of October 2016 (disponível em <https://oficialblogofunio.com/2016/09/30/editorial-of-october-2016/#more-1454>).

FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y garantías: la ley del más débil*, Madrid, Trotta, 2004.

FERREIRA, Rogério Fernandes, *A tributação das Transações de Mercadorias: estudos jurídico-económicos relativos ao Imposto de Transações*, Lisboa, 1968.

FIGUEIRAS, Cláudia, *Justiça Tributária, Prevenção e resolução alternativa de litígios*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2018.

FINGER, Michael, e ZLATE, Andrei, “WTO Rules That Allow New Trade Restrictions: The Public Interest Is a Bastard Child”, 2003 (disponível em <http://fordschool.umich.edu/rsie/acit/TopicsDocuments/Finger030421.pdf> [16-03-2019]).

FILIPPO, Luciano Gomes, “Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais”, in *Lições de Fiscalidade*, 3.<sup>a</sup> edição (João Ricardo Catarino e João Branco Guimarães, ed.), Coimbra, Almedina, 2015.

FINGER, M., e LAIRD, S., Protection in developed and developing countries - An Overview, in *J. World Trade L.*, n.º 6, 1987.

FOLLONI, André Parmo, *Tributação sobre o comércio exterior*, São Paulo, Dialética, 2005.

FONSECA, Isabel Celeste M., “A revisão do Código do Procedimento Administrativo: pontos (mais) fortes e pontos (mais) fracos”, in *Anuário Publicista da Escola de Direito da Universidade do Minho*, Tomo II, 2013 – Ética e Direito, Escola de Direito da Universidade do Minho – Departamento de Ciências Jurídicas Públicas, Braga, 2014.

FONSECA, Rui Guerra, *O fundamento da autotutela executiva da Administração Pública - Contributo para a sua compreensão como problema jurídico-político*, Coimbra, Almedina, Coleção Teses, 2012.

FONTANEL, Jacques, *A Globalização em «análise». Geoeconomia e estratégia dos actores* (Pedro Henriques, trad.), Instituto Piaget, Economia e Política, 2005.

FORTSAKIS, Theodore, “Principles Governing Good Administration”, in *European Public Law 2*, vol 11, 2005.

FRANÇA, Limongi R., “Das formas de expressão do direito”, in *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor A. Ferrer Correia*, III, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, número especial, 1991.

FRANCO, Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, reimpressão da 4.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2015.

FREITAS, Maxsoel Bastos de, “O Direito Aduaneiro como ramo autônomo do direito”, in *JUS.COM.BR*, Teresina, ano 9, n.º 214, 2004 (disponível em <https://jus.com.br/artigos/4791/o-direito-aduaneiro-como-ramo-autonomo-do-direito>).

FREITAS, Vlamidir Passos de, *Importação e exportação no Direito brasileiro*, RT, São Paulo, 2004.

FRIEL, Raymond, “Providing a Constitutional Framework for withdrawal from the EU: article 59 of the draft European Constitution”, in *International Comparative Quarterly*, Vol. 53, 2004.

FROUFE, Pedro, “Constituição económica da UE, antes e depois de Lisboa (entre o princípio concorrencial e a “economia social de mercado””, in *UNIO EU Law Journal*, volume 3, n.º 1, janeiro de 2017.

FULLER, L., *The morality of Law*, Revised Edition, New Haven and London, Yale University Press, 1969.

FULLER, Roslyn, “Enclosing the democratic commons: private organizations and the legislative process”, in *SSRN*, 2016 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2776146](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2776146)).

GAFFURI, Gianfranco, *Diritto Tributario, Parte Generale e Parte Speciale*, 8.<sup>a</sup> edição, Padova, CEDAM, 2016.

GALERA RODRIGO, Susana, *Derecho Aduanero Español y Comunitario, La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Madrid, S. L. Civitas Ediciones, 1995.

GALLO, Franco, *La ragioni del Fisco*, Bolonha, il Mulino, 2007.

GAMA, João Taborda da, "Informação Pautal Vinculativa (IPV) e Informação Vinculativa em Matéria de Origem (IVO)", in *Temas de Direito Aduaneiro* (coord.: Tânia Carvalhais Pereira), Coimbra, Almedina, 2014.

–, *Promessas Administrativas: Da Decisão de Autovinculação ao Acto Devido*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

GARCIA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Madrid, Marcial Pons, 2012.

GAUCHET, M., *La religion dans la démocratie*, Paris, Gallimard, 1998.

GENDRON, Corinne, BISAILLON, Véronique, e OTERO, Ana Isabel, "The Institutionalization of Fair Trade: More than just a Degraded Form of Social Action", in *Journal of Business Ethics*, 86 (Supplement), 2009.

GENSER, Bernd, "Coordinating VATs between EU member states", in *International Tax and Public Finance*, n.º 10, 2013.

GENSER, Bernd; HAUFLE, Andreas, "Tax competition, tax coordination and tax harmonization: The effects of EMU", in *Diskussionsbeiträge: Serie II, Sonderforschungsbereich, 178, Internationalisierung der Wirtschaft*, Universität Konstanz, No. 283, 1995 (disponível em <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/101612/1/73372163X.pdf>).

GHAFELE, Roya, e MERCER, Angus, “Not starting in sixth gear: an assessment of the U.N. global compact’s use of soft law as a global governance structure for corporate social responsibility, *in U. C. Davis Journal of International Law and Policy*, v. 17, 2010.

GIANCANE, Caetano, *Diritto Doganale Nazionale e Comunitario*, Roma, Edizioni Laurus Robuffo, 2006.

GIDDENS, Anthony, *Modernity and self-identity: self and society in the late modern age*, Stanford University Press, Palo Alto, 1991.

–, *The consequences of modernity*, Polity Press, Cambridge, 1990.

GIFFONI, Massimo, *Droit Douanier de la CE et Aspects Economiques*, Commission Des Communautés Européennes, Bruxelas, 1995 (disponível em <http://aei.pitt.edu/41725/1/A5908.pdf>).

GILL, Derek, “Regulatory Coherence: The Case of New Zealand”, in ERIA Discussion Paper Series ERIA-NZIER-MPC Technical Paper Series on Regulatory Management, RURB, and International Regulatory Cooperation, março de 2016 (disponível em <http://www.eria.org/ERIA-DP-2016-12.pdf>).

GIOVANNINI, Alessandro, *Il Diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè editore, 2014.

GLASSBERG, Barry e SMYTH, Christina, “Tax Compliance Costs: The Problems and the Practice”, *in Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Edited by Cederic Standford, Institute For Fiscal Studies, Fiscal Publications, Great Britain, 1995.

GOMES, Ana, “Europa: crise ou oportunidade?”, *in 50 anos do Tratado de Roma* (coord. Alessandra Silveira, Lisboa, Quid Juris, 2007.

GONÇALVES, João Luís, *Breve história do imposto - o imposto não imposto e o não imposto imposto*, 2.<sup>a</sup> edição, Edições Vieira da Silva, 2015.

GONÇALVES, Pedro, “O acto administrativo informático”, *in Scientia Iuridica*, tomo XLVI, n.º 265/267, 1997.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo, *La equidade entre naciones en el sistema fiscal internacional*”, tese de doutoramento, Universidade Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 2016.

GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

GORMLEY, Laurence William, “Some Problems of the Customs Union and the Internal Market”, in *From Single Market to Economic Union: Essays in Memory of John A. Usher*, Niamh Nic Shuibhne / Laurence William Gormley (eds), Oxford, 2012.

GRAÇA, António Henriques Pires da, “Os aspetos substantivos mais relevantes nos crimes aduaneiros, fiscais e contra a Segurança Social”, in *Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal*, Centro de Estudos Judiciários, Coleção Ações de Formação, 2013 (disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso\\_Especializacao\\_Direito\\_Fiscal\\_Penal.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf)).

GRAETZ, Michael J., *Foundations of International Income Taxation*, Nova Iorque, Foundation, 2003;  
–, “Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies”, in *Tax Law Review*, 54, 261, 2001 (disponível em [http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss\\_papers](http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers));  
–, “The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies”, in *Tax Law Review*, 54, 2000.

GRAINGER, Andrew, “The unforeseen cost of Brexit – Customs”, *World Customs Journal*, Volume 10, Number 2, 2016.

GRANJA, Carlos, “Os regimes comerciais da Comunidade com países terceiros”, in *Direito Aduaneiro das Comunidades Europeias na perspectiva da União Europeia*, (A. Nuno da Rocha, Coord.), Braga, 1992.

GRAY, Kevin, e CAMERON, James, “Principles of International Law in the WTO Dispute Settlement Body”, in *International & Comparative Law Quarterly*, 2, 2001.

GREGGI, M., *Il Principio d'Inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: Profili nazionale e comunitari*, Pisa, Pacini Editore, 2012.

GREIL, Stefan, SCHILING, Dirk, “Cross-Border Financial Transactions and Arm's Length Interest Rates: A Two-Step Approach”, in *Intertax*, Vol. 44, Issue 11, 2016.

GRIBNAU, J. L. M., *Belastingen als moreel fenomeen*, Boom Fiscale Uitgevers, Den Haag, 2013.

GRILLER, Stefan, *et al.*, “Mega-Regional Trade Agreements: New Orientations for EU External Relations?”, in *Mega-Regional Trade Agreements: CETA, TTIP and TiSA*, Oxford, Oxford University Press, 2017.

GRZYBOVSKI, Denize, e HAHN Tatiana Gaertner, “Educação Fiscal: Premissa para melhor percepção da questão tributária”, in *Revista de Administração Pública*, 40, n.º 5, 2006.

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000.

GURRÍA, Angel, *Urgente: Un nuevo marco fiscal internacional*, El País, 13 de novembro de 2015.

GUZMAN, Andrew, “Global governance and the WTO”, in *Harvard International Law Journal*, v. 45, n.º 2, 2004.

–, “Why LDCs Sign Treaties That Hurt Them: Explaining the Popularity of Bilateral Investment Treaties”, in *Virginia Journal of International Law*, vol. 38, 1998 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2176003](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2176003) [09-04-2019]).

HABERMAS, Jürgen, A modernidade, um projeto inacabado, Crítica”, in *Revista de pensamento contemporâneo*, n.º 2, novembro de 1987.

–, *Between facts and norms: contributions to a discourse theory of law and democracy*, Cambridge, MIT Press, 1998.

–, *Die Postnationale Konstellation*, Frankfurt, Suhrkamp, 1998.

–, *Direito e Moral*, Instituto Piaget, Teoria, Filosofia e História do Direito, 2008.

–, *Um Ensaio sobre a Constituição da Europa*, Lisboa, Edições 70, 2012.

–, *Teoria do agir comunicativo: racionalidade da ação e racionalização social* (Paulo Astor Soethe, trad.), v. 1, São Paulo, Martins Fontes, 2012.

–, “The postnational constellation and the future of democracy”, in *The postnational constellation*, Max Pensky, Cambridge, EUA, The MIT Press, 2001.

HAPPÉ, R. H., “Over belastingheffing en ethiek. Enige politiek-filosofische verkenningen”, in D.A. Albrege & P. Kavelaars (eds.), *Maatschappelijk heffen. De wetenschap*, Deventer, Kluwer, 2006.

HARRIS, Peter, OLIVER, David, *International Commercial Tax*, Cambridge, Cambridge Tax Law Series, 2010.

HARTMUTSCHMÖKEL, *El país de los Sumeros*, 3.<sup>a</sup> edição, Buenos Aires, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1977.

HARVEY, David, *The condition of postmodernity: an enquiry into the origins of cultural change*, Blackwell Publishers, Cambridge, 1989.

HATHAWAY, Oona, SHAPIRO, Scott J., *Outcasting: enforcement in domestic and international law*, Yale Law School Faculty Scholarship, 2011 (disponível em [https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4846&context=fss\\_papers](https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4846&context=fss_papers)).

HELD, David, *La democracia y la orden global*, Barcelona, Ediciones Paidós Ibérica, 1997.

HENRY, J.-P., “La fin du rêve prométhéen ? Le marché contre l'État”, in *Revue du droit public*, 3-1991.

HERBAIN, Charlene A., “Origin and merits of EU value added tax: A critical appraisal”, in *Research Handbook on European Union Taxation Law* (Christiana Panayi, Werner Haslehner e Edoardo Traversa, Ed.), Cheltenham, Edward Elgar Publishing Limited, 2020.

HERMET, Guy, *A Democracia* (ed. e trad. de Mónica Pinto), Lisboa, Instituto Piaget, 1997.



HERWIG, C. H. Hoffmann, e MIHAESCU, Bucura C., “The Relation between the Charter’s Fundamental Rights and The Unwritten General Principles of EU Law: Good Administration as the Test Case” (disponível em <https://orbilu.uni.lu/bitstream/10993/20571/1/04.%20Hofmann-Mihaescu.pdf>).

HESPANHA, António M., “Como preparar uma dissertação – um guia em cinco pontos”, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa” (disponível em <http://www.fd.unl.pt/anexos/2705.pdf>).

HILL, Charles W.L., *International Business: Competing in the global marketplace*, 10.<sup>a</sup> edição, Nova Iorque, McGraw-Hill, 2014.

HIRA, Anil, e FERRIE, Jared, “Fair Trade: Three Key Challenges for Reaching the Mainstream”, *in Journal of Business Ethics*, 63, 2006.

HOEKMAN, Bernard M., “Nothing Dramatic (... Regarding Administration of Customs Laws)”, *in World Trade Review*, 8, 01, 2009.

HOEKMAN & KOSTECKI, *The Political Economy of the World Trading System. The WTO and Beyond*, 2.<sup>a</sup> edição, Oxford, Oxford University Press, 2001.

HÖFFE, Otfried, *A democracia no mundo de hoje*, São Paulo, Editora Martins Fontes, 2005.

–, *Democracy in an age of globalisation*, Springer, 2007.

HOLMES, Stephen, SUNSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, W. W. Norton & Company, New York, London, 2000.

HOMBURG, Stefan, *Allgemeine Steuerlehre*, Munique, Vahlen, 2010.

HOUTTE, Hans Van, WAUTELET, Patrick, “International Lawyers and Uniform Law”, *in The internationalization of the practice of law* (Jens Drolshammer, Michael Pfeifer, Org.), Massachusetts, Kluwer Law International, 2001.

HOWSE, Robert e ESSERMAN, Susan, “*The WTO on Trial*”, *in Foreign Affairs*, jan/fev, 2004.

HUMÁN SIALER, Marco Antonio, e SIFUENTES MINAYA, Hada Consuelo, “Autonomía del Derecho Aduanero”, in *LEX*, n.º 2, ano XVII, 2019.

HURRELL, Andrew, “Order and Justice in International Relation: What is at stake?”, in *Order and Justice in International Relations* (Rosemary Foot, John Lewis Gaddis and Andrew Hurrell, ed.), Oxford e Nova Iorque, Oxford University Press, 2003.

HUSTER, Stefan, *Rechte und Ziele Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlim, Duncker & Humblot, 1993.

IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago, “El Valor en Aduana – Análisis a la luz de su aplicación internacional”, in *Claves de Comercio Exterior*, Madrid, Taric, 2008.

–, “Towards customs valuation compliance through corporate income tax”, in *World Customs Journal*, Volume 5, Number 1, 2007.

IRRGANG, Bernhard, “Nachhaltigkeit als Ideologie”?, in *Revista Portuguesa de Filosofia*, 59, 2003.

IRWIN, Douglas A. *Against the Tide (An intellectual history of free trade)*, Princeton University Press, 1996.

–, *Free Trade under Fire*, Princeton University Press, Princeton and Oxford, 2002.

JACKSON, J., *The World Trading System – Law and Policy of International Economic Relations*, London, The MIT Press, 1999.

JACKSON, J., DAVEY, W., SYKES, A. *Legal Problems of International Economic Relations*, West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1995.

JACKSON, John H., *The world trading system*, 2.ª edição, The MIT Press, 1997.

JACOB, Michael, “Sustainable development as a contested concept”, in *Justice and the Environment. Conceptions of environmental sustainability and dimensions of social justice*, Oxford University Press, Oxford, 1998.

JACOBS, Scott H., "Regulatory co-operation for an interdependent world: issues for government", in OCDE - Regulatory Co-operation for an Interdependent World, Paris, OCDE, 1994.

JAKHU, Ram S., "Legal issues relating to the global public interest in outer space", in *Journal of Space Law*, Vol. 32, Summer 2006 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2801681](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2801681) [13-07-2019]).

JERÓNIMO, Patrícia, *Lições de Direito Comparado*, Braga, ELSA Uminho, 2015.

JESSUP, Philip, *Transnational Law*, Yale University Press, 1956.

JIMÉNEZ HERRERO, J. M., *Desarrollo Sostenible. Transición hacia la coevolución global*, Madrid, Pirámide, 2000.

JONES, Vivian C., Generalized System of Preferences: Background and Renewal Debate. Congressional Research Service, 2014 (disponível em [https://www.everycrsreport.com/files/20140519\\_RL33663\\_90fcb9b5214701ea7f9049cfa55a1c438e33e53.pdf](https://www.everycrsreport.com/files/20140519_RL33663_90fcb9b5214701ea7f9049cfa55a1c438e33e53.pdf)).

JOSÉ MENÉNDEZ, Agustín, *Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Kluwer Academic Publishers, 2001.

JÚNIOR, Onofre Alves Batista, "Por que a "Guerra fiscal"? Os desafios do estado na modernidade líquida", in *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 102, 2011.

JÚNIOR, Roberto de Sena, *Comércio Internacional & Globalização: a cláusula social na OMC*, Juruá Editora, 2003.

KANT, Immanuel, (1795), *A paz perpétua – Um projeto filosófico* (trad. por Artur Morão), Universidade da Beira Interior, 2008.

KASSIM, Lanre, “The Impact of Trade Liberalization on Export Growth and Import Growth in Sub-Saharan Africa”, in *Regional Integration and Trade in Africa*, African Development Bank, 2015.

KAUL, Inge, e MENDOZA, Ronald U., “Advancing the concept of public goods”, in *Providing global public goods: managing globalizations*, Oxford, Oxford University Press, 2003.

KELSEN, Hans, *Introduction to the problems of legal theory* (Trad. de Bonnie Litschewski Paulson e Stanley L. Paulson), Oxford, Clarendon Press, 1992.

–, *Peace through Law*, Reprint edition, The Lawbook Exchange, Ltd., 2008.

–, *Pure theory of law*, 2.<sup>a</sup> ed. (Trad. de Max Knight Clark; The Lawbooks Exchange, 2005.

KENEN, Peter B., *The international economy*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000.

KENNEDY, David, “The mystery of global governance”, in *Ruling the world? Constitutionalism, international law, and global governance* (JEFFREY L. DUNOFF, JOEL P. TRACHTMAN (Eds.)), Cambridge, Cambridge University Press, 2009.

KENNEDY, Duncan, *Three globalizations of law and legal thought: 1850-2000* (disponível em <http://duncankennedy.net/documents/Photo%20articles/Three%20Globalizations%20of%20Law%20and%20Legal%20Thought.pdf>).

KEOHANE, Robert, “Governance in a partially globalized world”, in *Power and governance in a partially globalized world*, Routledge, Londres e Nova Iorque, 2002.

KEOHANE, Robert, e NYE, J. “Between Centralization and Fragmentation: The Club Model of Multilateral Cooperation and Problems of Democratic Legitimacy”, 2000 (disponível em [https://www.researchgate.net/publication/249867344\\_Between\\_Centralization\\_and\\_Fragmentation\\_The\\_Club\\_Model\\_of\\_Multilateral\\_Cooperation\\_and\\_Problems\\_of\\_Democratic\\_Legitimacy](https://www.researchgate.net/publication/249867344_Between_Centralization_and_Fragmentation_The_Club_Model_of_Multilateral_Cooperation_and_Problems_of_Democratic_Legitimacy))

KILLMANN, Berbd-Roland, “Community Customs Law: an Example of Balancing Harmonization and Procedural Autonomy of Member States”, in *Procedural Rules Tac in the Context of European Union and Domestic Law*, Michael Lang, et al. (eds), Alphen aan den Rijn, 2010.

KINDLEBERGER, Charles P., "International public goods without international government", in *The American Economic Review*, Vo. 76, n.º 1, 1986.

KIRCHHOF, Paul, "Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung", *StuW*, Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften, n.º 73, 1996.

–, "Staatliche Einnahmen", in *Handbuch des Staatsrecht, vol. IV (Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung)*, n.º 269-270, 1999.

KLABBERS, J., "International Law in Community Law: The Law and Politics of Direct Effect", in *Yearbook of European Law*, 21, 2002.

–, *The European Union in International Law*, Pédone, 2012.

–, "The reception of international law in the EU legal order", in *Oxford Principles of European Union Law*, Volume I: The European Union Legal Order, Robert Schütze e Takis Tridimas (ed.), Oxford, OUP Oxford, 2018.

–, "Völkerrechtsfreundlich? International Law and the Union Legal Order", in *European Foreign Policy: Legal and Political Perspectives*, P. Koutrakos (ed), Edward Elgar Publishing, 2011.

KNAPP, Steve, "Fair Trade and the Centre of Development", in *Fair Trade, Corporate Accountability and Beyond – Experiments in Globalizing Justice* (Kate MacDonald e Shelley Marshall, ed.), Londres, Routledge, 2010.

KNOLL, M. S., "Reconsidering International Tax Neutrality", in *Tax Law Review*, vol. 64, 2010.

KOCH, H. J., "(Verfahrens-) Privatisierung im öffentlichen Baurecht", in *Verfahrensprivatisierung im Umweltrecht (Hrsg)*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1996.

KRISCH, Nico, *Beyond Constitutionalism: The Pluralist Structure of Postnational Law*, Oxford, Oxford University Press, 2010.

–, "Who is afraid of radical pluralismo? Legal order and political stability in the postnational space", in *Ratio Juris*, v. 24, n.º 4, 2011.

KRUEGER, Anne O., "Free Trade Agreements versus Customs Unions", NBER Working Paper No. 5084, Nation Bureau of Economic Research, Cambridge, 1995 (disponível em <https://www.nber.org/papers/w5084.pdf>).

KRUGMAN, Paul R., e OBSTFELD, Maurice, *Economia Internacional - Teoria e Política*, São Paulo, Makron Books, 2001.

KUHN, Thomas, *The Structure of Scientific Revolutions*, 2.<sup>a</sup> edição, Chicago, University of Chicago Press, 1970.

KUIJPER, P. J., “The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story”, in *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, Enzo Canizzaro (ed), Oxford, Oxford University Press, 2011.

KULICK, Andreas, *Global Public Interest in International Investment Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2012.

–, “Investment Arbitration, Investment Treaty Interpretation, and Democracy”, in *Cambridge Journal of International and Comparative Law*, vol. 4, n.º 2, 2015.

LAIRES, Rui, *Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Coimbra, Almedina, 2006.

–, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Coimbra, Almedina, 2008.

LAJUGIE, Joseph, *Los sistemas económicos*, 11.<sup>a</sup> edição, Buenos Aires, Cuadernos Eudeba, 1976.

LAMENSCH, Marie, “The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (First) Major Step towards Global Coordination of Value-Added-Tax Systems”, in *Intertax*, Vol. 44, Issue 5, 2016.

LANGER, Stefan, *Grundlagen einer internationalen Wirtschaftsverfassung. Strukturprinzipien, Typik und Perspektiven anhand von Europäischer Union und Welthandelsorganisation*, München, 1995.

LAPATZA, José Juan Ferreiro, et al., *Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema Tributário. Los tributos en particular)*, 10.<sup>a</sup> edição, Madrid, Marcial Pons, 2016.

LAPOINTE, Alain, GUERRA, Diana, e OTERO, Ana Isabel, “Les Pratiques de Commerce Équitable: Le Cas du Mexique”, in *Gestion*, 33, 2008.

LASH, Scott, *Another modernity: a different rationality*, Blackwell Publishers, Oxford e Malden, 1999.

LASOK, Dominik, *Customs Law of the European Economic Community*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1983.

LAURÉ, Maurice, “Equívoco sobre o Mercado único, ilusões e perigos da eliminação dos controlos efetuados a partir das fronteiras”, Câmara dos Despachantes Oficiais, IV Seminário Internacional de Estudos da Confiad, 1990.

LEAL-ARCAS, Rafael, “Proliferation of Regional Trade Agreements: Complementing or Supplanting Multilateralism?”, in *Chicago Journal of International Law*, vol. 11, n.º 2, 2011.

LEEBRON, David W., “Claims for harmonization: a theoretical framework”, in *Canadian Business Law Journal*, v. 27, 1996.

LEE, Steven, “A puzzle of sovereignty”, in *California Western International Law Journal*, vol. 27, n.º 2, 1997.

LEGATTE, Paul, “Une Expérience de Mandré Commun Franco-Britannique”, in *Politique Étrangère*, n.º 6, vol. 19, 1953.

LEUR, Michael van de, “Brexit and VAT”, in *International VAT Monitor*, Vol. 27, number 5, 2016.

LEWIS, Douglas, *Law and Governance*, Cavendish, London/Sydney, 2001.

LEWIS, C. S. *Cristianismo puro e simples* (Álvaro Oppermann e Marcelo Brandão Cipolla, trad.), São Paulo, Martins Fontes, 2009.

LOWE, Vaughan, “Sustainable Development and Unsustainable Arguments”, in *International Law and Sustainable Development: Past Achievements and Future Challenges*, Boyle, A.; Freestone, D. (eds.), Oxford, Oxford University Press, 1999.

LIMA, Vasco, *O princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia*, dissertação de mestrado, Braga, Universidade do Minho, 2012.

LIPOVETSKY, Gilles, *Os tempos hipermodernos* (Trad. por Mário Vilela), Barcarolla, São Paulo, 2004.

LOBO, Carlos Baptista, e TOMÁS, João Amaral, *Euro – Aspectos legais e questões práticas fundamentais*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 1998.

LOPES, Cidália, *Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra, Almedina, 2008.

LOPES, Pedro Moniz, *Derrotabilidade normativa e normas administrativas. O enquadramento das normas regulamentares na teoria dos conflitos normativos. Parte I – A estrutura da norma e a derrotabilidade normativa*, Lisboa, AAFDL Editora, Lisbon Law Editions, 2019.

-, *Derrotabilidade normativa e normas administrativas. O enquadramento das normas regulamentares na teoria dos conflitos normativos. Parte II – Separação de poderes, legalidade e transitividade normativa; Parte III – Normas regulamentares e conflitos normativos*, Lisboa, AAFDL Editora, Lisbon Law Editions, 2019.

LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Madrid, CcGraw-Hill, 1995.

-, *Principios básicos de fiscalidade internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos Maria, e GARCÍA GUERRERO, David *La Administración aduanera*, Madrid, Universidad de Jaén, Instituto de Estudios Fiscales, 2019 (disponível em [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_13.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_13.pdf)).

LOUREIRO, João Carlos, “O procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares (Algumas considerações)”, in *Svdia Ivdia*, n.º 1, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1995.

LUCA, Gianii de, *Manuale di diritto tributario*, 22.ª edição, Gruppo Editoriale Simone, 2015.

LUX, Michael, “Der Zolltarif”, in *DStG – Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht*, Heinrich Wilhelm Kruse (org), Colónia, 1988.

-, “EU customs law and international law”, in *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007.



–, *Guide to Community Customs Law*, Bruxelas, Bruylant, 2002.

LYONS, Timothy, *EC Customs Law*, 2.<sup>a</sup> edição, Oxford EC Law Library, 2008.

–, “A Customs Union without Harmonized Sanctions: Time for Change?”, *in Global Trade and Customs Journal*, Volume 10 Issue 4, 2015.

MACARRO OSUNA, J. M., *El principio de la neutralidad fiscal en el IVA*, Navarra, Aranzadi, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Volume I, 3.<sup>a</sup> edição, São Paulo, Atlas, 2015.

MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 12.<sup>a</sup> Reimpressão, Coimbra, Almedina, 1995.

MACHADO, Jónatas, *Direito Internacional*, 4.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

–, *Direito internacional. Do paradigma clássico ao pós-11 de Setembro*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003.

MACHETE, Rui, “A execução do ato administrativo”, *in Direito e Justiça, Revista da Faculdade de Direito de Lisboa*, Universidade Católica Portuguesa, Volume VI, 1992.

MADURO, Miguel Poiares, “Contrapunctual Law: Europe’s Constitutional Pluralism in Action”, *in Sovereignty in Transition*, (Neil Walker, ed.), Oxford, Hart Publishing, 2003;

–, “Europe and the constitution”: what if this is good as it gets”?, *in European Constitutionalism Beyond the State* (Joseph H. Weiler e Marlene Wind, ed.), Cambridge, Cambridge University Press, 2003.

MADURO, Miguel Poiares, TUORI, Kaarlo, SANKARI, Suvi, *Transnational Law: Rethinking European Law and Legal Thinking*, Cambridge, Cambridge University Press, 2014.

MAGALHÃES, Carla Dantas, *Regime Jurídico da Despesa Pública: do direito da despesa ao direito à despesa*, dissertação de mestrado, Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, 2012.

MAGALHÃES, Tarcisio Diniz, *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2018.

MAIA, Jayme de Mariz, *Economia Internacional e Comércio Exterior*, 16.<sup>a</sup> edição, Atlas, 2014.

MALANCZUK, Peter, “Globalization and the future role of sovereign States”, in *International Economic Law - International Economic Law with Human Face*, Kluwer Law International, 1998.

MANSO, Amilcar Cavalheiro, “Contrabando e descaminho”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 3 e 4, Ano 11, 1951 (disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7Bfa8b4071-42aa-4221-aecb-906333357753%7D.pdf>).

MANSUKHANI, H. L., *The Jungle of Customs Law and Procedures*, Delhi, Vikas Pub. House, 1974.

MARCOLUNGO, Claudia, “Gli effetti degli atti del WTO sugli operatori economici privati”, in *RTDP*, 4, 2003.

MARQUES, Paulo, *Res Fiscalis. Os Direitos Reais na Atividade Tributária, Volume II, Garantias reais das obrigações*, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção – Geral dos Impostos – Centro de Formação, 2009.

MARTÍN QUERALT, Juan, *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.<sup>a</sup> edição, Madrid, Editorial Tecnos, 2017.

MARTINS, António, “A complexidade do sistema tributário: uma inevitabilidade económica?”, in *Fisco*, n.º 119/121, 2005.

MARTINS, Guilherme Waldemar Oliveira, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Coimbra, Almedina, 2004.

–, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, n.º 6, Coimbra, Almedina, 2006.

MARTINS, Maria d'Oliveira, *A despesa pública justa – Uma análise jurídico-constitucional do tema da justiça na despesa pública*, Coimbra, Almedina, 2016.

MARTINS, Maria Martins, *Manual de Direito da União Europeia*, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2017.

MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 10.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2000.

MARUYAMA, Warren H., “Preferential Trade Arrangements and the Erosion of the WTO’s MFN Principle”, *in Stanford Journal of International Law*, 46, 2010.

MARX, Karl, *O Capital - Crítica da Economia Política, Livro I – O processo de produção do capital* (Rubens Enderle, trad.), São Paulo, Boitempo Editorial, 2013.

MASSIMO, Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milão, IPSOA, Wolters Kluwer, 2016.

MATTES, Laura, “VAT Aspects of Cross-Border Transactions in the BEPS Era”, *in International VAT Monitor*, Vol. 27, number 3, 2016.

MAVRODIS, Petros, “Let's stick together: the TTIP, the WTO and the WTO 2.0.”, *in The politics of transatlantic trade negotiations: TTIP in a globalized world*, Morin, Jean-Frédéric et al. (orgs.), Burlington, Ashgate, 2015.

MÁXIMOS, L. Santos, “A participação da comunidade europeia na organização mundial do comércio”, *in Em torno da revisão do tratado da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 1997.

MCLUHMAN, Marshall, *The Gutenberg galaxy: the making of typographic man*, 2.<sup>a</sup> ed., University of Toronto Press, Toronto, 2011.

MEDEIROS, Eduardo Raposo, *Economia internacional*, 8.<sup>a</sup> edição, Ed. Livraria Petrony, 2007.

–, *O Direito Aduaneiro, Sua Vertente Internacional*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1985.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de Direito Administrativo*, 33.<sup>a</sup> edição, São Paulo, Malheiros, 2017.

MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes - Some Elements for a General Theory of Democratic Tax*, Dordrecht/Boston/London, Kluwer Law Publishers, 2001.

MICHINEL ÁLVAREZ, Miguel-Ángel, e VELÁZQUEZ PÉREZ, Rafael Andrés, “La sostenibilidad en los países en vías de desarrollo (PVD), com especial referencia a América latina y el Caribe (ALC)”, in *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 218, 2010.

MILLER, Angharad, OATS, Lynne, *Principles of International Taxation*, Hampshire, Bloomsbury Professional, 2016.

Ministério das Finanças, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido - Textos fundamentais da reforma fiscal para o século XXI*, Coimbra, Almedina, 1998.

MIRANDA, Jorge, *Direito internacional público - I*, policop., Lisboa, 1995.

–, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2012.

–, “O quadro de direitos políticos na Constituição”, in *Estudos sobre a Constituição*, 1º Vol., Lisboa, Livraria Petrony, 1977.

MIRRELES, James, *Diseño de un sistema tributario óptimo*, Madrid, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2011.

MISSIONÁRIO, Teresa, “Divida Aduaneira”, in *Direito Aduaneiro das Comunidades Europeias na perspectiva da União Europeia*, (A. Nuno da Rocha, Coord.), Braga, 1992.

MONCADA, Luiz S. Cabral, *O Estado Pós-Moderno – Para um novo paradigma de compreensão das actuais relações entre o Estado, o Direito e a Sociedade Civil*, Lisboa, Quid Juris, 2018.

MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’IVA europea*, Pisa, Pacini Editore, 2012.

MONNET, Jean, *Memoirs*, Third Millennium Publishing, Main, 1978.

MONTEIRO, Manuel Gonçalves, *Elementos de Direito Aduaneiro e Técnica Pautal*, Lisboa, Centro de Estudos Políticos e Sociais. Junta de Investigações do Ultramar, 1964.

MORAIS, Luís, ATANÁSIO, João, FERREIRA, João, RODRIGUES, Nuno, *O Novo Direito Internacional Económico*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2011.

MORAIS, Rui Duarte, “As reformas fiscais do presente”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 4, Ano 9, Inverno, 2016.

–, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2016.

MORAN, Michael, “Understanding the Regulatory State”, in *British Journal of Political Science* v. 32, 2002.

MORIN, Edgar, *Cultura e barbárie europeias*, Lisboa, Instituto Piaget, 2005.

MORIKAWA, Márcia Mieko, “Good governance e o desafio institucional da pós-modernidade”, in *Systems: Revista de Ciências Jurídicas e Económicas*, v. 2, n.º 1, 2010.

MORTENSEN, Jens, “The Institutional Requirements of the WTO in a Era of Globalisation: Imperfections in the Global Economic Polity”, in *European Law Journal*, Vol. 6, June 2000.

–, “WTO oversight over bilateral agreements: from a notification to an examination process?”, in *The politics of transatlantic trade negotiations: TTIP in a globalized world*. Burlington, Morin, Jean-Frédéric et al. (orgs.). Ashgate, 2015.

MOTA, Pedro Infante, *O Sistema GATT/OMC, Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2005.

–, *A função jurisdicional no sistema GATT/OMC*, Coimbra, Almedina, 2013.

MOURÃO, Paulo Reis, *Economia sem gravata*, Lisboa, Chiado Editora, 2015.

MUNRO, David A., *Caring for the Earth, A Strategy for Sustainable Living*, UN World Wide Fund for Nature, Gland, 1991 (disponível em <https://portals.iucn.org/library/sites/library/files/documents/CFE-003.pdf>).

MURPHY e NAGEL, *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press, 2002.

NABAIS, José Casalta, “A liberdade de gestão fiscal das empresas”, in *Miscelâneas do IDET*, n.º 7, Coimbra, Almedina, 2011.

–, “A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas”, in *Direito Público*, n.º 6, Out-Nov-Dez, 2004.

–, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

–, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998.

–, “O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito*, volume comemorativo, Coimbra, 2003.

NABAIS, José Casalta, e SILVA, Suzana Tavares da, “O Estado pós-moderno e a figura dos tributos”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches* (Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), volume III, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

–, *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*, Coimbra, Almedina, 2011.

NAGEL, Thomas, *A Última Palavra*, Gradiva, Lisboa, 1999.

NANZ, Patrizia, “Democratic Legitimacy and Constitutionalism of Transnational Trade Governance: A View from Political Theory”, in *Constitutionalism, Multilevel Trade Governance and Social Regulation*, Oxford e Portland, Oregon, Hart Publishing, 2006.

NASSER, Salem Hikmat, “Direito Global em Pedacos: Fragmentação, Regimes e Pluralismo”, in *Revista de Direito Internacional*, volume 12, n.º 2, 2015.

NASSIET, Jean-Raymond, *La réglementation douanière européenne*, Paris, Jupiter, 1988.

NAVARRO VARONA, Eduardo, *Las reglas de origen para las mercancías y servicios en la CE, EE.UU. y el GATT*, Madrid, Editorial Civitas, 1995.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira, *Direito da Participação Política*, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 1992.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la Imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NEVES, António Castanheira, *O actual problema metodológico da interpretação jurídica - I*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003.

NIGRO, Mario, “Transformazioni dell’ Amministrazioni e Tutela Giurisdizionale Differenziata”, in *Rivista di Diritto e Procedura Civile*, n.º 1, março de 1980.

NIÑO, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del Derecho*, 2.ª edición ampliada y revisada, 12.ª reimpresión, Editora Astrea, 2003.

NOBRE, Marcos, “Desenvolvimento Sustentável: origens e significado atual”, in *Desenvolvimento Sustentável: a institucionalização de um conceito*. Brasília, Edições IBAMA, 2002.

NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

NOLL, Peter *Gesetzgebungslehre*, Hamburg, Rowohlt, 1973.

NORDHAUS, Samuelson, *Economia*, 19.ª edição, Nova Iorque, McGraw Hill, 2011.

OATS, Lynne, e MORRIS, Gregory, “Tax Complexity and Symbolic Power”, in *Tax Simplification* (Chris Evans, Richard Krever, Petor Mellor, Ed.), Wolters Kluwer, 2015.

O’BRIEN, John, *International Law*, Londres, Routledge-Cavendish, 2001.

OESCH, Mathias, *Standards of Review in WTO Dispute Resolution*, Oxford, International Economic Law Series, 2003.

OMMESLAGHE, P. Van, “L'autorégulation, rapport de synthèse”, in *L'autorégulation*, Bruxelles, Bruylant, 1995.

OLIVEIRA, Fernanda Paula, e DIAS, José Eduardo de Oliveira Figueiredo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017.

OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de, *Direito Tributário, Globalização e Competição – Por que só harmonizar não basta*, Belo Horizonte, Arraes Editores, 2016.

OLIVEIRA, Maria Odete, “A troca internacional de informação tributária. Funções e operacionalização”, in *Miscelâneas do IDET*, n.º 5, Coimbra, Almedina, 2008.

OLIVEIRA, Odete Maria, *União Europeia: Processos de Integração*, Curitiba, Juruá, 2001.

OSSA MARTÍNEZ, Antonio de la, RODRIGO SERRADILLA, Felipe, *Comentarios al Código Aduanero Modernizado*, Vol. I, Madrid, Taric, 2009.

OST, François, e KERCHOVE, Michel Van De, *De la pyramide au réseau? Pour une théorie dialectique du droit*, Facultés Universitaires Saint-Louis Boulevard du Jardin Botanique, 2002.

OTERO, Paulo, “Direito administrativo: relatório de uma disciplina apresentado no concurso para professor associado na faculdade de Direito da Universidade de Lisboa”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 2001.

–, *Direito Constitucional Português*, vol. I - Identidade Constitucional, Coimbra, Almedina, 2010.

PAGDEN, Anthony, e LAWRENCE, Jeremy, *Vitoria, Political Writings*, Cambridge Texts in the History of Political Thought, Cambridge, Cambridge University Press, 1991.

PALMA, Clotilde Celorico, “A prometida muralha fiscal de Trump”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 4, Ano 9, Inverno, 2016.

*Introdução ao Impostos Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2011.

–, “IVA – ponto de situação dos trabalhos na União Europeia”, in *Revista TOC*, n.º 55, 2004.



- , “O comércio eletrónico – Algumas questões fiscais”, *in Revista TOC*, n.º 1, 2000.
- , “O IVA e a internacionalização das empresas”, *in Internacionalização e Tributação* (Manuel Pires e Rita Calçada Pires, Coord.), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2012.
- , “O IVA e o mercado interno – Reflexões sobre o regime transitório”, *in CCTF*, n.º 178, 1998.

PALMA, Clotilde Celorico, e SANTOS, António Carlos dos, (Coord. e Org.), *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, Coimbra, Almedina, 2014.

PAOLINI, Dimitri, PISTONE, Pasquale, PULINA, Giuseppe, ZAGLER, Martin, *Tax treaties and the allocation of taxing rights with developing countries*, Centre for Operations, Research and Economics, Bélgica, 2011.

PANDIARAJ, S., “Sovereignty as Responsibility: Reflections on the Legal Status of the Doctrine of Responsibility to Protect”, *in Chinese Journal of International Law*, Volume 15, Issue 4, 2016.

PARDO CARRERO, Gérman, *Derecho Aduanero*, Tomo I, Valência, Tirant Lo Blanch, 2019.

–, *El derecho aduanero en el siglo XXI*, Bogotá, Universidad del Rosario, 2009.

PATÓN GARCÍA, Gemma, “Consideraciones sobre los sujetos promotores en el IVA en el contexto de la crisis económica en España”, *in II Congreso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2012.

PATRÍCIO, José Simões, *Regime Jurídico do Euro*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998.

PATRÃO, Afonso, “Anotação ao Artigo 50.º do Tratado da União Europeia”, *in Tratado de Lisboa: anotado e comentado* (coord. Manuel Lopes Porto, Gonçalo Anastácio), Coimbra, Almedina, 2012.

PEERS, Steve, HERVEY, Tamara, KENNER Jeff, WARD, Angela (coord.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A Commentary*, Oxford, Hart Publishing, 2014.

PELECHÁ ZOZAYA, Francisco, *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*, Madrid, Marcial Pons, 1999.

–, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009.

PELLET, Alain, “Lotus, quantos despropósitos são proferidos em teu nome! Considerações sobre o conceito de soberania na jurisprudência da Corte Mundial”, originalmente publicado com o título “Lotus, que de sottises on profêre en ton nom!: remarques sur le concept de souveraineté dans la jurisprudence de la Cour mondiale”, in *Mélanges en l’honneur de Jean-Pierre Puissechet: l’État souverain dans le monde d’aujourd’hui*, Paris, 2002.

PEÑA ÁLVAREZ, Fernando, “Principios de la Imposición en una economía abierta”, in *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, 3.ª edição (Teodoro Cordón Ezquerro: Dir.; Manuel Gutierrez Lousa: Coord.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales de la Hacienda Pública, 2007.

PEREIRA, A. M., Leal Sáragga, e MARTINS, Oliveira, “A reposição da caducidade das garantias fiscais”, in *Informação Fiscal*, 28, 2008.

PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios de Direito Fiscal Internacional - Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Reimpressão da Edição de 2010, Coimbra, Almedina, 2016.

PEREIRA, Rui Ribeiro, “Arrecadação de Receita Tributária Versus Garantias dos Contribuintes”, in *III Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2013.

PEREIRA, Tânia Carvalhais, “Articulação entre o Código dos IEC e o “novo” Código Aduaneiro Europeu”, in *Tributação Indireta (IVA e IEC)*, Jurisdição Administrativa e Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, maio de 2019.

–, “Arbitrabilidade do IVA na Importação”, in *Cadernos de IVA*, Coimbra, Almedina, 2015.

–, *Direito Aduaneiro Europeu – Vertente tributária*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2020.

–, “Introdução ao IVA na importação”, in *Cadernos IVA*, Coimbra, Almedina, 2014.

–, “Introdução aos Regimes Aduaneiros”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, Almedina, 2014.

–, “O contencioso aduaneiro”, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro 2016*, Centro de Estudos Judiciários, junho de 2017.

PEREIRA, Tânia Carvalhais e MOUCHO, Juliana, “Direito aduaneiro e preços de transferência: disparidades e pontos de convergência”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 16, 2017.

PÉREZ, Antonio Aparicio, “Las garantías del crédito tributario”, in *Manual General de Derecho Financiero, Tomo Segundo, Derecho Tributario, Parte General*, 2.ª edición, Granada, Editorial Comares, 1997.

PEREZ, Oren, “Normative Creativity and Global Legal Pluralism: Reflections on the Democratic Critique of Transnational Law”, in *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Vol. 10, Issue 2, 2003.

PERNICE, Ingolf, “Global Constitutionalism and the Internet: Taking People Seriously”, in *Law Beyond The State. Pasts and Futures* (R. Hofmann & S. Kadelbach, Eds.), Frankfurt/New York, Campus Verlag, 2016.

–, “The Treaty of Lisbon: Multilevel Constitutionalism in Action”, Humboldt-Universität Berlin, WHI-Paper, fevereiro de 2009 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1326114](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1326114)).

PETERS, Anne, *Elemente einer Theorie der Verfassung Europas*, Berlin, Duncker & Humblot; Auflage: 1. Aufl. 2001.

PETERS, Cee, *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBDF Doctoral Series, 2014.

PETTERSMANN, Ernest-Ulrich, *Constitutional Functions and Constitutional Problem of International Economic Law*, Westview Press, 1991.

– “Time for a United Nations ‘Global Compact for Integrating Human Rights into the Law of Worldwide Organizations: Lessons from European Integration”, in *EJIL*, Vol. 13, n.º 3, 2002.

PICCIOTTO, Sol, “¿La OCDE puede reparar lo que se acepta como un sistema disfuncional?”, in *Enfoque Internacional*, n.º 12, Análisis Tributario, Lima, Perú, 2014.

PIGOU, A. G., *The Economics of Welfare*, 4.ª edição, Londres, Macmillan and Co, Limited, 1932, (disponível em <https://oll.libertyfund.org/titles/pigou-the-economics-of-welfare>).

PINTO, Ana Pinelas, e AZEVEDO, Lília Tomé de, “Os Incoterms e o Direito Aduaneiro”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, Almedina, 2014.

PINTO, Miguel Silva, “Harmonização do IVA na União Europeia – Um instrumento ou um obstáculo ao bom funcionamento do Mercado Interno?”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 427, 2012.

PIRES, Manuel, “Harmonização Fiscal face à internacionalização da Economia, experiência recente”, *in A internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, Lisboa, Ministério das Finanças, 1983.

PIRES, Manuel, e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2012.

PIRES, Rita Calçada, “A pedra filosofal fiscal. Da metodologia e do método em direito fiscal”, *in Revista Fisco*, ano XV, n.º 117/118, 2004.

–, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2018.

–, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Coleção Teses, Coimbra, Almedina, 2011.

PISTONE, Pasquale, “International Tax Coordination through the BEPS Project and the Exercise of Tax Sovereignty in the European Union”, *in International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism* (Joachim English), Amesterdão, IBFD, 2016.

PODDAR, Satya, HUTTON, Eric, “Zero-rating of interstate sales under a subnational VAT: a new approach”, *in 94th Annual Conference on Taxation*, 2001 (disponível em <http://ehis.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=1300af84-72e2-4516-8d23-5b79a4f4ab81%40sessionmgr112&vid=8&hid=107>).

PONCE, Andrés Rohde, *Derecho aduanero mexicano: Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*, Volume 1, Ediciones Fiscales ISEF, 2002.

POPTCHEVA, Eva-Maria, *Article 50 TEU: withdrawal of a Member State from the EU*, EPRS – European Parliamentary Research Service, February, 2016.

PORTO, Manuel Carlos Lopes, *Teoria da Integração e Políticas da União Europeia - Face aos Desafios da Globalização*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017.

POWER, Michael, *Habermas and Transcendental Arguments: A Reappraisal*, 23 PHIL. Soc. Sci. 26, 1993.

PRAHLA, Hasso, *Douanes et accises*, Bruxelles, P.U.B. Librairie-Cours, 1990.

PRAZERES, Tatiana Lacerda, *Comércio Internacional e protecionismo – As barreiras técnicas na OMC*, Aduaneiras, 2003.

PROUKAKI, Elena Katselli, *The Problem of Enforcement in International Law - Countermeasures, the non-injured state and the idea of international community*, Routledge Research in International Law, London and New York, 2010 (disponível em <https://www.taylorfrancis.com/books/9780203865569>).

QUADROS, Fausto de, *Direito da União Europeia*, 3.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2013.

QUEIROZ, António Jorge da Cruz, *Comunidade Económica Europeia e Direito Aduaneiro*, Vol. I, Lisboa, Imprensa Nacional, Casa da Moeda, 1984.

RAIMUNDO, Miguel Assiz, “Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular”, in *Comentários ao novo Código do Procedimento Administrativo*, 2.<sup>a</sup> edição, Lisboa, AAFDL, 2015.

RANSOM, David, *The no-nonsense guide to fair trade*, Oxford, New Internationalist Publications, 2001.

RAZ, Joseph, *Practical reason and norms*, Oxford, Oxford University Press, 2002.

REMICHE, B., “L'évolution actuelle fait apparaître un grand absent : l'intérêt général” (Le rôle régulateur des contrats internationaux de transfert de technologie : du contrat contrôlé au contrat libéré”, in *Les transformations de la régulation juridique*, J. Clam et G. Martin, Paris, LGDJ, 1998.

REKOSH, Edwin, “Who Defines The Public Interest? – Public Interest Law Strategies in Central and Eastern Europe”, in *PILI Papers*, number 1, Columbia Law School, 2005 (disponível em <https://www.pilnet.org/public-interest-law-resources/23-who-defines-the-public-interest.html>).

REYNA RODRIGUEZ, Enrique Giménez, “Principios de la imposición en una Unión Económica”, *in Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

RIBEIRO, João Sérgio, “A debilidade do direito de participação política”, *in Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Ano 2, n.º 6, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 5606 (disponível em [http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013\\_06\\_05605\\_05632.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013_06_05605_05632.pdf)).

–, “A coerência como principal causa de justificação das restrições às liberdades de circulação”, *in Justiça Tributária*, n.º 3, Janeiro/Março 2014.

–, “An Overview of European Tax Law and Its Impact on European Member-States’ Legal Systems: the Portuguese Example”, *in Selected Essays on International Business Law* (João Sérgio Ribeiro, ed.), Universidade do Minho, Escola de Direito, Braga, 2018.

–, *Direito Fiscal da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 2018.

–, *Estudos de Direito Fiscal da União Europeia (Tributação Direta)*, 2.ª edição, Braga, ELSA, 2015.

–, “Influência do Direito Tributário da União Europeia na Legislação Tributária dos Estados Membros: o Caso Especial da Tributação Direta”, *in Direito Tributário Atual*, n.º 27, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2012.

–, “Justiça Distributiva através dos Impostos – Perspectiva comparada e comunitária”, *in Estudos em Comemoração do Décimo Aniversário da Licenciatura em Direito da Universidade do Minho*, Almedina, Coimbra, 2004.

–, “A Debilidade do Direito de Participação Política”, *in Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, ano 2, n.º 6, 2013.

–, “Um novo paradigma de imposto”, *in Fiscalidade*, n.º 43, julho-setembro, 2010.

RIBEIRO, João Sérgio, e CAMPOS, Manuel Fontaine, “Diffusion of power in Portugal: limits to centralization in a context of decline of state power”, *in Global Trends 2030: The Futures of Portugal, Revista Debater a Europa*, Suplemento ao n.º 15, julho/dezembro, 2016 (disponível em [https://impactum-journals.uc.pt/debatereuropa/article/view/\\_15-1\\_4/3174](https://impactum-journals.uc.pt/debatereuropa/article/view/_15-1_4/3174)).

RIBEIRO, José Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição Refundida e Atualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

RIJO, José, *Direito Aduaneiro da União Europeia – Notas de enquadramento normativo, doutrinário e jurisprudencial*, Coimbra, Almedina, 2020.

-, “O critério da transformação substancial nos processos aquisitivos da origem não preferencial”, in *Temas de Direito Aduaneiro* (Tânia Carvalhais Pereira, coord.), Coimbra, Almedina, 2014.

RING, Diane, “Propects for a Multilateral Tax Treaty”, in *Brooklyn Journal of International Law*, 26, n.º 4, 2001.

RIVERO ORTEGA, *El Estado vigilante*, Madrid, Tecnos, 1999.

RIVOTTI, Catarina, “O IVA na exportação”, in *Cadernos IVA 2013*, Coimbra, Almedina, 2013.

ROCHA, A. Nuno da, *et al.* (coord.), *Código Aduaneiro Comunitário Anotado*, Documentos do IESF, n.º6, Lisboa, Edições ASA, 1994.

ROCHA, Joaquim Freitas da, “A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos”, in *Estudos em Comemoração do Décimo Aniversário da Licenciatura em Direito da Universidade do Minho*, Coimbra, Almedina, 2003.

-, “A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)” in *Desafios Tributário* (Nuno Barroso, Pedro Marinho Falcão – Coord.), Porto, Vida Económica, 2015.

-, “A evolução do ordenamento europeu (breves reflexões)”, in *25 anos na União Europeia, 125 reflexões* (Coordenação de Eduardo Paz Ferreira), IEFDL, Coimbra, Almedina, 2011.

-, “A justiça tributária como obstáculo à internacionalização”, in *II Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2012.

-, *Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)*, Braga, AEDUM, 2009.

-, “A solidez das finanças públicas estaduais e o Direito da União Europeia. Em particular, o pacto de estabilidade e crescimento e o procedimento relativo a défices excessivos”, in *Direito da União Europeia e Transnacionalidade, Acção Jean Monnet (Information and Research Activities)*, Lisboa, Quid Iuris, 2010.

-, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

- , *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 3.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2019.
- , “Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano VII, 2010.
- , “Finanças”, in *Direito da União Europeia – Elementos de Direito e Políticas da União* (Alessandra Silveira, Mariana Canotilho, Pedro Madeira Froufe – Coord.), Coimbra, Almedina, 2016.
- , *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2019.
- , “Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis - - Urgência de um Direito Financeiro equigeracional”, in *Estudos em homenagem ao Professor Doutor José Joaquim Gomes Canotilho, volume I, Studia Iuridica* – 102, Coimbra, Coimbra Editora, 2012.

ROCHA, Joaquim Freitas da, e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2017.

ROCHA, Paulo César, *A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional*, São Paulo, Edições Aduaneiras Lda., 2003.

RODRIGO, Susana Galera, *Derecho Aduanero Español y Comunitario, La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Madrid, S. L. Civitas Ediciones, 1995.

RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime, “El derecho fundamental a la buena administración de instituciones públicas y el Derecho Administrativo”, in *El derecho a una buena administración y la ética pública*, (Francisco Gutierrez Rodríguez e Carmen Maria Ávila Rodríguez, coord.), Valência, Tirant lo Blanch, 2011.

RODRIGUEZ LOBATO, Raul, *Derecho Fiscal*, 3.<sup>a</sup> edição, Oxford, 2013.

RODRIK, Dani, *Hablemos claro sobre el comercio mundial – Ideas para una globalización inteligente* (Jorge Pareds, Trad.), Deusto, 2018 (ebook).

–, *The globalization paradox - Why Global Markets, States, and Democracy Can't Coexist*, Oxford, Oxford University Press, 2018.

–, “Sense and Nonsense in the Globalization Debate”, in *Foreign Policy*, n.º 107, 1997 (disponível em [http://www.columbia.edu/itc/sipa/S6800/courseworks/foreign\\_rodrik.pdf](http://www.columbia.edu/itc/sipa/S6800/courseworks/foreign_rodrik.pdf)).



ROSAS, João Cardoso, “Liberalismo igualitário”, in *Manual de Filosofia Política* (João Cardoso Rosas, Org.), Coimbra, Almedina, 2008.

ROSENAU, James N., *Governance without Government, Order and Change in World Politics*, Cambridge, Cambridge University Press, 2009.

ROSENBLOOM, David, “International Tax Arbitrage and the “International Tax System”, in *Tax Law Review*, n.º 53, 2000.

ROSS, Alf, *Teoría de las fuentes del derecho. Una contribución a la teoría del derecho positivo sobre la base de investigaciones histórico-dogmáticas* (José Luis Muñoz de Baena Simón, Aurelio de Prada García e Páblo López Pietsch, trad.), Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1999.

RUBIO GUERRERO, Juan José, “Principios Básicos de la Fiscalidad Internaciona y la doble imposición internacional”, in *Manual de fiscalidad internacional*, (Teodoro Cordón Ezquerro, Manuel Gutiérrez Lousa, Antonio Blanco Dalmau (coord.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

RUDRA, Nita, *Globalization and the race to the bottom in developing countries: who really gets hurt?*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008.

SÁ, Cristina, e MARTINS, António, “A moralidade fiscal e as obrigações tributárias”, in *Fiscalidade - Outros olhares*, Porto, Vida Económica, 2013.

SAGAERT, Vincent, *Harmonization of security right on immovables, Towards a european civil code*, 4.<sup>a</sup> edição, The Netherlands, Wolters Kluwer, 2011.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Too 1, Volumen 2.º, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1967.

SANCHES, J. Saldanha, “A evolução fiscal europeia: mitos e realidades”, in *Fisco*, 80-81, 1997.

–, “A indisponibilidade do Direito à Impugnação”, in *Fisco*, 69, 1994.

–, “Amnistia e possibilidade de impugnação, anotação do acórdão do STA de 22/02/95”, recurso n.º 17845, in *Fisco*, 74-75, 1996.

- , *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- , “Do acto à relação: o direito fiscal entre o procedimento administrativo e a teoria geral das obrigações”, in *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles*, I Volume, Direito Privado e Vária, Almedina, 2002.
- , “Juros compensatórios e juros indemnizatórios”, in *Fisco*, 32, 1991.
- , *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- , “O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição”, in *Fiscalidade*, 20, 2001.
- , “Sistema e reforma fiscal: que evolução”, in *Fisco*, 82-83, 1997.
- , “Soberania fiscal e constrangimentos externos”, in *Fisco*, 27, 1991.

SANCHES, J. L. Saldanha, e GAMA, João Taborda da, “Audição – Participação – Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária”, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

SANDS, Philippe, “Sustainable Development: Treaty, Custom, and the Cross-fertilization of International Law”, in *International Law and Sustainable Development: Past Achievements and Future Challenges* (Alan Boyle e David Freestone, ed.), Oxford, Oxford University Press, 1999.

SANNI, Cinara, *O Direito Aduaneiro nas Relações de Comércio Internacional e a Atuação da Autoridade da Administração Tributária*, monografia submetida à Universidade do Vale do Itajaí, UNIVALE, para obtenção do grau de Bacharel em Direito, 2006.

SANTAELLA QUINTERO, Héctor, *Normas técnicas y derecho en Colombia, Desafíos e implicaciones para el derecho en un entorno de riesgo*, Bogotá, Universidad externado de Colombia, 2008 (disponível em <https://books.openedition.org/uec/171#ftn60>).

SANTOS, António Carlos dos, “IVA e mercado interno: as aquisições intracomunitárias de bens”, in *Fisco*, n.º 42, 1992.

- , “Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais. Do princípio do destino ao princípio da origem?”, in *Separata da CTF*, n.º 372, 1993.
- , “O IVA, a sociedade de informação e a construção do mercado interno: a longa marcha para a facturação eletrónica”, in *TOC, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 112, 2009.

SANTOS, António Carlos dos, e PINTO, Miguel Silva, “O IVA nas operações de comércio externo após 1 de Janeiro de 1993”, in *Revista do Instituto Superior de Economia e Gestão*, n.º 1, Vol. II, 1995.

SANTOS, Boaventura Sousa, *Toward a New Common Sense: Law, Science and Politics in the Paradigmatic Transition*, New York, Routledge, 1995, disponível em <http://www.boaventuradesousasantos.pt/pages/pt/livros/toward-a-new-common-sense-law-science-and-politics-in-the-paradigmatic-transition.php>.

–, “Law: a map of misreading. Toward a postmodern conception of law”, in *Journal of law and society*, vol.14, n.º 3, 1987.

SANTOS, Boaventura Sousa, e AVRIZER, Leonardo, “Introdução: para ampliar o cânone democrático”, in *Democratizar a democracia - Os caminhos da democracia participativa*, Porto, Edições Afrontamento, 2003.

SANTOS, Francisco da Silva, *A obrigação fiscal no Direito Aduaneiro*, Ordem dos Advogados, disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7B64b54918-68b5-479c-bce9-3a24608f01bb%7D.pdf>.

SANTOS, Jorge Costa, “Subsídios para o Estudo da Relação Jurídica de Imposto Aduaneiro”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 161, 1989.

SANTOS, José Albano dos, *Teoria Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SANTOS, Luís Máximo, MORAIS, Luís, e RICARDO, Fernando Pereira, *Textos de Relações Económicas Internacionais*, 2.ª edição, Lisboa, AAFDL, 2000.

SAUL, Ralston, *John Ralston, The collapse of globalism and the rebirth of nationalism*, Harpers Magazine, 2004.

SCELER, Max, *Nuevo ensayo de fundamentación de um personalismo ético*, (Hilário Rodríguez Sanz, trad.), Madrid, Caparrós Editores, 2001.

SCHEUERMAN, William, *Liberal democracy and the social acceleration of time*, Baltimore, The Johns Hopkins University Press, 2004.

SCHILL, Stephen W., "In Defense of International Investment Law", in *European Yearbook of International Economic Law*, Krajewski, Markus (ed.), vol. 7, Cham, Springer, 2016.

SCHMIDT, Vivien, "Democracy and Discourse in an Integrating Europe and a Globalising World", in *European Law Journal*, Vol. 6, n°. 3, Blackwell Publishers, September, 2000.

SCHMITTHOFF, Clive M., Schmitthoff, *International Trade Usages*, Institute of International Business Law and Practice, Paris, ICC Publishing, 1987.

SCHWARTS, Warren, e SYKES, Alan, "The Positive Economics of the Most-Favored Nation Obligation and its Exceptions in the WTO/GATT System", in *Economic Dimensions in International Law*, Jagdeep Bhandari e Alan Sykes (Org.), Cambridge, 1998.

SCHÜTZ, Anton, "The Twilight of the Global Polis: on Losing Paradigms, Environing Systems and Observing World Society", in *Global Law Without a State*, Aldershot Dartmouth Gower, Gunther Teubner (or.), 1997.

SELICATO, Pietro, "Global standards for global taxation: how can fairness and ethics in tax law contribute to the sustainable growth of the planet", in *Ética Fiscal*, Manuel Pires (Coord.), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2011.

SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, (Laura Teixeira Motta, trad.), São Paulo, Companhia das Letras, 2010.

SENA Jr., Roberto Di, *Comércio Internacional e Globalização - A Cláusula Social na OMC*, Curitiba, Juruá Editora, 2003.

SERRADILLA, Rodrigo, "Disposiciones Generales", in *El Código Aduanero de la unión y su normativa de desarrollo* (Solé Estalella, J., coord.), Pamplona, Thomson Reuters-Aranzadi, 2017.

SHAPIRO, Scott J., *Legality*, Cambridge, The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

SHAW, Malcolm N., *International Law*, 5.<sup>a</sup> edição, Cambridge, Cambridge University Press, 2003.

SHELTON, Dinah, “International Law and “Relative Normativity””, *in* International Law, EVANS, Malcolm D. (ed.), 3.<sup>a</sup> edição, Oxford, Oxford University Press, 2010.

SIEBER-GASSER, Charlotte, “Democratic legitimization of trade policy tomorrow: TTIP, democracy and market in the Swiss Constitution”, *in* Jusletter, 2015 (disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2691343](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2691343))

SILVA, Carlos Braga da Cruz, “O Controlo Aduaneiro na Era da Globalização – Uma Dicotomia Necessária”, *in* *Os 10 Anos de Investigação do CIJE* (Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho – Coord.), Coimbra, Almedina, 2010.

SILVA, Elaini Cristina Gonzaga da, *Direito Internacional Em Expansão - Encruzilhada Entre Comércio Internacional, Direitos Humanos e Meio Ambiente*, Editora Saraiva, 2016.

SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

–, “The need of tax harmonization within the wealth taxation in the European Union”, *in* *Unio – EU Law Journal* (disponível em <https://officialblogofunio.com/2016/11/22/the-need-of-tax-harmonization-within-the-wealth-taxation-in-the-european-union/>).

SILVA, Joana Aguiar e, *Para uma Teoria Hermenêutica da Justiça - Repercussões Jusliterárias no Eixo Problemático das Fontes e da Interpretação Jurídicas*, Coimbra, Almedina, Coleção Teses, 2011.

SILVA, Matheus Passos, “A (Falta de) Legitimidade Democrática dos Acordos Comerciais CETA e TTIP”, *in* , *OMC 2.0. - o CETA como novo paradigma do Direito Internacional Económico?*, (Francisco Pereira Coutinho, Lúcio Tomé Feteira, Ruth Santos (coord.)), Lisboa, Cedis, 2018.

SILVA, Susana Tavares, *As taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

–, *Direito Fiscal - Teoria geral*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013.

–, “O regime jurídico dos medicamentos e dos alimentos”, in *O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal*, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo, Lisboa, Universidade Lusíada Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018.

–, *Um novo Direito Administrativo?*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010.

SILVA, Vasco Pereira da, “O impacto do Direito Administrativo sem fronteiras no Direito Administrativo Português”, in *O Direito Administrativo Transnacional, Direito Administrativo Internacional, Europeu e Global e as suas implicações no Direito Administrativo de Espanha e Portugal*, Atas do XII Colóquio Luso-Espanhol de Professores de Direito Administrativo, Lisboa, Universidade Lusíada Editora, CEJEA - Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais, 2018.

SILVEIRA, Alessandra, “Brexit e o princípio federativo da lealdade europeia: considerações sobre o artigo 50.º do Tratado da União Europeia”, in *UNIO E-book*, Vol. I – Workshops CEDU, 2016.

–, “Constituição, Ordenamento e Aplicação de Normas Europeias e Nacionais”, in *Polis: Revista de Estudos Jurídico-Políticos*, n.º 17, 2008 (disponível em <http://revistas.lis.ulusiada.pt/index.php/polis/article/view/1643/1755>).

–, *Princípios de Direito da União Europeia, Doutrina e Jurisprudência*, 2.ª edição, Lisboa, Quid Juris, 2011.

–, “Brexit and the possibility of “withdrawing the withdrawal”: a hypothetical question?”, in *UNIO - EU LAW JOURNAL*, disponível em <https://officialblogofunio.com/2018/11/26/brexit-and-the-possibility-of-the-withdrawing-the-withdrawal-a-hypothetical-question/>

–, “On the CJEU’s post- Brexit case-law on European citizenship. The recovery of the identity ariadne’s thread.”, in *UNIO EU Law Journal*, 2016.

SILVEIRA, Alessandra, e FROUFRE, Pedro, “Integração europeia em crise de identidade: Causas e perspetivas jurídico-constitucionais entre o populismo, a política e o poder”, in *DILEMAS: Revista de Estudos de Conflito e Controle Social*, Rio de Janeiro, Vol. 11, n.º 2, 2018.

SILVEIRA, Alessandra, e MARQUES, Sérgio Maia Tavares, “Brexit e a reinvenção da economia social de mercado”, in *Constitucionalismo global: desenvolvimento inclusivo, responsividade e cultura de direitos humanos* (Saulo Pinto Coelho - Coord.), Lumen Juris, Rio de Janeiro (em edição).

SILVEIRA, Sérgio Amadeu da, *Democracia e os códigos invisíveis: como os algoritmos estão moldando comportamentos e escolhas políticas*, São Paulo, Edições SESC, 2019.

SIMÕES, Deolinda, *Medidas Legislativas para Proteção da Cadeia Alimentar no Âmbito da Importação e da Admissão*, dissertação de mestrado, FMUL, Lisboa, 2010 (disponível em <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/2701>).

SIMÕES, Deolinda Reis, “A Cooperação Aduaneira no Âmbito da CPLP: os “Novos” Códigos Aduaneiros da CPLP”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, (Tânia Carvalhais Pereira, Org.) Coimbra, Almedina, 2014.

SINGER, Peter, *One World: the ethics of globalization*”, Yale University Press, New Haver, 2002.

SLAUGHTER, Anne-Marie, “The Real New World Order”, in *Foreign Affairs*, Vol. 76, n.º 5, 1997.

SLEMROD, Joel, “Why'd You Have to Go and Make Things So Complicated?”, in *Tax Simplification* (Chris Evans, Richard Krever, Petor Mellor, Ed.), Wolters Kluwer, 2015.

SMITH, Adam, *Inquérito Sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*, 6ª edição, Lisboa, Serviços de Educação e Bolsas, Fundação Calouste Gulbenkian, 2010.

–, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*”, A Public Domain Book [Kindle eBook].

–, *The Wealth of Nations*, USA, 1776 (disponível em <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmais/adam-smith/weath-nations.pdf>).

SMITH, Dennis, *Zygmunt Bauman: prophet of postmodernity*, Cambridge, Polity Press, 1999.

SOARES, Cláudia Dias, “O imposto ecológico - contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente”, in *STVDIA IVRIDICA*, 58, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.

SOARES, Domitília Diogo, “Educação Fiscal em Portugal, que futuro?”, in *Transparência, Justiça e Liberdade - em memória de Saldanha Sanches* (ed. Luís de Sousa e Domitília Soares), Cascais, RCP Edições, 2011.

–, *Percepção Social da Fiscalidade em Portugal - Um estudo exploratório*, Coimbra, Almedina, 2004.

SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Público e Sociedade Técnica*, Coimbra, Edições Tenacitas, 2008.

SOROMENHO-MARQUES, Viriato, *A Era da Cidadania*, Mem Martins, Publicações Europa-América, 1996.

SOTOMAYOR, Lucía Alarcón, *El Procedimiento Administrativo Sancionador y Los Derechos Fundamentales*, Navarra, Civitas, 2007.

SOUSA, António Francisco de, *Direito Administrativo em Geral*, 4.<sup>a</sup> edição, Porto, FDUP, 2001.

SOUSA, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volumes I e III, 6.<sup>a</sup> edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de, e SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 4.<sup>a</sup> edição, Lisboa, Áreas Editora, 2010.

SOUSA, José Valdemar Machado dos Santos Alves de, *Da Tributação no Destino à Tributação na Origem – Em busca de um modelo para o IVA na União Europeia*, dissertação de mestrado pela Escola de Direito do Porto, Universidade Católica Portuguesa, 2013 (disponível em <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17661/1/Tese%20pdf.pdf>).

SOUSA, Marcelo Rebelo de, e GALVÃO, Sofia, *Introdução ao estudo do Direito*, Lisboa, LEX, Edições Jurídicas, 2000.

Sousa, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado Matos, *Direito Administrativo Geral*, Tomo III – Atividade administrativa, 2.<sup>a</sup> edição, reimpressão, Lisboa, D. Quixote, 2010.

SOSA, Roosevelt Baldomir, *A aduana e o Comércio Exterior*, Edições Aduaneiras, São Paulo, 2000.

STARR, Paul, “The Electronic Commons”, AM. PROSPECT, Mar. 27-Apr. 10, 2000 (disponível em <https://prospect.org/print/vi%201/10/starr-p.html>).



STIGLITZ, Joseph, *Globalization and Its Discontents*, New York, W.W. Norton & Company, 2002.

–, *La grande désillusion*, Paris, Fayard, 2002.

STIGLITZ, Joseph, e ROSENGARD, Jay, *Economics of the public sector*, 4.<sup>a</sup> edição, New York/London, W.W. Northon and Company, 2015.

STOLL, Peter-Tobias, *Freihandel und Verfassung. Einzelstaatliche Gewährleistung und die konstitutionnelle Funktionaler Welthandelsordnung - GATT/WTO*, ZaöRR, 57, 1997.

STOPFORD, Martin, *Maritime Economics*, 3.<sup>a</sup> edição, Oxford, Routledge, 2009.

STREIT, M., “The Freiburg school of law and economics”, in *The Elgar Companion to Austrian Economics*, Edward Elgar Pub, 1994.

SUTTER Daniel, e COPPOCK Lee, “The Tax Man Cometh: Constitutional Principles for tax enforcement”, in *Constitucional Politiccal Economy*, 14, 2003.

SAWYER, Adrian J., *Developing a World Tax Organization: The Way Forward*, Birmingham, Fiscal Publications, 2009.

SYKES, Alan O. “Regulatory protectionism and the law of international trade”, *University of Chicago Law Review*, Vol. 66 : Iss. 1 , Article 1, 1999.

SZCZEKALLA, Peter, *Die sogenannten grundrechtlichen Schutzpflichten im deutschen und europäischen Recht - Inhalt und Reichweite einer gemeineuropäischen Grundrechtsfunktion*, Berlim, Duncker & Humblot, 2002.

TANZI, Vito, *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, IMMF, Fiscal Affairs Department, WP/96/141, 1996.

–, *Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites*, IMF, Fiscal Affairs Department, WP/00/181, 2000.

–, “Is there a need for a World Fiscal Organization”?, *in The Economics of Globalization. Policy Perspectives from Public Economics*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999.

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 1991.

TEIXEIRA, Glória, *Business Taxation in the European Union*, Chichester, Wiley Chancery, 1994.

–, “Corporation Tax Systems in The EU”, *in Fiscalidade*, n.º 2, 2000.

–, “Estado e os Impostos”, Lisboa, Verbo, 2003

–, “How To Classify Goods Under The Eu’s Common Customs Tariff”, *in Tax Notes International*, Volume 56, number 10, 2009.

–, *Manual de Direito Fiscal*, 5.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2018.

–, “Os sistemas Fiscais na EU”, *in Edição Comemorativa em homenagem ao Prof. Jorge Ribeiro de Faria, da Faculdade de Economia da Universidade do Porto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003.

–, *Taxing Corporate Profits in the EU: A Comparative Study. A Comparison of the Portuguese, British and Dutch Systems*, Series on International Taxation, 17, Kluwer Law, 1997.

–, “The Portuguese Tax System: Facing the new Millenium”, *in Intertax*, Kluwer Law, Vol. 26, junho/julho1998.

TEIXEIRA, Glória, CARVALHO, Ana Sofia, “Direitos anti-dumping e direitos compensadores”, *in Planeamento e Evasão Fiscal* (José Campos Amorim – Coord.), Porto, Vida Económica, 2010.

TEIXEIRA, Glória, WILLIAMS, David, “The Portuguese Tax System and Double Tax Agreement Network”, *in Intertax*, Kluwer Law, 1994.

TEIXEIRA, Rita Guerreiro, “Arbitragem de Investimento, Soberania dos Estados e Interesse Público: Críticas e Respostas no CETA”, *in OMC 2.0: O CETA como novo paradigma do Direito Internacional Económico?*, (Francisco Pereira Coutinho, Lúcio Tomé Feteira, Ruth Santos (coord.)), Lisboa, Cedis, 2018.

TEODOROVICZ, Jeferson, *Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional – História, Teoria e Política*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2017.

TERRA, Ben, *Community Customs Law: a Guide to the Customs Rules on Trade Between the (enlarged) EU and Third Countries: with Value Added Tax upon Importation and Exportation*, Londres, The Hague, 1995.

–, *European Tax Law*, Londres, The Hague, 2012.

–, *The Place of Supply in European VAT*, Londres, Kluwer Law International, 1998.

TERRA, Ben, e WATTE, Peter, *European Tax Law*, 6.<sup>a</sup> edição, Kluwer Law International, 2012.

TEUBNER, Gunther, “*Global Bukowina: legal pluralismo in the worl society*”, in *Global law without a state*, Brookfield, Dartmouth Publishing Company, 1997.

THIEL, Servaas Van, *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court In Search of Principles*, Amesterdão, Doctoral Thesis, volume 3, 2002.

–, “Removal of Income Tax Barriers to Market Integration in the European Union”, in *EC Tax Review*, volume 12, n.º, 2003.

THORSTENSEN, Vera, “Coerência e Convergência Regulatória: o Novo Desafio do Comércio Internacional”, in *Interesse Nacional*, setembro de 2017 (disponível em <http://interessenacional.com.br/2017/09/20/coerencia-e-convergencia-regulatoria-o-novo-desafio-do-comercio-internacional/>).

–, *OMC: as regras do comércio internacional e a rodada do milênio*, Aduaneiras, São Paulo, 1999.

–, *OMC - Organização Mundial do Comércio: As Regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais*, São Paulo, Aduaneiras, 2001.

THORSTENSEN, Vera, e KOTZIAS, Fernanda, “Barreiras regulatórias: um novo desafio para a governança da OMC”, Centro de Estudos do Comércio Global e Investimentos (disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/16369/OMC%20e%20Governança%20Regulatória.pdf?sequence=1&isAllowed=y>).

TIMMERMANS, C., “The EU and Public International Law”, in *European Foreign Affairs Review*, 4, 1999.

TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung, Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993.

TIPKE, K. e J. LANG, *Steuerrecht*, 22.<sup>a</sup> edição, Ottoshmidt, 2015.

TOBEÑAS, José Castán, “Orientaciones modernas en materia de fuentes del derecho privado positivo”, *apud* MILAGROS OTERO PARGA, *Las fuentes del derecho*, México, Universidad Autónoma del Estado de México, 2001.

TORRÃO, João António Valente, *Código Aduaneiro Comunitário, anotado e comentado*, Coimbra, Almedina, 2005.

TOURAINÉ, Alain, *A sociedade post-industrial* (Ruth Delgado, trad.), Moraes, Lisboa, 1970.

TRAVI, Aldo, “Limite della copertura finanziaria”, *in Anuario*, 2004.

TREBILCOCK, Michael, HOWSE, Robert, e ELIASON, Antonia, *The regulation of international trade*, 4.<sup>a</sup> edição, Routledge, 2012.

TRINDADE, António Augusto C., *Direito das Organizações Internacionais*, 3.<sup>a</sup> edição, Belo Horizonte, Del Rey, 2003.

TURE, N., *Taxing Foreign Source Income: The Economic and Equity Issues*, Committee on Finance, United States Senate, Washington DC, 1976.

UCKMAR, Victor, CORASANITI, Giuseppe, Paolo De'Capitani Di, OLIVA, Caterina Corrado, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Milani, CEDAM, 2012.

VALENTIM, Carlos, e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, Vida Económica, 2011.

VALLE GÁLVEZ, Alejandro Del, “Las fronteras de la Unión. El modelo Europeo de Fronteras”, in *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 12, ano 6, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, Madrid, maio/agosto de 2002.

VANISTENDAEL, Frans, “General Report on the Fundamental Freedoms and National Sovereignty in the European Union”, in *EU Freedoms and Taxation*, (Frans Vanistendael, coord.) EATLP International Tax Series, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006.

–, “In defence of the European Court of Justice”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 3, 2008.

VARELLA, M. D., *Internacionalização do Direito: Direito Internacional, Globalização e Complexidade*, Brasília: Uniceub, 2012.

VARELLA, M. D., e OLIVEIRA, V. E. T., “Da unidade à fragmentação do direito internacional: o caso *mox plant*”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n.º 54, jan./jun. 2009.

VASCONCELOS, Pedro Bacelar, *Teoria Geral do Controlo Jurídico do Poder Público*, Lisboa, Edições Cosmos, 1996.

VASQUES, Sérgio, “A Caducidade do Direito à Liquidação do IVA”, in *Cadernos IVA*, Coimbra, Almedina, 2016.

–, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018.

–, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008.

VATTEL, Emerich de, *O Direito das Gentes*, Vicente Marotta Rangel (trad.), Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais - IPRI. Editora Universidade de Brasília, 2004.

VAULONT, Nikolaus, *A União Aduaneira da Comunidade Económica Europeia*, Coleção “Perspetivas Europeias”, Bruxelas, 1982.

VELAYOS CASTELO, Carmens, “¿Qué sostenibilidad?: una lectura desde la Filosofía Práctica”, in *Revista Papeles*, n.º 101, 2008 (disponível em [https://www.fuhem.es/papeles\\_articulo/que-sostenibilidad-una-lectura-desde-la-filosofia-practica/](https://www.fuhem.es/papeles_articulo/que-sostenibilidad-una-lectura-desde-la-filosofia-practica/)).

VERDONER, Louan, “The Coherence Principle under EC Tax Law”, in *European Taxation*, 49, n.º 5, 2009.

VERGOPOLUS, Kostas, *Globalização: o fim de um ciclo - ensaios sobre a instabilidade internacional* (Trad. por Estela dos Santos Abreu, Rio de Janeiro, Contraponto, 2005.

VERWALL, Ernest e CNOSSEN, Sijbren, “Europe's New Border Taxes”, in *Journal of Common Market Studies*, Vol. 40, n.º 2, 2002 (disponível em [https://www.researchgate.net/profile/Ernst\\_Verwaal/publication/227733842\\_Europe%27s\\_New\\_Border\\_Taxes/links/5460a9940cf2c1a63bfe92f9/Europes-New-Border-Taxes.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Ernst_Verwaal/publication/227733842_Europe%27s_New_Border_Taxes/links/5460a9940cf2c1a63bfe92f9/Europes-New-Border-Taxes.pdf)).

VICENTE, Dário Moura, *Direito Comparado*, I, Introdução e Parte Geral, Coimbra, Almedina, 2008.

VILANOVA, Alberto de Caires, “As Alfândegas e o comércio das espécies ameaçadas – CITES”, in *Revista Aduaneira*, n.º 5, janeiro/março de 1987.

VILLEMOT, Dominique, *L'Harmonisation Fiscale Européenne*, 2.ª edição, Paris, Presses Universitaires de France, 1995.

VINER, Jacob, *The Customs Union Issue*, Edited and with an introduction by Paul Oslington, Oxford University Press, 2014.

VISMARA, F. *Corso di diritto doganale. Diritto dell'Unione europea e diritto interno*, Turin, G. Giappichelli Editore, 2018.

VOGEL, Klaus, “Worldwide vs. source taxation of income – A review and reevaluation of arguments”, Part III, in *Intertax*, 1988.

VOGEL, K., e WALDHOF, C., *Grundlagen des Finanzverfassungsrecht*, Heildeberg, 1999.

YEBRA, Felipe Moreno, “La relevancia del Derecho Aduanero en la actividad financiera del Estado: Reflexiones”, in *Revista Electrónica Nova Scientia*, n° 14 Vol. 7, 2015 (disponível em <http://www.redalyc.org/pdf/2033/203338783029.pdf>).

WALKER, Neil, *The post-national horizon of constitutionalism and public law: paradigm extension or paradigm exhaustion?* (Cormac Mac Amhlaigh e Claudio Michelon, Org.), Oxford, Oxford University Press, 2013.

WEILER, Joseph, *The EU, the WTO and the NAFTA. Towards a Common Law of International Trade?*, Published to Oxford Scholarship Online, 2010.

WEISS, Edith Brown, “In Fairness To Future Generations and Sustainable Development”, in *American University International Law Review*, Volume 8, Issue 1, 1992.

WEISS, Thomas G., *Global governance: what? why? Whither?*, Cambridge, Polity Press, 2013.

WERNER, G., “Abbau von Mischfinanzierungen”, in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, n.º 1, 2002.

WHEATLEY, Steven, “The Democratic Legitimacy of International Law”, in *Studies in International Law*, Oxford e Portland, Hart Publishing, vol. 29, 2010.

WIDDOWSON, David, “The changing role of Customs: evolution or revolution?” in *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007.

WIGHT, Martin, *Systems of States*, Leicester University Press for the London School of Economics and Political Science, 1977.

WITTE, Peter, WOLFFGANG, Hans-Michael, *Lehrbuch des Europäischen Zollrechts Gebundene Ausgabe*, 6.ª edição, Herne, NWB Verlag, 2009.

WITKER, Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, 2.ª edição, Instituto de Investigaciones Jurídicas Serie I Estudios de Derecho Económico, n.º 27, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.

WOLFE, Robert, "Canadian Trade Policy in a G-Zero World: Preferential Negotiations as a Natural Experiment", in *Van Assche, Ari; TAPP*, Stephen e Wolfe, Robert (eds.). *Redesigning Canadian Trade Policies for New Global Realities*. Montreal, Institute for Research on Public Policy, 2016.

WOLFFGANG, Hans-Michael, "Customs Union in Europe: Quo Vadis?" in *Os 10 Anos de Investigação do CJJE* (Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho – Coord.), Coimbra, Almedina, 2010.

–, "Emerging issues in European customs law", in *World Customs Journal*, Volume 1, Number 1, 2007.

WOUTERS, J. e MEUWISSEN, K., "Global tax governance: work in progress?", Working Paper n.º 59, Katholieke Universiteit Leuven, 2011.

WRIGHT, G. H. Von, *The Logic of Preference*, Edinburgh, University Press, 1963.

WYMEERSCH, E., *L'autorégulation dans le domaine financier*, in *L'autorégulation*, X. Dieux et al., Bruxelles, Bruylant, 1995.

VARELLA, Marcelo Dias, *Internationalization of Law – Globalization, International Law and Complexity*, Heidelberg, Springer, 2014.

VIEWEG, Klaus, "Normas técnicas europeias e nacionais no mercado interno da Comunidade Europeia", in *RDES*, XVI a XIX, 1990-1993.

VOERMANS, Wim, "Quality of EU Legislation under Scrutiny: What kind of Problem, by what kind of Standards?", in *Quality of Legislation – Principles and Instruments* (Luzius Mader e Marta Tavares de Almeida, eds.), Baden -Baden, NOMOS, 2011.

XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972.

–, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 1993.

–, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

XAVIER BASALDÚA, Ricardo, *MERCOSUR y Derecho de la Integración*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.



ZOZAYA, Francisco Pelechá, *Fiscalidade sobre el Comercio Exterior: Derecho Aduanero Tributario*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales, Sa, 2009.

ZURN, Michael, *A theory of global governance - Authority, Legitimacy & Contestation*, Oxford, Oxford University Press, 2018.

## **Jurisprudência referenciada**

A lista de jurisprudência que se apresenta compreende as decisões jurisprudenciais efetivamente consultadas e referenciadas ao longo da dissertação, podendo as mesmas ser encontradas nas páginas oficiais dos correspondentes órgãos jurisdicionais.

### **Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia:**

- Acórdão de 5 de fevereiro de 1963, processo 26/62;
- Acórdão de 15 de julho de 1964, processo 6/64;
- Acórdão de 16 de junho de 1966, processo 57/65;
- Acórdão de 10 de dezembro de 1968, processo 7/68;
- Acórdão de 1 de julho de 1969, processos apensos 2/69 e 3/69;
- Acórdão de 1 de julho de 1969, processo 24/68;
- Acórdão de 30 de abril de 1974, processo 155/73;
- Acórdão de 30 de abril de 1974, processo 181/73;
- Acórdão de 11 de julho de 1974, processo 8/74;
- Acórdão de 5 de fevereiro de 1976, processo 87/75;
- Acórdão de 5 de outubro de 1977, processo 5/77;
- Acórdão de 23 de novembro de 1978, processo 7/78;
- Acórdão de 20 de fevereiro de 1979, processo 120/78;
- Acórdão de 5 de fevereiro de 1981, processo 50/80;
- Acórdão de 9 de novembro de 1983, processo 158/82;
- Acórdão de 22 de junho de 1989, processo 70/87;
- Acórdão de 7 de maio de 1991, processo C-69/89;
- Acórdão de 21 de novembro de 1991, processo C-269/90;
- Acórdão de 9 de julho de 1992, processo C-2/90;
- Acórdão de 27 de outubro de 1993, processos C-46/90 e C-93/91;
- Acórdão de 24 de novembro de 1993, processos apensos C-267/91 e C-268/91;
- Acórdão de 5 de outubro de 1994, processo C-280/93;
- Acórdão de 11 de agosto de 1995, processo C-63/94;
- Acórdão de 11 de julho de 1996, processos apensos 427/93, C-429/93, C-436/93;

- Acórdão de 11 de julho de 1996, processos apensos C-71/94, C-72/94 e C-73/94;
- Acórdão de 11 de julho de 1996, C- 427/93;
- Acórdão de 17 de julho de 1997, processo C-97/95;
- Acórdão de 17 de julho de 1997, processo C-130/95;
- Acórdão de 17 de setembro de 1997, processo C-347/95;
- Acórdão de 17 de setembro de 1997, processo C-28/96;
- Acórdão de 9 de dezembro de 1997, processo C-265/95;
- Acórdão de 21 de outubro de 1999, processo C-97/98;
- Acórdão de 23 de novembro de 1999, processo C-149/96;
- Acórdão de 13 de julho de 2000, processo C-36/99;
- Acórdão de 11 de janeiro de 2001, processo C-1/99;
- Acórdão de 30 de setembro de 2003, processo C-94/02;
- Acórdão de 22 de janeiro de 2004, processos apensos C-133/02 e C-134/02;
- Acórdão de 14 de dezembro de 2004, processo C-309/02;
- Acórdão de 1 de março de 2005, processo C-377/02;
- Acórdão de 20 outubro de 2005, processo C-468/03;
- Acórdão de 8 de novembro de 2005, processo C-293/02;
- Acórdão de 14 de junho de 2007, processo C-56/06;
- Acórdão de 10 de abril de 2008, processo C-309/06;
- Acórdão de 9 de setembro de 2008, processos apensos C-120/06 P e C-121/06 P;
- Acórdão de 20 de novembro de 2008, processo C-38/07;
- Acórdão de 11 de dezembro de 2008, processos apensos C-362/07 e C-363/07;
- Acórdão de 16 de dezembro de 2008, processo C- 47/07;
- Acórdão de 19 de fevereiro de 2009, processo C-376/07;
- Acórdão de 2 de julho de 2009, processo C-7/08;
- Acórdão de 11 de fevereiro de 2010, processo C-88/09;
- Acórdão de 9 de novembro de 2010, C-92/09 e C-93/09;
- Acórdão de 02 de dezembro de 2010, processo C-199/09
- Acórdão de 07 de abril de 2011, processo C-153/10;
- Acórdão de 8 de novembro de 2012, processo C- 438/11;
- Acórdão de 10 de novembro de 2011, processos apensos C- 259/10 e 260/10;
- Acórdão de 27 de novembro de 2012, processo C- 370/12;

- Acórdão de 18 de julho de 2013, processo C- 414/11;
- Acórdão de 3 de outubro de 2013, processo C- 583/11;
- Acórdão de 12 de dezembro de 2013, processo C-450/12;
- Acórdão de 12 de dezembro de 2013, processo C-116/12;
- Acórdão de 11 de junho de 2014, processo C-377/12;
- Acórdão de 03 de julho 2014, processos apensos C-129/13 e C-130/13;
- Acórdão de 03 de setembro de 2014, processo C-201/13;
- Acórdão de 18 de dezembro de 2014, processo C-306/13;
- Acórdão de 13 de janeiro de 2015, processos C-401/12 P a C-403/12 P;
- Acórdão de 8 de setembro de 2015, processo C-105/14;
- Acórdão de 10 de dezembro de 2015, processo C-427/14;
- Acórdão de 17 de março de 2016, processo C- 286/14;
- Acórdão de 16 de março de 2017, processo C-47/16;
- Acórdão de 12 de outubro de 2017, processo C- 661/15;
- Acórdão de 20 de dezembro de 2017, processo C-276/16;
- Acórdão de 20 de dezembro de 2017, processo C-529/16;
- Acórdão de 19 de setembro de 2018, processo C-327/18;
- Acórdão de 28 de outubro de 2018, processo C-528/17;
- Acórdão de 10 de dezembro de 2018, processo C-621/18.

### **Jurisprudência do Tribunal Internacional de Justiça:**

- Decisão de 7 de setembro de 1927 - The Case of the S.S. Lotus (France/Turkey);
- Decisão de 25 de setembro de 1997 - Gabčíkovo-Nagymaros Project (Hungary/Slovakia);
- Decisão de 20 de abril de 2010 – Pulp Mills on the River Uruguay (Argentina/Uruguay).

### **Decisões do Órgão de Resolução de Litígios da Organização Mundial do Comércio:**

- Decisão Japão vs. União Europeia (DS8, 1996);
- Decisão Japão vs. Canadá (DS10, 1996);
- Decisão Japão vs. EUA (DS11, 1996);
- Decisão Canadá vs. EUA (DS31, 1997);

- Decisão Argentina vs. EUA (DS56, 1997);
- Decisão Coreia vs. União Europeia (DS75, 1999);
- Decisão Coreia vs. EUA (DS84, 1999);
- Decisão Chile vs. União Europeia (DS87, 1999, e DS110, 1999);
- Decisão Canadá vs. Japão (DS139, 2000);
- Decisão Índia, Malásia, Paquistão e Tailândia vs. EUA (DS58, 2001);
- Decisão México vs. EUA (DS308, 2006);
- Decisão Panamá vs. Colômbia (DS366, 2007);
- Decisão Argentina vs. Japão (DS445, 2012);
- Decisão Estados Unidos vs. Brasil (DS267, 2014).

### **Jurisprudência do Tribunal Constitucional:**

- Acórdão de 29 de agosto de 1984, n.º 91/84;
- Acórdão de 5 de maio de 1999, n.º 265/99;
- Acórdão de 29 de junho de 1999, n.º 414/99;
- Acórdão de 7 de dezembro de 2001, n.º 555/01;
- Acórdão de 18 de janeiro de 2006, n.º 309/05.

### **Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo:**

- Acórdão de 4 de outubro de 1989, processo n.º 004607;
- Acórdão de 28 de janeiro de 1990, processo n.º 022401;
- Acórdão de 3 de novembro de 1993, processo n.º 015761;
- Acórdão de 1 de abril de 1998, processo n.º 022647;
- Acórdão de 15 de janeiro de 2003, processo n.º 0824/02;
- Acórdão de 27 de abril de 2005, processo n.º 01263/04;
- Acórdão de 28 de setembro de 2006, processo n.º 0150/06;
- Acórdão de 21 de março de 2012, processo n.º 0189/11;
- Acórdão de 9 de janeiro de 2013, processo n.º 0745/12;
- Acórdão de 10 de setembro de 2014, processo 01960/13;
- Acórdão de 10 de setembro de 2014, processo n.º 0621/14;

- Acórdão de 11 de outubro de 2017, processo n.º 01455/13;
- Acórdão de 29 de maio de 2019, processo n.º 01918/18.0BEPRT.

### **Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça:**

- Acórdão de 1 de outubro de 2015, processo n.º 1102/12.6TVLSB.L1.S1

### **Jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos:**

- Acórdão do TCAN de 25 de novembro de 2004, processo n.º 00239/05;
- Acórdão do TCAS de 29 de maio de 2014, processo n.º 05587/12;
- Acórdão do TCAS de 19 de novembro de 2015, processo n.º 02182/08;
- Acórdão do TCAS de 3 de dezembro de 2015, processo n.º 07970/14.

### **Jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativa:**

- Decisão de 05 de fevereiro de 2013, processo n.º 115/2012-T;
- Decisão de 29 de novembro de 2013, processo n.º 94/2013-T;
- Decisão de 28 de janeiro de 2014, processo n.º 123/2013-T;
- Decisão de 1 de setembro de 2015, processo n.º 742/2014-T;
- Decisão de 11 de junho de 2015, processo n.º 17/2015-T;
- Decisão de 8 março de 2018, processo n.º 548/2017-T.