



CATÓLICA PORTO  
ESCOLA DE DIREITO

---

# Valor Aduaneiro

## O caso particular das comissões de compra

Francisca Gambôa Teixeira da Mota

Universidade Católica Portuguesa  
Escola de Direito

Mestrado / Direito das Empresas e dos Negócios  
Sob a orientação do Professor Doutor Rui Duarte Morais

Porto, 29.09.2013



## **Agradecimentos**

Ao meu Orientador, Exmo. Senhor Professor Doutor Rui Duarte Morais, pela receptividade, disponibilidade e orientações, que foram fundamentais para a realização deste meu projeto.

Ao Dr. José Rijo, por me ter apresentado ao Direito Aduaneiro e por me continuar a guiar neste desafio.

À minha família por todo o apoio.



*À minha Mãe*

*“Arriving at one goal is the starting point to another.”*

John Dewey



# Siglas e Abreviaturas

Al(s). - Alínea(s)

A. VII GATT - Acordo Relativo à Aplicação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio

Art(s). - Artigo(s)

CAC – Código Aduaneiro Comunitário

CAM - Código Aduaneiro Modernizado

CCA SVA - Comité do Código Aduaneiro, Secção do Valor Aduaneiro

Cfr. - Confrontar

Consult. - Consultado

Convenção de Bruxelas - Convenção sobre o Valor Aduaneiro das Mercadorias de Bruxelas

CTVA - Comité Técnico de Valor Aduaneiro da Organização Mundial das Alfândegas

DACAC – Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário

GATT - Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

NI - Nota Interpretativa

n.º(s) - Número(s)

OMC - Organização Mundial do Comércio

ONU - Organização das Nações Unidas

Op. cit. - da obra citada

p. - Página

pp. - Páginas

par. - Parágrafo

ss. – Seguintes

Subal(s). - Subalínea(s)

TCAS - Tribunal Central Administrativo do Sul

UE – União Europeia

# Índice

Siglas e Abreviaturas .....	5
Capítulo 1: Introdução .....	6
Capítulo 2: Enquadramento .....	9
Histórico – Principais Acordos sobre o Valor Aduaneiro .....	9
Capítulo 3: Método do Valor Transacional.....	13
Definição do método .....	13
Primazia face aos outros métodos .....	13
Definição de “valor transacional” .....	14
Condições de aplicação .....	17
Ajustamentos ao valor transacional .....	21
Ajustamentos positivos .....	21
Ajustamentos negativos.....	24
Capítulo 4: Métodos de alternativas determinação de valor aduaneiro .....	26
Métodos do valor transacional de mercadorias idênticas e do valor transacional de mercadorias similares .....	26
Método do valor dedutivo .....	28
Método do valor calculado .....	29
Método do último recurso.....	30
Capítulo 5: Comissões de Compra .....	32
Introdução.....	32
Definição.....	33
Fundamento da exceção das Comissões de Compra .....	33
Características da atividade de um agente de compra .....	34
Prova da existência de uma comissão de compra .....	35
A exigência da apresentação separada do preço .....	37
Jurisprudência europeia e nacional .....	37
As “vendas sucessivas” .....	40
Capítulo 6: Conclusão.....	44
Bibliografia.....	46



# Capítulo 1: Introdução

O comércio internacional tem visto a sua importância crescer ao longo das últimas décadas, nomeadamente devido ao fator decisivo que representa no desenvolvimento económico dos países e no crescimento económico em geral<sup>1</sup>.

Os direitos aduaneiros, como tributos cobrados pela circulação de mercadorias entre territórios, remontam à antiguidade<sup>2</sup> e foram sucessivamente evoluindo quanto ao facto tributável, à sua tipologia e aos fins visados.

Atualmente apenas se cobram direitos sobre as importações e a grande maioria dos direitos são numa base *ad valorem*, por oposição aos direitos específicos<sup>3</sup>. Enquanto estes últimos se calculam com base numa unidade de medida, como o peso, o comprimento ou a área, os direitos *ad valorem* são calculados com base no valor dos bens, que assim representa a base tributável onde incidem as taxas e os direitos<sup>4</sup>.

Esta substituição na tipologia dos direitos aplicados significou paralelamente um crescimento da relevância do valor aduaneiro dentro do direito aduaneiro, nomeadamente a sua forma de determinação<sup>5</sup>, uma vez que através dela se pode facilmente alterar a base tributável e conseqüentemente o montante de tributos aduaneiros a pagar.

---

<sup>1</sup> Cfr. FERREIRA, Eduardo Paz e ATANÁSIO, João - Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Económico: Comércio Internacional, p. 13.

<sup>2</sup> Podem encontrar-se taxas e impostos com caráter aduaneiro já desde a antiguidade. Tanto os gregos como os romanos cobravam tributos associados à movimentação de mercadorias para os seus territórios. Sobre este assunto ver GALERA RODRIGO, Susana – Derecho Aduanero Español y Comunitario: La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes, p. 97.

<sup>3</sup> Mais sobre a classificação dos direitos aduaneiros *in* BERR, Claude J. e TRÉMEAU, Henri – Le droit douanier, Communautaire et national, p. 85 e ss.

<sup>4</sup> PELECHÁ ZOZAYA, Francisco – El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España, p. 55 e ss.

<sup>5</sup> PORTO, Lopes Manuel – Pauta Aduaneira. Enciclopédia Polis: Antropologia cultural, direito, economia, ciência política, Vol. 4, p. 1074 e ss.

A relevância do valor aduaneiro não se reflete apenas no cálculo nos direitos aduaneiros a cobrar no âmbito de uma importação. Este valor é usado noutras matérias do direito aduaneiro, tal como na determinação da origem de mercadorias<sup>6</sup> e na atribuição de quotas de importação<sup>7</sup>, é igualmente usado como valor dos bens introduzidos em livre prática para efeitos estatísticos<sup>8</sup>. Por outro lado, o valor aduaneiro integra ainda a base tributável do IVA<sup>9</sup> nas importações de bens.

O método preferencial para a determinação do valor aduaneiro é o do valor transacional, que usa como base o preço de venda das mercadorias para exportação, ao qual se fazem alguns ajustamentos, quer positivos, quer negativos. Um desses ajustamentos está relacionado com as comissões de compra, que preenchendo determinados requisitos não devem fazer parte do valor aduaneiro das mercadorias.

A concorrência no comércio internacional está cada vez mais apertada<sup>10</sup>, pelo que qualquer possibilidade diminuição do valor aduaneiro e, conseqüentemente dos direitos aduaneiros a pagar, é relevante para os importadores e deverá ser analisada.

Se atendermos à provável eliminação da figura das vendas sucessivas da legislação comunitária<sup>11</sup>, e tendo em consideração a semelhança de efeitos, em termos de poupança a nível de tributos aduaneiros, que esta tem com a exclusão das comissões de compra do valor aduaneiro, o estudo desta matéria adquire importância acrescida.

O tema desta dissertação emerge e situa-se nesta problemática e é na sua relevância e atualidade que encontramos a principal justificação para a opção que fizemos ao selecionarmos o *Valor Aduaneiro, o caso particular das comissões de compra*, como objeto de estudo. Não foi, contudo, uma opção fácil: existe pouca literatura portuguesa sobre o direito aduaneiro, em particular sobre o valor aduaneiro, limitando o corpo de doutrina e fundamentos sobre os quais esta dissertação teoricamente se apoia. Mas se este facto é à partida um limite, também é simultaneamente a principal justificação da importância deste estudo, do desafio que entendemos assumir, procurando promover um melhor conhecimento de um campo legislativo de amplitude prática e acuidade social.

No contexto destas condições de partida, o método adotado no nosso estudo tem necessariamente um pendor descritivo, visando a explicitação e

<sup>6</sup> Uma regra de origem frequentemente usada é baseada na percentagem do valor das mercadorias à saída da fábrica.

<sup>7</sup> Exemplo: A quota corresponde a determinado volume de importações.

<sup>8</sup> Art. 4.º n.º 2 do Regulamento (UE) n.º 113/2010 da Comissão, de 9 de fevereiro de 2010.

<sup>9</sup> Art. 85.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 e art. 17.º n.º 1 do Código de IVA, Decreto-lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

<sup>10</sup> ROCHA, Paulo Cesar Alves – A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional, p. 22.

<sup>11</sup> Vide Consolidated preliminary draft of the MCCIP, TAXUD/MCCIP/2010/100-1, de 28 de setembro de 2010, proposta de art. 230-02, Segundo par. do n.º 1 “[In the case of successive/ sale, the transaction value is determined on the basis of the last sale in the international supply chain before the goods are introduced into the customs territory/released for free circulation].”

sistematização coerente dos diversos normativos. O grande objetivo desta dissertação é poder constituir-se como uma ferramenta prática, facilitando a interpretação e aplicação das disposições legais e, assim, contribuir para o desenvolvimento do direito aduaneiro em Portugal.

# Capítulo 2: Enquadramento

## Histórico – Principais Acordos sobre o Valor Aduaneiro

Apesar das origens do direito aduaneiro serem muito antigas, a matéria relativa à determinação do valor aduaneiro só veio a adquirir alguma expressão no Séc. XX, em particular a partir da sua segunda metade.

Após o comércio internacional ter passado, no final do Séc. XIX, por uma fase de adoção de políticas cambistas tendencialmente livres pelos países mais desenvolvidos, defendendo a abolição dos entraves ao comércio internacional, com a Primeira Guerra Mundial e a crise bolsista norte-americana de 1929, os mesmos países rapidamente regressaram às suas estratégias protecionistas anteriores.

Porém, a implementação destas medidas num contexto de crise económica provocaram uma acentuada contração do comércio internacional<sup>12</sup>. A consciência dos efeitos nefastos de tais políticas nas relações económicas internacionais surge apenas com clareza depois do término da Segunda Guerra Mundial. Sob o patrocínio da ONU, reuniram-se em negociações diversos países, numa tentativa de criação de regras e instituições para fomentar e controlar os diversos aspetos do comércio internacional. Foram, então, criados o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) e estava ainda prevista a criação da Organização Internacional do Comércio (OIC), que não conseguiu o apoio necessário para a sua afirmação. Em substituição à

<sup>12</sup> Cfr. FERREIRA, Eduardo Paz e ATANÁSIO, João – op. cit, p. 18.

OIC foi criado o GATT, a 30 de outubro de 1947, o qual deveria assegurar a regulamentação provisória das relações comerciais internacionais, se bem que de uma forma menos profunda do que a prevista com a OIC.

O GATT foi o primeiro acordo a consagrar uma regra internacional para a determinação do valor aduaneiro.

Com a adoção cada vez mais generalizada dos direitos *ad valorem*, o valor aduaneiro e o seu critério de determinação foram adquirindo um papel cada vez mais central na tributação aduaneira, configurando-se como base tributável da maior parte dos direitos aduaneiros.

Simultaneamente, tornou-se também uma das áreas mais propícias à criação de barreiras não tarifárias ao comércio internacional, por parte dos estados, visto que uma alteração no critério de determinação do valor aduaneiro das mercadorias tem uma implicação direta no montante de imposto cobrado<sup>13</sup>.

Com o objetivo de afastar a arbitrariedade dos critérios de determinação do valor aduaneiro e na medida possível, atingir a sua uniformização, foi criado o artigo VII do GATT - que consagrou o "*valor real da mercadoria*" como base para a valoração aduaneira. A noção surge, então, formulada como "*o preço ao qual, em tempo e lugar determinados pela legislação do país importador, as mercadorias importadas, ou as mercadorias similares são vendidas ou oferecidas à venda por ocasião das operações comerciais normais efetuadas em condições de plena concorrência*"<sup>14</sup>. O artigo proíbe expressamente, ainda, a utilização de determinados critérios<sup>15</sup> por discordes com os objetivos fixados, fechando ainda mais o leque de metodologias à escolha para adoção pelos legisladores nacionais.

Contudo, e apesar de ser clara a intenção de uniformização das regras associadas à determinação do valor aduaneiro pelo GATT, a definição que foi efetivamente escolhida – o valor real – permite a adoção de concepções de valor aduaneiro diferentes, a positiva e a teórica<sup>16</sup>.

Enquanto a primeira se baseia num valor existente, ou seja, no valor de uma transação que realmente se verificou, a segunda afasta-se da factualidade, fundando-se no preço que existiria em condições de plena concorrência, isto é, no cruzamento teórico entre a oferta e a procura.

Foi com base nesta última concepção de valor aduaneiro que o Conselho de Cooperação Aduaneira (atualmente Organização Mundial das Alfândegas)

---

<sup>13</sup> São exemplos de barreiras não tarifárias na área da valoração aduaneira: a utilização de valores aduaneiros mínimos, o uso do preço de venda das mercadorias no país de exportação ou do preço das mercadorias produzidas no país de exportação.

<sup>14</sup> Art. VII n.º 2 al. b) do GATT.

<sup>15</sup> Critério com base no valor do produto de origem nacional e critério com base em valores arbitrários ou fictícios, artigo VII n.º 2 al. a) do GATT.

<sup>16</sup> MORENO OROZCO, Mtro. Eduardo I. – Valoración Aduanera: "*lo que pretende dicha noción del Valor es llegar a un 'precio probable de venta' o precio en el que serían o podrían ser vendidas las mercancías en determinadas condiciones, obteniendo así lo que han denominado, un valor normal de las cosas.*", p. 19.

elaborou a Convenção sobre o Valor Aduaneiro das Mercadorias assinada em 15 de Dezembro de 1950, em Bruxelas<sup>17</sup>.

Paralelamente, continuaram os esforços por parte do GATT para a eliminação das barreiras ao comércio internacional, com sucessivas negociações.

No que toca à matéria do valor aduaneiro, apenas na intitulada Ronda de Tóquio<sup>18</sup> se atingiram verdadeiros resultados, com a aprovação de um código sobre o valor aduaneiro, denominado Acordo Relativo à Aplicação do Artigo VII do GATT, que adotou definitivamente a conceção positiva de valor aduaneiro, através da consagração do valor transaccional.

No entanto, e uma vez que o mencionado acordo, tal como outros adotados no âmbito da Ronda de Tóquio, constituía apenas um anexo ao GATT, cuja ratificação pelos estados membros era facultativa, os efeitos da sua aprovação não se fizeram logo sentir com a intensidade desejada.

Esta barreira à aplicação generalizada do acordo sobre o valor aduaneiro do GATT foi finalmente ultrapassada nas negociações que se seguiram – a Ronda do Uruguai<sup>19</sup> – que instituiu o princípio da globalidade do GATT, que passava a *“constituir um todo indivisível, não sendo possível a um país limitar a sua participação à aceitação de uma ou várias delas.”*<sup>20</sup>

Na mesma altura, foi, finalmente, criada a OMC, (instituição equivalente à OIC, que nunca chegou a existir), cuja função é a de controlar e garantir a aplicação do GATT e de todos os seus Acordos<sup>21</sup>. As disposições do A. VII GATT foram adotadas pelo ordenamento jurídico comunitário, nomeadamente no CAC e nas DACAC, sendo que algumas normas foram, inclusivamente, transcritas de forma literal.

Mas importar evidenciar que apesar de todos os esforços realizados, tanto a nível internacional como a nível comunitário, no sentido de uniformização das regras e sistema de valoração aduaneira, em última análise a competência para a determinação em concreto do valor aduaneiro das mercadorias continua a pertencer às autoridades aduaneiras dos diferentes Estados Membros da UE. Daqui decorre que existirão sempre soluções divergentes no que toca à valoração aduaneira de determinadas mercadorias, mesmo em circunstâncias praticamente iguais.<sup>22</sup>

Cumpre, ainda, chamar a atenção para o facto de na UE apenas se cobrarem direitos aduaneiros sobre as importações, não sobre as exportações, por motivos

<sup>17</sup> Ratificada por Portugal a 7 de janeiro de 1953 através do Decreto-Lei n.º 39075.

<sup>18</sup> A Ronda de Tóquio foi a 7.ª ronda de negociações comerciais multilaterais do GATT e realizou-se nos anos de 1973 a 1979.

<sup>19</sup> A Ronda de Uruguai foi a 8.ª ronda de negociações comerciais multilaterais do GATT e realizou-se nos anos de 1986 a 1994.

<sup>20</sup> FERREIRA, Eduardo Paz e ATANÁSIO, João, referem-se às 14 vertentes do GATT, ou seja aos seus códigos anexos, *in op. cit.*, p. 26.

<sup>21</sup> Decisão n.º 94/800/CE do Conselho de 22 de Dezembro de 1994 relativa à celebração, em nome da UE dos acordos resultantes das negociações multilaterais da Ronda do Uruguai.

<sup>22</sup> LYONS, Timothy – EC Customs Law, p. 284.

claros de política comercial e aduaneira<sup>23</sup>, não se aplicando o conceito de valor aduaneiro na exportação de mercadorias.

---

<sup>23</sup> *“De la definición se deduce que el valor en aduana sólo se utiliza para valorar mercancías a la importación. La razón es obvia, pues las políticas comerciales y arancelarias de la UE no han establecido “derechos a la exportación”.* In CABELLO PÉREZ, Miguel – Las Aduanas y el Comercio Internacional, p. 118.

# Capítulo 3: Método do Valor Transacional

## Definição do método

### Primazia face aos outros métodos

A UE fundada no artigo 29.º do seu CAC seguiu o regime já previsto pela OMC no art. VII do GATT, isto é, consagrou o método do valor transacional, como critério base para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias. Porém, apesar da metodologia de valoração aduaneira em apreço ser preferencial (visto ter como base o preço de venda das mercadorias importadas) não cobre toda a panóplia de transações existentes no comércio internacional, não sendo adotável como única. Em consequência, foram estipulados cinco outros critérios – os chamados métodos alternativos - que apenas poderão ser usados quando a aplicação do método do valor transacional se revelar impossível ou desadequada.

Na realidade, encontram-se estipulados alguns requisitos que deverão estar preenchidos em ordem à aplicação do principal critério de determinação do valor aduaneiro. O não preenchimento das referidas exigências levará à aplicação de um dos outros métodos. Assim o legislador criou, pois, uma hierárquica nas várias regras que devem ser adotadas para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias. Para além do método do valor transacional dever ser aplicado com primazia sobre os alternativos, também entre estes métodos existe uma ordem de aplicação que deve ser respeitada. Isto é, as autoridades aduaneiras, só

poderão recorrer à aplicação do método seguinte, quando o anterior não cumprir alguma das suas condições de aplicação ou for considerado inadequado, e assim sucessivamente.

A única exceção é a possibilidade conferida ao próprio importador de, a seu pedido, trocar a ordem dos métodos, solicitando que seja aplicado o método do valor calculado (art. 30.º n.º 2 d) do CAC), antes da aplicação do método do valor dedutivo (als. d) e c) do art. 30.º n.º 2 do CAC), de acordo com o estipulado no seu n.º 1.

O legislador parece revelar uma intenção muito clara de limitação da margem de manobra e do poder discricionário das autoridades aduaneiras na fiscalização e determinação do valor das mercadorias – “*somente quando o valor aduaneiro não puder ser determinado por aplicação de uma dada alínea, será permitido aplicar a alínea que vem imediatamente a seguir na ordem estabelecida por força do presente número.*”<sup>24</sup> - protegendo assim os comerciantes internacionais de tratamentos díspares ou arbitrários, fortalecendo a sua confiança jurídica e assim promovendo o próprio comércio internacional, em linha com os grandes objetivos do A. VII GATT.<sup>25</sup>

## Definição de “valor transacional”

No CAC, a definição de “valor transacional” encontra-se no art. 29.º n.º 1, que é uma transposição quase integral da norma do A. VII GATT (art. 1.º n.º 1): “*O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transacional, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efetuado nos termos dos arts. 32.º e 33.º ...*”.

Pode concluir-se desta disposição que o valor transacional de mercadorias importadas não se limita ao seu preço, o qual é apenas o ponto de partida ou a base para a determinação do valor aduaneiro, sofrendo posteriormente os necessários ajustamentos, nos termos dos arts. 32.º e 33.º do CAC. Na primeira daquelas normas elencam-se elementos que devem ser adicionados ao valor transacional – ajustamentos “positivos”; já na segunda encontram-se consagrados um conjunto de despesas, que integrando o valor transacional, deste podem ser deduzidos – ajustamentos “negativos”.

<sup>24</sup> Segunda parte do art. 30.º n.º 1 do CAC. Sublinhado nosso.

<sup>25</sup> “*Fomentar o alcance dos objetivos do GATT 1994. (...) Conseguir benefícios adicionais para o comércio dos países em desenvolvimento. (...) Conseguir uma maior uniformidade e certeza na determinação do valor aduaneiro. (...) Obter um sistema equitativo, uniforme e neutro de determinação do valor aduaneiro. Excluir a utilização de valores arbitrários ou fictícios. (...)*” IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago – El Valor en Aduana: Análisis a la luz de su aplicación internacional, pp. 95 e 96.

Para melhor compreensão do que é considerado e aceite como valor transacional, cumpre analisar em pormenor a sua definição, dissecando cada um dos seus componentes e tentando extrair dos mesmos as devidas inferências.

#### “preço efetivamente pago ou a pagar”

Retira-se, desde logo, deste elemento da definição que não é relevante que o preço das mercadorias importadas tenha já sido objeto de pagamento, total ou parcial, por parte do comprador. Isto porque o elemento quantitativo do qual o valor transacional depende é o que foi efetivamente acordado entre as partes.

Tanto o art. 29.º n.º 3 al. a) do CAC como a NI ao art. 1.º do A. VII GATT acrescentam que se trata do “... *pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste.*” A referência a “*pagamento total*” reforça a ideia de que, independentemente do que esteja, por exemplo, indicado na fatura do bem, o preço deve incluir todos os pagamentos a efetuar pelo comprador, acordados entre as partes, desde que os mesmos beneficiem o vendedor. Esta alusão a benefício tem por efeito alargar o âmbito dos montantes pagos, abarcando também os que não sejam realizados diretamente ao vendedor. Tal como se confirma mais à frente no texto da referida NI: o pagamento poderá “*efetuar-se direta ou indiretamente*” ao vendedor, mas fica restrita a inclusão a montantes que não beneficiando o vendedor, não fazem parte do preço.

#### “pelas mercadorias importadas”

A ênfase deste elemento da definição do valor transacional reside na relação de conexão que obrigatoriamente deve existir entre o preço pago e as mercadorias importadas, objeto de valoração aduaneira. Com efeito, ficam excluídos quaisquer outros pagamentos, salvo no que toca aos ajustamentos que serão abordados de seguida, que digam respeito, por exemplo, a outras transações ou mercadorias.<sup>26</sup>

Nas situações em que as mercadorias importadas façam, em conjunto com outras, parte de uma única transação, o preço a ter em consideração para efeitos aduaneiros apenas pode ser o relativo às mercadorias efetivamente importadas, pelo que, nos termos do art. 145.º das DACAC “*será um preço calculado proporcionalmente em função das quantidades declaradas em relação à quantidade total adquirida*”. Um cálculo semelhante deverá ser efetuado nos casos de perda ou de danos anteriores ao desalfandegamento das mercadorias.

<sup>26</sup> O Anexo 23 às DACAC, NI ao art. 29.º n.º 1 exemplifica que “*as transferências de dividendos e os outros pagamentos do comprador ao vendedor que não se refiram às mercadorias importadas não fazem parte do valor aduaneiro.*”.

“vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade”

Apenas revelam para estes efeitos transações que respeitem a vendas com destino à UE (o seu território aduaneiro, tal como definido no art. 3.º do CAC) e cujo país de origem não pertença à UE, caso em que não estaríamos diante de uma exportação, mas uma transação intracomunitária.

Para se determinar se o destino de exportação das mercadorias é o território aduaneiro da UE, veio o legislador clarificar que o facto de as mesmas serem declaradas para o regime de introdução em livre prática, é “*indicação suficiente*” (art. 147.º n.º 1 das DACAC). Esta é uma presunção ilidível, tanto pelo importador como pelas autoridades aduaneiras, e é apenas aplicável à última venda, no caso de se ter verificado uma venda anterior.

Cumpra ainda realçar que a legislação comunitária não exige que o exportador/vendedor resida fora da UE nem que o importador/comprador seja residente na UE<sup>27</sup>. É apenas necessário que exista uma movimentação transfronteiriça de bens<sup>28</sup>.

A única condicionante está relacionada com a apresentação da declaração aduaneira de importação, cujo declarante deverá, nos casos previstos no art. 64.º n.º 2 al. b) do CAC, estar estabelecido no território aduaneiro da UE.

O conceito constante deste elemento da definição de valor aduaneiro que terá mais impacto no seu âmbito de aplicação é o de “venda”. Apesar de o texto nos dizer que as mercadorias devem ser “vendidas”, não existe no CAC ou legislação conexas qualquer definição deste conceito. A utilização das noções de “venda” consagradas nos ordenamentos jurídicos nacionais iria provocar uma distorção na aplicação das regras de determinação do valor aduaneiro, contrariamente ao pretendido pela OMC aquando da aprovação do A. VII GATT.<sup>29</sup>

Com o objetivo de tentar mitigar os efeitos da ausência de uma definição expressa do conceito de venda para efeitos de determinação de valor aduaneiro, o CTVA elaborou a Opinião Consultiva n.º 1.1 – A noção de “venda” no Acordo, que apesar de não nos fornecer uma definição do referido conceito, lista situações em que não se pode considerar que existe uma venda.

Esta listagem, não sendo exaustiva, inclui, para além dos casos clássicos de remessas gratuitas, consignações, alugueres, empréstimos e *leasings*, casos, mais dúbios, de determinadas importações com intervenção de intermediários ou sucursais sem personalidade jurídica, dando respostas a algumas questões mais comuns.

<sup>27</sup> Cfr. ALEIXO, Nuno, ROCHA Pedro e DEUS, Ricardo de – Código Aduaneiro: Anotado e Comentado, p. 215, ponto 12.

<sup>28</sup> ROSENOW, Sheri e O'SHEA, Brian J. – A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement, p. 39.

<sup>29</sup> Um dos objetivos inumerados no Preambulo do Acordo: “*Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro de determinação do valor aduaneiro das mercadorias que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;*”

Também devem ser tidas em conta<sup>30</sup>, no âmbito da análise de uma importação para averiguar a existência de uma venda, as disposições da Convenção de Viena sobre os contratos de vendas internacionais da ONU.

## Condições de aplicação

Para além das limitações resultantes da própria definição de valor transacional, que acabamos de analisar, a aplicação deste método está ainda sujeita às restrições expressamente consagradas nas als. a), b), c) e d) do n.º 1 do art. 29.º do CAC, que consistem de condições negativas, isto é, a sua verificação determina a impossibilidade de utilização do método em análise. Estas restrições são mais um claro exemplo dos esforços desenvolvidos no sentido de limitar a existência de situações que tenham ou potenciem um risco considerável de distorção ou manipulação de valores pelas partes intervenientes.

A primeira condição estipulada é a de que não “*existam restrições quanto à cessão ou utilização das mercadorias pelo comprador ...*”. Via de regra, a venda de um bem significa a transferência da sua propriedade, o que confere ao novo proprietário o direito de dele dispor como entender, podendo usá-lo, alugá-lo, destruí-lo, etc. No entanto, se no âmbito de um contrato de compra e venda, apesar da transferência do título de propriedade do seu objeto, ficar ainda acordado entre as partes que alguns dos direitos de disposição do bem por parte do novo proprietário serão limitados ou inexistentes, a venda em questão terá características excecionais, não comparáveis às de uma venda irrestrita. Tais condicionalismos ou limitações irão ter repercussões diretas e em muitas situações significativas a nível da influência sobre o preço das mercadorias.

Ora, uma vez que a influência operada sobre o valor do preço do bem pela existência de uma tal restrição ou restrições não pode ser quantificada monetariamente, não deve este preço ser usado como base para o cálculo do valor aduaneiro das mercadorias.

Esta condição de aplicação do método principal de determinação do valor aduaneiro compreende logo na sua formulação três exceções, cujas razões de ser não levantam grandes dúvidas.

Desde logo, no seguimento na ideia de impossibilidade de quantificação da influência de uma restrição sobre o preço das mercadorias, no caso de restrições que não “*afetem substancialmente o valor das mercadorias*”, deixa de existir o fundamento para a rejeição da aplicação do método do valor transacional (art. 29.º n.º 1, al. a), subal. 3 do CAC).

<sup>30</sup> Convenção da ONU sobre os Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias UNCITRAL, assinada em Viena a 11 de Abril de 1980.

Também não se justifica afastar este método quando as restrições são “*impostas ou exigidas pela lei ou pelas autoridades públicas da Comunidade*” (art. 29.º n.º 1 al. a), subal. 1 do CAC), uma vez que nestes casos existirá uma generalização das limitações para todos os importadores.

Por último, é ainda excecionada a limitação imposta pelo vendedor da “*zona geográfica onde as mercadorias podem ser vendidas*” (art. 29.º n.º 1 al. a), subal. 2 do CAC), provavelmente por se tratar de uma cláusula contratual de aplicação generalizada no comércio internacional.

A segunda condição é a de que “*A venda ou o preço não estejam subordinados a condições ou prestações cujo valor não se possa determinar relativamente às mercadorias a avaliar*”. São visadas por esta disposição vendas nas quais a contrapartida total oferecida em troca do bem não se limita ao pagamento do respetivo preço, mas envolve também outras prestações ou condições. Ora, se a compensação pela venda do bem não é só o preço pago e se a prestação ou condição da qual depende a venda não puder ser quantificada, o preço tal como acordado pelas partes não poderá ser usado para determinação do valor aduaneiro das mercadorias.

A NI do Anexo 23 das DACAC ao art. 29.º n.º 1 al. b) oferece-nos exemplos de condições contratuais que afetam o preço das mercadorias, mas cujo valor não é passível de quantificação, tal como o comprador se comprometer a comprar outras mercadorias para além das importadas. São muitas vezes prestações ou condições ligadas a outras transações, sem as quais não podem ser compreendidas.<sup>31</sup>

No entanto, se alguma destas prestações ou condições for simultaneamente um dos elementos que o art. 32.º do CAC obriga que se adicionem ao valor aduaneiro, prevalece essa imposição, não se rejeitando nesses casos o método em análise.

Paralelamente, também não deverão ser consideradas, para este efeito, as atividades comerciais ligadas à promoção e publicidade da venda das mercadorias, uma vez que a sua adição ao valor aduaneiro se encontra expressamente afastada (art. 29.º n.º 3, al. b) do CAC e art. 149.º das DACAC).

A terceira condição de aplicação do método do valor transacional é a de que “*Não reverta direta ou indiretamente para o vendedor nenhuma parte do produto de qualquer revenda, cessão ou utilização posterior das mercadorias pelo comprador, salvo de um ajustamento apropriado puder ser efetuado por força do*

---

<sup>31</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago – op. cit., p. 308 e 309 “... *la idea a retener es que lo que las identifica es la existencia de una cadena de prestaciones recíprocas que conducen a erosionar la individualización de las condiciones de cada concreta transacción, de manera que éstas no pueden entenderse sin referencia a las prestaciones y contraprestaciones anteriores.*”

art. 32.º Esta condição vem no fundo reforçar uma regra que já se retira de outras disposições da legislação aduaneira.

Ora, um dos valores que deverão ser adicionados ao valor pago ou a pagar pelas mercadorias, nos termos do art. 32.º n.º 1 al. d) do CAC, é justamente “O valor de qualquer parte do produto de qualquer revenda, cessão ou utilização posterior das mercadorias importadas que reverta direta ou indiretamente para o vendedor”. Daqui se retira que os referidos valores fazem parte do valor aduaneiro das mercadorias. No entanto, e é esta ideia que a condição em análise vem reforçar, nos casos em que tal ajustamento não é possível, não se poderá aplicar o método do valor transacional. Tal também é a conclusão que se extrai do n.º 2 do art. 32.º do CAC<sup>32</sup>.

Desta repetição pelo legislador deve concluir-se não só pela relevância da regra em si – a adição do elemento ao valor aduaneiro - mas, acima de tudo, pela importância da respetiva consequência, em caso de impossibilidade – a inaplicabilidade do método do valor transacional.

Sheri Rosenow e Brian J. O’Shea<sup>33</sup> sugerem que a ênfase conferida pelo legislador a este tipo de pagamentos se deve à problemática do fator temporal associado a estes valores. Em grande parte dos casos, o montante exato destes proveitos apenas é conhecido num momento posterior ao da importação, sendo que se tal desconhecimento se prolongar em demasia poderá comprometer a aplicabilidade do método do valor transacional.

Por último, é ainda condição para a aplicação do método em questão, que “O comprador e o vendedor não estejam coligados ou, se o estiverem, que o valor transacional seja aceitável para efeitos aduaneiros”<sup>34</sup>. Esta consiste numa das restrições mais relevantes ao valor transacional, visto que a coligação entre parceiros comerciais se tornou muito popular nas últimas décadas com a globalização da economia, nomeadamente através concentração económica<sup>35</sup>.

As transações nestas circunstâncias, ao contrário das “*arms length transactions*”<sup>36</sup>, dão por vezes origem a preços que não representam o valor de mercado das mercadorias, visto que a sua negociação não se desenrolou entre partes livres e motivadas pelos seus próprios interesses. Não raras vezes, empresas ou comerciantes que estejam de alguma forma ligados aos seus parceiros de negócios têm interesses que não se limitam única e exclusivamente

<sup>32</sup> Os ajustamentos ao abrigo do art. 32.º do CAC, só se poderão ser realizados se se basearem “*exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis*”.

<sup>33</sup> In ROSENOW, Sheri e O’SHEA, Brian J. – op. cit., p. 70.

<sup>34</sup> Al. d) do n.º1 do art. 29.º do CAC.

<sup>35</sup> ANTUNES, José A. Engrácia – Os Grupos de Sociedades: Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária, p. 31 e ss.

<sup>36</sup> “*In an arm’s length transaction – one where the buyer and seller do not have any ownership or control over the other, but are each motivated by self-interest to maximize their own profit – the price negotiated represents the market value of the goods.*” In ROSENOW, Sheri e O’SHEA, Brian J. op. cit., p. 71.

ao lucro. Estes podem ser interesses comerciais, financeiros e, até, fiscais, que como tal vão dar origem a preços que não são fixados “no mercado”, visto não serem maioritariamente influenciados pela oferta e procura.

O legislador comunitário remete para as DACAC, em, particular para o seu art. 143.º a listagem das “relações coligadas” para efeitos aduaneiros<sup>37</sup>. Trata-se de uma enumeração taxativa. No entanto, não basta a verificação de uma dessas situações para que se possa rejeitar o valor transacional como valor aduaneiro, sendo necessário que a relação de coligação tenha efetivamente influenciado o preço das mercadorias.

Foi necessário criar um conjunto de regras para facilitar a deteção e fiscalização de transações com preços influenciados, de forma a evitar o exame pelas autoridades aduaneiras de todas as transações em que estivesse preenchida uma das als. do art. 143.º das DACAC. Nestes últimos casos e se as autoridades aduaneiras tiverem dúvidas sobre a eventual influência da especial relação entre as partes sobre o preço, deverão analisar concretamente as circunstâncias próprias da venda. Para o efeito, deverão atender a todas as informações disponíveis, inclusive as facultadas pelo declarante, de forma a apurarem se a relação de coligação entre as partes influenciou ou não o respetivo preço<sup>38</sup>.

Se as dúvidas das autoridades aduaneiras persistirem, deverão expor as suas conclusões ao declarante, concedendo a este último a possibilidade de demonstrar que a referida influência não se verificou. Como defesa o declarante poderá recorrer à comparação do seu valor transacional com um dos valores enumerados na al. b) do n.º 2 do art. 29.º do CAC, demonstrando a proximidade entre eles.<sup>39</sup> O Anexo 23 das DACAC faz uma interpretação deste conceito de “próximo”, indicando que deve considerar a natureza das mercadorias, no ramo de atividade, entre outros fatores. A data a que se refiram os valores mencionados deverá ser a mesma ou então uma muito aproximada da data de importação das mercadorias a avaliar e os valores em questão já deverão ter sido aceites pelas autoridades em importações anteriores.

Por último, cumpre ainda referir, que a referida disposição legal deixa bem claro que o âmbito de utilização destes valores é limitado à mencionada comparação, proibindo expressamente uma a sua utilização por parte da administração no sentido de os utilizar como substitutos do valor transacional.

---

<sup>37</sup> Este conceito não é equivalente ao conceito de “partes coligadas” noutras áreas do direito.

<sup>38</sup> A NI do Anexo 23 das DACAC ao art. 29.º n.º 2 fornece-nos três exemplos de transações entre partes coligadas, mas cujo preço é determinado como se não fossem: quando o preço tiver sido negociado de acordo com as práticas de fixação de preços para o ramo de atividade em questão, quando da comparação com o cálculo dos preços pelo mesmo vendedor a outros compradores não ligados, se demonstre que não houve influência no preço, ou ainda quando o preço for suficiente para cobrir os custos do vendedor com o objeto da venda e ainda o correspondente lucro.

<sup>39</sup> Os valores referidos são: o valor transacional nas vendas, entre compradores e vendedores que não estão coligados, de mercadorias idênticas ou similares para exportação com destino à UE; o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como é determinado em aplicação do n.º 2 al. c) do art. 30.º do CAC ou ainda o valor o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como é determinado em aplicação do n.º 2 al. d) do art. 30.º do CAC.

## Ajustamentos ao valor transacional

O valor transacional das mercadorias apenas corresponderá ao seu valor aduaneiro após ter sido objeto dos ajustamentos exigíveis, de acordo com os arts. 32.º e 33.º do CAC e que se dividem em dois grandes grupos - os positivos e os negativos -, consoante se deva fazer uma adição ou uma dedução de valores.

### Ajustamentos positivos

A omissão de realização deste género de ajustamentos ao valor transacional das mercadorias, quando necessários, teria como consequência a determinação de um valor aduaneiro mais baixo. Diz-nos Timothy Lions<sup>40</sup> que *“They are designed, of course, to prevent the undervaluation of goods and to protect the customs duty revenues of the Community.”*

As regras relativas aos ajustamentos positivos encontram-se taxativamente enumeradas no art. 32.º do CAC, não podendo ser adicionado ao valor transacional qualquer elemento que não esteja nele expressamente consagrado, tal como frisa no seu n.º 3.

Os elementos a adicionar ao preço das mercadorias têm que se basear sempre em dados objetivos e quantificáveis. No caso de os dados que fundamentam o necessário ajuste não terem as referidas características, deverá ser rejeitada a aplicação do método do valor transacional.

As adições a realizar encontram-se identificadas por als., que analisaremos uma a uma, à exceção da subal. i) da al. a) do art. 32.º, que será objeto de análise independente e mais aprofundada num capítulo próprio, mais à frente.

### Recipientes e Embalagens

O custo do recipiente da mercadoria importada<sup>41</sup>, bem como o custo da embalagem da mercadoria, com inclusão dos materiais e mão-de-obra a eles associados, serão adicionados ao preço pago ou a pagar pelas mercadorias, desde que tenham sido incorridos pelo comprador e não integrem o preço da própria mercadoria.

Cumprе referir que, no caso de recipientes reutilizáveis, ou seja, que possam ser usados em nova importação, o legislador conferiu ao importador a possibilidade de repartir o respetivo custo de acordo com o disposto no art. 154.º das DACAC.

<sup>40</sup> LYONS, Timothy – op. cit., p. 296 e 297.

<sup>41</sup> Quando o recipiente constitui um todo com a mercadoria.

## Bens e serviços fornecidos pelo comprador

Quando o comprador fornece, de forma gratuita ou a custo reduzido, produtos ou serviços que serão usados ou incorporados na produção ou venda das mercadorias importadas, cujo valor não esteja já incorporado no preço pago ou a pagar, deverá então ser aquele adicionado ao preço para efeitos de determinação do valor aduaneiro.

São situações bastante comuns na realidade comercial internacional, que se justificam por diversas razões<sup>42</sup> e que influenciam em maior ou menor medida o preço acordado entre as partes.

Os bens e serviços cujos valores serão assim somados ao preço das mercadorias estão repartidos por quatro categorias e expressamente identificados nas subals. i) a iv) da al. b) do n.º 1 do art. 32.º do CAC<sup>43</sup>.

## Direitos de exploração e de licença

Os direitos de exploração e de licença são montantes devidos pela cessão ou utilização de propriedade intelectual, nomeadamente pelo uso dos direitos relativos ao fabrico, à venda para exportação, à utilização ou à revenda da mercadoria importada<sup>44</sup> e deverão ser adicionados ao valor transacional das mercadorias (art. 32.º n.º 1 al. c) do CAC).

No entanto, a adição de tais montantes está condicionada à verificação dos condicionalismos apontados na referida norma. Desde logo, os montantes relativos aos direitos em questão não poderão ter sido já incluídos no valor a pagar pelas mercadorias. Por outro lado, apenas serão relevantes para este efeito os direitos pagos em relação às mercadorias objeto de valoração, não sendo por exemplo de adicionar o valor relativo aos direitos pagos por mercadorias que já foram ou que apenas serão importadas posteriormente.

O verdadeiro elemento distintivo para a inclusão ou não dos elementos ora em análise é a exigência de que o comprador esteja obrigado ao pagamento desses valores, como exigência para que este possa adquirir as mercadorias. O respetivo pagamento poderá ser efetuado de forma direta ou indireta, mas tem de ser uma condição imprescindível para a compra das mercadorias.

A identificação destas situações na prática comercial é por vezes bastante dúbia, sendo frequentemente necessário analisar não só os contratos celebrados entre as partes, mas também o circunstancialismo que envolve a transação, para

---

<sup>42</sup> São exemplos situações em que o comprador necessita de garantir um determinado grau de qualidade do produto final, enviado a matéria-prima adequada para o efeito, ou quando um comprador tem a possibilidade de obter determinadas matérias-primas ou componentes em condições bastante mais favoráveis do que o produtor obterá.

<sup>43</sup> “i) *matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas, ii) ferramentas, matrizes, moldes e objetos similares utilizados no decurso da produção das mercadorias importadas, iii) matérias consumidas na produção das mercadorias importadas, e iv) trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e de design, planos e esboços, executados fora da Comunidade e necessários para a produção de mercadorias importadas;*”

<sup>44</sup> Art. 157.º das DACAC.

que se possa aferir, com certeza ou de forma presumida<sup>45</sup>, se o pagamento dos direitos de exploração ou de licença são ou não uma verdadeira condição de venda das mercadorias.

O legislador comunitário consagrou os arts. 157.º a 162.º das DACAC a estes elementos do valor aduaneiro e, devido à complexidade e variedade de situações a eles associadas, têm vindo a ser elaborados diversos textos de forma a tentar clarificar e uniformizar as respetivas disposições<sup>46,47</sup>.

### Proveitos que revertem a favor do vendedor

Se estiver acordado entre as partes que, para além do preço pago ou pagar pela mercadoria, o comprador ainda terá de entregar ao vendedor uma parte do rendimento obtido em virtude de utilização, cessão ou revenda do bem importado, o preço pago ou a pagar pelas mercadorias não corresponde claramente à totalidade da contrapartida recebida pelo vendedor pela transação e, como tal, devem estes proveitos ser adicionados ao valor transacional das mercadorias para efeitos de valor aduaneiro.

### Despesas de transporte e de seguro

O A. VII GATT, apesar de ter tentado criar um sistema de determinação do valor aduaneiro equitativo, uniforme e neutro, foi, por motivos históricos e políticos, obrigado a fazer um compromisso no que toca à escolha do *incoterm* que servirá de referência para a valoração aduaneira.

Os *incoterms* são termos estabelecidos pela Camara de Comércio Internacional e que correspondem à definição das condições de entrega de mercadorias no âmbito do comércio internacional, visando definir as obrigações das partes, a partir do momento em que o vendedor cumpre a sua obrigação de entrega.

Independentemente das cláusulas particulares acordadas entre os intervenientes nas transações internacionais, era necessário definir quais as condições que serviriam de referência para efeitos de determinação do valor aduaneiro, de forma a garantir a uniformização do sistema de valoração e a equidade da tributação aduaneira.

A Convenção de Bruxelas, que, tal como já vimos, foi adotada pela maioria dos países europeus<sup>48</sup>, continha um critério de definição do valor aduaneiro que

<sup>45</sup> “Quando o modo de cálculo do montante de direitos de exploração (*royalties*) ou de um direito de licença se reportar ao preço da mercadoria importada, presumir-se-á, salvo proa em contrário, que o pagamento desses direitos de exploração (*royalties*) ou desse direito de licença está relacionado com a mercadoria a avaliar.” (Art. 161.º, 1.º par. das DACAC).

<sup>46</sup> O CCA SVA emitiu o Comentário n.º 3 e a Conclusão n.º 4, enquanto o CTVA proferiu o Comentário n.º 19.1, o Comentário 25.1, a Decisão 1.1 e as Opiniões Consultivas n.º 4.1 a 4.13.

<sup>47</sup> Mais sobre este tema em LUX, Michael, CANNISTRA, Dan e CUADROS, Miguel A. Rodríguez - The Customs Treatment of Royalties and License Fees with Regard to Imported Goods - Global Trade and Customs Journal.

<sup>48</sup> Cfr. Capítulo 2: Enquadramento. Histórico – Principais Acordos sobre o Valor Aduaneiro.

pressupunha a inclusão das despesas com o seguro e o transporte das mercadorias até ao destino de importação. Pelo contrário, noutros países, como os Estados Unidos da América e o Canadá, os sistemas adotados apenas consideravam incluídos no valor das mercadorias para efeitos aduaneiros os custos com o seguro e transporte até ao local de embarque das mercadorias importadas<sup>49</sup>.

Para evitar tomar partido por um dos critérios e, conseqüentemente, por um dos grupos de países em detrimento do outro, o A. VII GATT deixou à escolha de cada um dos seus estados membros a inclusão ou não dos valores relativos ao seguro e transporte das mercadorias para efeitos de valor aduaneiro.

No caso da UE, devido à influência da Convenção de Bruxelas que vigorou durante cerca de 30 anos, foi adotado o *inconterm* CIF (*Cost, Insurance and Freight*) como base para o valor aduaneiro, pelo que tanto as despesas suportadas com seguro e transporte, como as relativas ao manuseamento e manutenção relacionadas com o transporte das mercadorias até à entrada no território aduaneiro da UE devem ser adicionadas ao preço pago ou a pagar pelas mercadorias (art. 32.º n.º 1 al. e) do CAC).

## Ajustamentos negativos

Por último, para atingir o valor aduaneiro, será ainda necessário verificar se não existem valores incorridos com a aquisição da mercadoria importada que devam ser deduzidos ao seu valor transacional. Diferentemente do que se verifica com os ajustamentos positivos, os elementos que agora iremos analisar não constituem regras absolutas, encontrando-se sujeitos a condições.

Desde logo, é requisito obrigatório, para todas as deduções estipuladas no art. 33.º do CAC, que os respetivos valores “*sejam distintos do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas*”. No entanto, nem o CAC, nem as DACAC nos elucidam sobre o que deve ser entendido como “*distintos do preço*”. Por este motivo o CCA SVA elaborou o Comentário n.º 5, relativo ao significado da expressão “apresentados separadamente” para efeito das disposições sobre a determinação do valor aduaneiro das mercadorias. Este comentário clarifica que, para além do preenchimento da Declaração de Valor – DV1<sup>50</sup>, é essencial que a natureza e o montante do valor a deduzir possam ser estabelecidos em termos monetários.

As exclusões consagradas no art. 33.º do CAC reportam-se maioritariamente a custos incorridos após a importação, ou pelo próprio comprador, sendo valores que habitualmente nem sequer se encontram incluídos no preço, mas que se o estiverem poderão ser subtraídos, em determinadas circunstâncias.

<sup>49</sup> LUX, Michael - Guide to Community Customs legislation, p. 200 e ss..

<sup>50</sup> Exigível nos termos dos arts. 178.º e ss. das DACAC.

Podem ser deduzidas as despesas de transporte incorridas após a entrada dos bens no território aduaneiro da UE. Para os casos em que não seja possível determinar a natureza e o montante destas despesas com base nos documentos comerciais, encontram-se consagrados, no art. 164.º das DACAC, alguns métodos para determinação destes elementos.

Podem igualmente ser deduzidas despesas relativas a operações realizadas nas mercadorias já depois da respetiva importação, tal como as resultantes de trabalhos de construção, instalação, manutenção etc.

Uma vez que também ocorrem depois da entrada na UE, são passíveis de subtração ao preço, os valores relativos a direitos de importação ou outros encargos resultantes da importação ou venda das mercadorias na UE<sup>51</sup>.

A al. d) do art. 33.º, por sua vez, faz referência aos montantes pagos pelos direitos de reprodução<sup>52</sup> das mercadorias no território da UE, e a al. e) menciona as comissões de compra, as quais, tal como já referido, serão objeto de melhor análise mais à frente.

Por último, a lei permite ainda a dedução dos valores de juros pagos ao vendedor, fruto de contrato de financiamento para aquisição das mercadorias importadas, desde que para além do requisito geral *supra* mencionado, se cumpram as seguintes exigências: i) que o contrato seja reduzido a escrito, ii) que as mercadorias tenham sido vendidas ao preço declarado, e iii) que a taxa de juro não exceda o nível normal praticado para aquelas transações, naquele país e momento temporal.

Olhando de forma geral para as exclusões ora analisadas, verifica-se que a maior parte delas já se encontravam direta ou indiretamente excluídas do valor transacional das mercadorias, através de outras disposições do CAC<sup>53</sup>. De onde se conclui que, mais uma vez, o legislador pretendeu, por um lado, dar maior ênfase às exceções e, por outro, tentar evitar interpretações divergentes, devido às exigências de uniformização e segurança jurídicas transversais a este capítulo da matéria aduaneira.

<sup>51</sup> Estes encargos encontram-se “incluídos no preço faturado, por exemplo, no caso de contrato franco domicílio (código “incoterm” DDP, entrega direitos pagos)” in Manual do Valor Aduaneiro, p. 170.

<sup>52</sup> Entenda-se aqui como direitos de reprodução, os que possam ser assim considerados em matéria de Propriedade Intelectual.

<sup>53</sup> Art. 32.º n.º 1 al. a), subal. i) do CAC “com exceção das comissões de compra”, al. e) “conexas com o transporte das mercadorias importadas, até ao local de entrada das mercadorias no território aduaneiro da Comunidade” e n.º 5 “não serão acrescentadas ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas as despesas relativas ao direito de reproduzir as referidas mercadorias na Comunidade”.

# Capítulo 4:

## Métodos de alternativos determinação de valor aduaneiro

Tal como referido no capítulo 3, quando não exista valor transacional das mercadorias ou não estejam preenchidas as condições para a aplicação deste método, que é o preferencial, será necessário recorrer a um dos métodos alternativos de determinação do valor aduaneiro, que o legislador comunitário enumera no art. 30.º do CAC.

Como já anteriormente mencionado, estes métodos devem ser utilizados segundo a ordem que apresentam no CAC, à exceção do terceiro e quarto métodos, cuja sequência de aplicação pode ser invertida a pedido do declarante. Faremos, de seguida, uma breve análise destes métodos.

### Métodos do valor transacional de mercadorias idênticas e do valor transacional de mercadorias similares

Em linha com um dos grandes objetivos do A. VII GATT, os dois primeiros métodos escolhidos para determinar o valor aduaneiro das mercadorias, em caso de impossibilidade de uso do preferencial, têm também por base valores

transacionais, no primeiro caso o de mercadorias idênticas e no segundo o de mercadorias similares. Para poderem ser usados para este efeito, os referidos valores têm de ter sido determinados de acordo com o método do valor transacional, nos termos do art. 29.º e com os ajustes dos arts. 32.º e 33.º do CAC<sup>54</sup>.

São dois métodos praticamente iguais, cuja única diferença se prende com a natureza das mercadorias cujo valor transacional se irá utilizar. As suas regras de aplicação são as mesmas, motivo pelo qual analisamos estes dois métodos em conjunto.

O conceito de mercadorias idênticas é-nos fornecido pelo art. 142.º n.º 1 al. c) das DACAC, que exige que as estas sejam produzidas no mesmo país onde o foram as mercadorias a valorar e que tenham as mesmas características físicas, de qualidade e de prestígio comercial, não relevando diferenças menores de aspeto.

Por seu turno, o conceito de mercadorias similares<sup>55</sup> é bastante mais flexível que o anterior, bastando-se com a semelhança entre as mercadorias, não exigindo uma coincidência de todas as suas características nem das suas matérias-primas. A similitude entre as mercadorias é avaliada considerando fatores tais como a sua qualidade, o seu prestígio comercial ou a existência de uma marca, poderem ser “objeto de troca entre si no comércio”<sup>56</sup>, por preencherem as mesmas funções das mercadorias importadas.

Em ambas as metodologias aqui em análise será dada preferência aos valores transacionais de mercadorias produzidas pela mesma pessoa que assegurou a produção das mercadorias a avaliar<sup>57</sup>.

Para que se possa utilizar o valor transacional deste tipo de mercadorias, como valor aduaneiro, as respetivas declarações de importação deverão ter sido aceites pelas autoridades alfandegárias, no mesmo momento<sup>58</sup> ou em momento muito próximo do das mercadorias a valorar<sup>59</sup>, devem ter sido vendidas ao mesmo nível comercial<sup>60</sup> e sensivelmente na mesma quantidade que as mercadorias a avaliar.

Em situações nas quais não exista uma coincidência entre os níveis comerciais e/ou os níveis da quantidade dos bens, poderão ser efetuados os correspondentes ajustes, desde que existam provas que suportem a sua razoabilidade e exatidão, caso contrário deve ser rejeitado esse valor.

<sup>54</sup> Art. 150.º n.º 5 e 151.º n.º 5 das DACAC.

<sup>55</sup> Al. d) do n.º 1 do art. 142.º das DACAC.

<sup>56</sup> *Idem*.

<sup>57</sup> Art. 150.º n.º 4 e 151.º n.º 4 das DACAC.

<sup>58</sup> “Art. 201.º n.º 2 do CAC “A dívida aduaneira considerar-se constituída no momento da aceitação da declaração aduaneira em causa.”

<sup>59</sup> Art. 30.º n.º 2 al. a) do CAC. Mais sobre os conceitos de “mesmo momento” e “momento muito próximo” na Nota Explicativa n.º 1.1 do CTVA.

<sup>60</sup> Referente ao lugar que os intervenientes ocupam na cadeia comercial. Por exemplo um retalhista e um grossista encontram-se em níveis comerciais diferentes.

Também serão objeto de ajustes os custos referentes a transportes e seguro, quando existam “diferenças apreciáveis”<sup>61</sup> entre as despesas relativas às mercadorias a valorar e as mercadorias idênticas ou similares.

Por último, cumpre ainda referir que, à semelhança do que acontece com outras disposições nesta matéria, o legislador determina que, no caso de existir mais do que um valor transacional de mercadorias idênticas ou similares a considerar para determinação do valor aduaneiro, deve ser escolhido o mais baixo<sup>62</sup>.

## Método do valor dedutivo

Não sendo viável a utilização de um dos métodos anteriores, será necessário recorrer ao critério seguinte, consagrado no art. 30.º n.º 1 al. c) do CAC, para a obtenção do valor aduaneiro.

Uma vez que já se tentaram aplicar, sem sucesso, os diferentes valores transacionais disponíveis, irá agora ser tentada uma mera aproximação. Para o efeito, será considerado como ponto de partida o preço unitário de venda das mercadorias importadas, desde que vendidas na UE no seu estado inalterado, ou, no caso de esse preço não estar disponível ou de o lapso temporal entre a importação e a venda ser demasiado longo<sup>63</sup>, o preço unitário de venda de mercadorias idênticas ou similares, com a condição de não serem transacionadas entre partes coligadas.

O preço unitário escolhido nestes termos deverá ser o que tenha o maior número de vendas logo após a importação, para que seja o mais representativo do efetivo valor de mercado dos produtos em questão. Ao referido valor serão deduzidos os montantes correspondentes a elementos que, em princípio, apenas terão ocorrido em momento posterior à importação. De forma a que este seja o mais aproximado possível do valor dos bens aquando da sua entrada no território aduaneiro da UE.

Serão, nomeadamente, subtraídas as despesas relativas a transporte, seguro e conexas, ocorridas já dentro do território comunitário, os direitos de importação e outros valores pagos em virtude da importação ou da venda das mercadorias e, ainda, as comissões ou margens de lucro, bem como as despesas gerais de venda na UE de mercadorias importadas da mesma natureza ou espécie<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> Art. 150.º n.º 2 e 151.º n.º 2 das DACAC. De acordo com IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago – op. cit. p. 358 apenas poderão ser relativas a diferenças de distância ou de meio de transporte, não sendo de ter em consideração diferenças de tarifas.

<sup>62</sup> Art. 150.º n.º 3 e 151.º n.º 3 das DACAC.

<sup>63</sup> Art. 152.º n.º 1 b) das DACAC “mas, em qualquer caso, nos 90 dias seguintes a essa importação.”

<sup>64</sup> A definição de “mercadorias da mesma natureza ou espécie” encontra-se no art. 142.º al. e) das DACAC.

Como *supra* referido, a aplicação do método do valor dedutivo é condicionada à venda das mercadorias objeto de importação no seu estado inalterado. Tal restrição tem todo o fundamento se atendermos à dificuldade que adviria para as autoridades aduaneiras caso se vissem obrigadas a quantificar o custo de tal operação.

Considerando a referida dificuldade, o legislador criou um submétodo dentro do método em análise, que Santiago Ibáñez Marsilla intitula de método do “*valor superdedutivo*”<sup>65</sup>, o qual permite a aplicação das regras do método do valor dedutivo a mercadorias que sejam objeto de alterações já dentro do território comunitário, desde que tal seja expressamente solicitado pelo declarante<sup>66</sup>, uma vez que a cooperação do importador é essencial para a quantificação dos custos suportados com as operações realizadas após a importação.

## Método do valor calculado

Este critério foi hierarquizado em último lugar devido às grandes dificuldades associadas à obtenção e confirmação dos dados que implica, uma vez que este valor aduaneiro corresponde ao somatório de todos os custos associados à produção do respetivo produto no seu país de exportação. O legislador comunitário deixou bem explícito no texto do art. 153.º das DACAC, que define o método em análise, o facto de as autoridades aduaneiras dos Estados Membros não terem autoridade para exigir qualquer documentação a pessoas que não sejam residentes na UE, sendo que apenas poderão verificar tais informações com autorização do produtor e das autoridades aduaneiras do seu país. Os valores cujo somatório irá então constituir o valor aduaneiro encontram-se divididos em três grupos, conforme o art. 30.º n.º 2 al. d) do CAC.

O primeiro grupo de valores a identificar refere-se aos custos de produção, desde as matérias-primas aos com a mão-de-obra. É obrigatória a inclusão dos custos com os recipientes e as embalagens das mercadorias (art. 32.º n.º 1 a), ii) e iii) do CAC), *inputs* fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, desde que usados no processo de fabrico ou na venda dos bens importados, nos termos do art. 32.º n.º 1 al. b) e ainda os custos com os trabalhos identificados no art. 32.º n.º 1 b), iv) do CAC, como por exemplo trabalhos de engenharia, *design*, estudo executados na UE, desde que sejam da responsabilidade do produtor.

O segundo grupo de valores a identificar e somar diz respeito aos lucros e despesas gerais normalmente existentes em vendas de mercadorias da mesma natureza ou espécie. A referência a “*mercadorias da mesma natureza ou espécie*” deve aqui ser entendida no sentido de serem usados estes valores e não os

<sup>65</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago – op. cit., p. 373.

<sup>66</sup> Art. 152.º n.º 2 das DACAC.

fornecidos, no caso de os dados fornecidos pelo produtor não serem conformes com os valores normais das exportações, com destino ao país em causa, feitas por produtores do mesmo país, para mercadorias da mesma espécie ou classe das em questão.

Por último, o terceiro grupo de elementos concerne às despesas de transporte, seguro e manuseamento dos bens importados até à respetiva entrada no território aduaneiro da UE.

## Método do último recurso

Apesar dos métodos de determinação de valor aduaneiro indicados abarcarem quase todas as possíveis situações, o A. VII GATT, no sentido de não deixar qualquer situação sem uma solução no âmbito da valoração aduaneira, criou o chamado método do último recurso, que, não sendo um critério com regras e condições de aplicação previamente definidas, é mais um conjunto de regras e princípios que possibilitam e regulam a criação de um método *ad hoc*.

Este “último recurso” encontra-se regulado no art. 31.º do CAC, que obriga à observação de determinadas disposições no âmbito da determinação do valor aduaneiro com base nesta metodologia.

Desde logo, só poderão ser usados para este efeito os dados que se encontrarem disponíveis na UE, o que se justifica não só devido ao volume de trabalho associado à obtenção de valores de países terceiros, mas também pelo custo inerente à sua obtenção e análise.

Por outra banda, é exigido que a valoração seja feita com recurso a “meios razoáveis”, ou seja, compatíveis com os princípios e disposições gerais das principais fontes de legislação aduaneira: o A. VII GATT, o GATT e o capítulo sobre valor aduaneiro do CAC.

À semelhança do que resulta da NI do art. 7.º do GATT, o CTVA<sup>67</sup> também veio clarificar o que se deve entender pelos referidos “*meios razoáveis compatíveis com os princípios e as disposições gerais*”, esclarecendo que estes deverão passar pela aplicação dos métodos de valoração alternativos com uma flexibilidade razoável, respeitando as disposições legais estipuladas. A aplicação flexível dos métodos terá de respeitar a ordem estabelecida no art. 30.º do CAC e apenas deverão ser usados os dados e informações disponíveis no país de importação quando a sua veracidade seja passível de comprovação pelas autoridades aduaneiras<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> Opinião Consultiva n.º 12.1 sobre a “Aplicação flexível do art. 7.º do Acordo” do CTVA.

<sup>68</sup> Opiniões Consultivas n.º 12.2 sobre a “Ordem de prioridade na aplicação do artigo 7º do Acordo.” e 12.3. sobre a “Utilização de dados de fontes estrangeiras na aplicação do artigo 7º do Acordo”, ambas do CTVA.

Apesar da determinação do valor aduaneiro de acordo com estas regras estar balizada pela respetiva compatibilidade com os princípios e disposições das fontes legislativas, o n.º 2 do art. 31.º vem reforçar, de forma expressa e pela negativa, alguns dos mencionados princípios e disposições, proibindo a utilização de determinados preços e critérios<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Art. 31.º n.º 2 do CAC.

# Capítulo 5: Comissões de Compra

## Introdução

Na legislação aduaneira comunitária existem duas disposições que versam expressamente sobre comissões de compra: uma, nas adições a realizar ao preço pago ou a pagar pelas mercadorias importadas; outra, nas exclusões ao mesmo.

A primeira consta do art. 32.º n.º 1 al. a) do CAC e diz-nos que deverão ser acrescentadas “*na medida em que forem suportados pelo comprador, mas não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias*” todas as comissões, salvo as comissões de compra. O que significa que, no caso de existir um valor relativo a comissões de compra que não esteja incluído no valor aduaneiro, este não deverá ser adicionado ao preço a pagar para efeitos de determinação do valor aduaneiro.

A segunda disposição sobre comissões de compra surge no art. 33.º al. e), consagrando a sua não inclusão no valor aduaneiro, desde que sejam distintas do preço pago ou a pagar pelas mercadorias. Norma que tem, portanto, um âmbito bastante mais alargado que a disposição anterior, incluindo situações abrangidas por esta.

Apesar de semelhantes, estas duas disposições consagram vertentes diferentes da “exceção das comissões de compra” ao valor transacional como “... *pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste*”: a da não inclusão, caso o valor não esteja incluído no preço e a da exclusão, nas situações em que esteja incluído no preço, mas cumpra o requisito da distinção.

## Definição

Para efeitos de determinação de valor aduaneiro, o conceito de comissões de compra deve ser compreendido como “*as quantias pagas por um importador ao seu agente pelo serviço que lhe presta ao representá-lo na compra das mercadorias a avaliar.*”<sup>70</sup>

Desde logo, e antes de iniciarmos uma análise sistemática do seu conteúdo, deve realçar-se o facto de a mencionada disposição do CAC ter sido literalmente transcrita da NI do art. 8.º n.º 1 al. a), i) do A. VII GATT, à exceção da referência à expressão “*no estrangeiro*”, que não foi transcrita, porventura de forma a não conceder uma excessivo ênfase à localização da atividade prestada pelo agente, que não é claramente um fator determinante para a verificação da existência de comissões de compra<sup>71</sup>.

Visto que a definição de comissões de compra consagrada na lei não é suficientemente clara e objetiva, acarreta consigo inúmeras dúvidas de interpretação e incerteza jurídica, com tal, tanto o CTVA, como o CCA SVA elaboraram textos que tentam auxiliar não só os importadores como também as próprias autoridades aduaneiras na aplicação prática do conceito, como veremos mais à frente.

## Fundamento da exceção das Comissões de Compra

Fará sentido tentar compreender melhor a razão de ser das exceções relativas às comissões de compra na legislação aduaneira, analisando para o efeito a motivação que serviu de base à consagração das disposições já identificadas.

Cumpra, desde logo, referir que esta exclusão apenas surgiu com a adoção do A. VII GATT. Até essa data, os atuais Estados Membros da UE aplicavam as regras estabelecidas pela Convenção de Bruxelas. De acordo com esta convenção, deveria vigorar nos ordenamentos jurídicos dos estados ratificadores uma conceção teórica do valor aduaneiro, designado de “preço normal”, tal como já tivemos oportunidade de ver no capítulo 2. Nos termos do art. 1.º n.º 2 al. b) da referida convenção e da respetiva NI, deveria considerar-se, para determinação do preço normal, que “*o vendedor suporta e inclui no preço todas as despesas relacionadas com a venda e a entrega das mercadorias no porto ou lugar de entrada*”, incluindo-se, no mencionado conceito de despesas, entre outros

<sup>70</sup> Art. 32.º n.º 4 do CAC.

<sup>71</sup> Cfr. IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago – op. cit., p. 196.

elementos, as “*comissões*”, sem qualquer distinção quanto à sua tipologia, abrangendo, portanto, também as comissões de compra.

Com a ratificação do GATT e respetiva transposição para o ordenamento jurídico comunitário, esta exceção relativa às comissões de compra passou a estar expressamente consagrada, se bem que a respetiva sua prática estivesse desde o início limitada, devido a ambiguidades e incertezas relacionadas com a respetiva interpretação.

O fundamento para a existência da exceção relativa às comissões de compra no que respeita ao valor aduaneiro prende-se com a razão de ser das próprias comissões e os serviços que as mesmas pretendem remunerar. Estes serviços são prestados não ao vendedor das mercadorias mas ao seu comprador, que as poderia adquirir, assegurando diretamente essa atividade, sem necessidade de recorrer a um agente de compra para o efeito. Porém, fatores associados à distância, língua, cultura de comércio, entre outros, tornam determinados mercados mais difíceis para os importadores. Se existem compradores que, pela sua dimensão ou presença em determinado mercado podem suportar e justificar o destacamento de um funcionário, ou até mesmo de uma equipa, para assegurar o contato com fornecedores, grande parte dos compradores internacionais não se encontra nessa situação.

Sendo uma atividade que pode ser desenvolvida pelo próprio comprador, e que nessas circunstâncias o seu custo não acresce ao valor aduaneiro, não parece justo que as despesas relativas à mesma atividade tivessem de ser adicionadas, somente devido ao facto de a prestação ser subcontratada.

## Características da atividade de um agente de compra

De acordo com o que esclareceu o CTVA, no seu Comentário 17.1, sobre as comissões de compra, a sua existência está dependente da natureza das atividades efetivamente desenvolvidas pelo agente (comissionista). Assim sendo, a caracterização das mesmas reveste importância crucial nesta matéria.

Uma vez que a “*denominação e a definição exata das funções destes intermediários não ser a mesma nas diferentes legislações nacionais*”<sup>7273</sup> e como a legislação aduaneira não contém uma definição dos serviços que deverão ser consideradas típicos da atividade de um agente de compra, mesmo sabendo que

---

<sup>72</sup> Nota Explicativa 2.1., “comissões e intermediação no âmbito do art. 8º do Acordo”, do CTVA.

<sup>73</sup> Embora não pretendendo aprofundar a temática sobre quais as figuras contratuais nacionais e europeias que se poderiam aplicar a estas atividades, cumpre referir que a mais conhecida e aplicada atualmente é a de agência. Mais sobre este contrato em MONTEIRO, António Pinto – Contrato de Agência e ANTUNES, José A. Engrácia – Direito dos Contratos Comerciais, p. 439 e ss.

não revestem de força vinculativa<sup>74</sup>, deveremos analisar e ter em consideração o conteúdo dos textos dos Comitês CTVA e CCA CV sobre o tema.

O CTVA emitiu a “Nota Explicativa 2.1., “comissões e intermediação no âmbito do art. 8º do Acordo”, que vem caracterizar tal atividade, nomeadamente através da distinção com a desenvolvida pelos corretores. Por sua vez, o CCA SVA elaborou a “Conclusão n.º 14: “Importações por intermédio de agentes contratados”, que apresenta um caso prático acompanhado de um parecer. De seguida, atentando a estes textos, iremos tentar definir os serviços típicos de um agente de compra e elencar as suas características determinantes.

Um agente participa na conclusão de um contrato de compra e venda, comprando mercadorias tanto em nome próprio, como em nome do comprador, mas sempre por conta deste último. A sua remuneração pode ser uma percentagem do valor das mercadorias, mas não é obrigatório que o seja<sup>75</sup>.

As atividades mais clássicas de um agente de compra consistem no estabelecimento de contatos com possíveis fornecedores, eventualmente indicados pelo comprador, na recolha de amostras, na transmissão de exigências do comprador ao fornecedor e na colocação de encomendas, mas podem incluir outras atividades tais como a prospeção de fornecedores, a verificação de mercadorias, a assistência na contratação do transporte, armazenagem e entrega<sup>76</sup>.

## Prova da existência de uma comissão de compra

O tratamento das comissões de compra, concretamente a sua aceitação como tal, depende da verdadeira natureza dos serviços prestados pela pessoa em questão, sendo o fator relevante a realidade fáctica e não a sua denominação ou formalização<sup>77</sup>.

Uma vez que é o importador quem retira ou não adiciona determinado elemento do valor transaccional, como fundamento de consistir numa comissão de compra, deverá ser seu o ónus da prova. Sempre que as autoridades nacionais considerarem a prova insuficiente, o valor em questão não será considerado como comissão de compra para este efeito. É, portanto, de extrema importância para o importador não só a certeza jurídica sobre quais os serviços contemplados, mas

<sup>74</sup> Os textos emitidos tanto pelo CCA SVA, como pelo CTVA, não têm de força vinculativa, mas devem ser usados como auxiliares na interpretação das normas sobre a valoração aduaneira.

<sup>75</sup> “*Buying agents are generally remunerated through a buying commission, independent of the price of the goods.*” World Customs Organization – Customs Valuation, p. 23.

<sup>76</sup> MORENO OROZCO, Mtro. Eduardo I., op. cit., p. 40, diz-nos que, para efeitos de valoração aduaneira, a função do agente de compra nas operações de comércio internacional são: representar o importador; procurar fornecedores; obter amostras; prestar serviços relacionados com o transporte; negociar preços mais baixos; ajuda a preencher a documentação; agrupar envios.

<sup>77</sup> Neste sentido IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago, op. cit. p. 205 “*en materia de comisiones de compra, tanto en el EEUU como en la UE, se concede un carácter accesorio a las formalidades frente la situación jurídica de fondo.*”

acima de tudo quais os elementos probatórios a indicar, necessários para a comprovação da existência da comissão de compra.

O Comentário 17.1., “comissões de compra”, do CTVA, fornece-nos algumas orientações sobre os meios de prova a serem preferencialmente utilizados para a comprovação da existência de uma remuneração com caráter de comissão de compra<sup>78</sup>.

Um dos elementos de prova que deverá ser apresentado, caso exista, é o contrato escrito que regula a relação entre o comprador e o seu agente. Apesar de, por si só, não provar necessariamente a existência da comissão, o facto de o contrato conter a descrição de atividades típicas de um agente de compra é um elemento importante a considerar.

Deverão, ainda, ser apresentados documentos que a confirmem, tal como: correspondência trocada entre as partes, notas de encomendas, comprovativos de pagamento, cartas de crédito, etc.

O CTVA enumera ainda, no mencionado comentário, alguns indícios que também deverão ser valorados, os quais, a existirem, apontam para a inexistência de uma comissão de compra. São fatores e circunstâncias contrários à natureza das atividades de um agente de compra, e portanto incompatíveis ou bastante improváveis com a sua atividade. Serão os casos da aquisição da propriedade das mercadorias pelo agente<sup>79</sup>, da assunção, por este, do risco da transação, o que poderá decorrer, por exemplo, do facto de manter o seu próprio stock, de pagar as mercadorias com fundos próprios, porque, ao atuar dessa forma, o agente estaria a contratar por conta própria e não por conta do comprador<sup>80</sup>.

Cumpram referir que, tanto os Comitês CCA SVA e CTVA, como o TJUE<sup>81</sup>, consideraram já, não ser incompatível com a existência de uma comissão de compra, para efeitos de valoração aduaneira, o facto de o intermediário ter refaturado as mercadorias ao comprador.

A falta de controlo pelo importador (principal) da transação intermediada também pode ser inconsistente com uma relação de agência, para estes efeitos, sendo, portanto, indícios negativos a ignorância do comprador da identidade do fornecedor, a possibilidade de o intermediário fazer pedidos ou trocar condições sem consultar o comprador, a existência de um vínculo entre o agente e o vendedor, etc.

Como vemos, a existência de comissões de compra nem sempre será inequívoca e objetiva, pois a respetiva conclusão dependerá de inúmeros factos

<sup>78</sup> Embora em sede judicial vigorem sempre as regras de processo civil sobre a apreciação e valoração da prova, não deverá ser descurada a análise destas diretrizes.

<sup>79</sup> De acordo com MEDEIROS, Eduardo Raposo de – O Direito Aduaneiro: Sua vertente internacional, p. 135, o comissionista “participa na conclusão de um contrato de venda, sem ser, em algum momento, proprietário da mercadoria”.

<sup>80</sup> A contrario Ac. Hepp, Ac. do TJEU, proc. C-299/90, de 25 de julho de 1991, ponto 14.

<sup>81</sup> Conclusão n.º 14: Importações por intermédio de agentes contratados”, do CCA SVA, Comentário 17.1 do CTVA, ponto 13 e Ac. Hepp. Nestes casos é normalmente exigível ao importador que apresente a fatura do fornecedor ou outro comprovativo dessa venda.

relacionados com a concreta relação estabelecida entre as partes. Os importadores terão todo o interesse em cooperar com as autoridades aduaneiras através da apresentação de toda a documentação e informação consideradas necessárias e por aquelas solicitadas.

## A exigência da apresentação separada do preço

Esta condição apenas se aplica às comissões de compra contempladas no art. 33.º, e) do CAC, ou seja, e diferentemente do disposto no art. 32.º n.º 1, a), i) do CAC, a transações feitas através de um intermediário nas quais a comissão de compra tenha sido incluída no preço a pagar pelas mercadorias. Nestas situações, o montante correspondente à comissão pode ser excluído do valor aduaneiro, desde que, para além da prova da existência da comissão de compra, a mesma seja distinta do preço.

O “Comentário n.º 5 do CCA SVA relativo ao significado da expressão “apresentados separadamente”, para efeitos das disposições sobre a determinação do valor aduaneiro das mercadorias, estabelece algumas orientações sobre o assunto. O essencial é que para considerar determinado valor como sendo uma comissão ou outro elemento, distinto do preço, a excluir é necessário que a respetiva natureza e montante possam ser estabelecidos, nomeadamente através de documentação que o importador tenha em sua posse.

Tal comentário esclarece ainda que o importador, para o efeito, deve fazer referência ao elemento excecionado na casa do DV 1<sup>82</sup>. Todavia, no Ac. proferido no proc. C-152/01, em 20 de novembro de 2003, o TJUE concluiu que os juros pagos pelo comprador ao vendedor preenchem a condição da distinção do preço, se a declaração de valor e respetiva fatura mencionarem o preço líquido dos referidos juros.

Quando o montante referente às comissões de compra não vem discriminado, encontrando-se indistintamente incluído no valor aduaneiro das mercadorias, aquele considera-se parte do valor transacional, nos termos do art. 29.º do CAC<sup>83</sup>.

## Jurisprudência europeia e nacional

No que toca à jurisprudência do TJUE, deve referir-se que não existem muitos acórdãos abordando especificamente o tema das comissões de compra. Iremos concentrar-nos na análise de dois, que se centram sobretudo na identificação das transações relevantes para efeitos de determinação do valor aduaneiro quando

<sup>82</sup> O formulário DV1 é uma declaração dos elementos relativos ao valor aduaneiro, que deverá ser apresentada nos termos dos arts. 178.º e ss. Das DACAC.

<sup>83</sup> Conclusão constante dos Acs. do TJUE, proc. C-379/00, de 5 de dezembro de 2002 e proc. C-468/03, de 20 de outubro de 2005.

exista intermediação, mas dos quais se retira uma alteração na postura do TJUE sobre a temática.

O Acórdão *Unifert*<sup>8485</sup> tem por base o caso de um grupo de empresas europeu – Unifert -, que adquiriu mercadorias a vendedores sedeados em países terceiros através da Ferdis, uma empresa do grupo, a qual as faturava, ainda por desalfandegar, às várias filiais. No âmbito do desalfandegamento, realizado pela Unifert, o valor declarado era obtido através do método do valor calculado, não incluindo uma intitulada comissão de compra de 6% paga à Ferdis, indicada como vendedora.

Numa ação de fiscalização, foram detetadas estas exclusões e a Unifert condenada ao pagamento dos tributos aduaneiros correspondentes, resultantes da correção do valor aduaneiro efetuada pela equipa inspetiva. No âmbito do recurso apresentado, foram colocadas algumas questões ao TJUE, entre as quais a seguinte: se o preço com base qual é fixado o valor aduaneiro abrange o que se designa de comissão de compra.

Apesar do Advogado Geral, nas suas conclusões<sup>86</sup>, referir corretamente que se deve ter “*em conta a realidade das relações existentes entre as partes contratantes, competindo às autoridades nacionais e, no caso concreto, à autoridade judiciária em causa, a verificação em concreto, abstraindo dos termos utilizados pelas partes, de se uma determinada comissão constitui efetivamente uma soma paga como contrapartida daquela prestação específica ou se a dita comissão representa simplesmente uma parte do preço de compra ...*”, o TJUE concluiu, no caso concreto, que o pagamento efetuado pelo comprador ao vendedor a título de comissão de compra fazia parte do preço a pagar pelas mercadorias.

A questão da natureza da atividade exercida pela Ferdis não foi colocada tendo aparentemente o TJUE baseado a referida conclusão apenas no facto de a Ferdis ser a vendedora das mercadorias, alegando o Tribunal como resposta a eventuais desigualdades de tratamento, invocadas pela Unifert, a circunstância de, uma vez que se tratam de vendas sucessivas, qualquer empresa na sua posição poder optar por basear a sua declaração aduaneira no preço de uma venda anterior e como tal evitar o pagamento de direitos sobre as comissões.

O caso que esteve na base do Acórdão Hepp<sup>87</sup> é bastante semelhante: uma empresa - a Hepp - comprava mercadorias a outra – a Novimex -, a qual as adquiria para o efeito, no Extremo Oriente, sendo cobrada uma comissão. A

<sup>84</sup> Ac. do TJUE, proc. C-11/89, de 6 de junho de 1990.

<sup>85</sup> Embora no Ac. se examinem várias outras questões, vamos basear-nos nesta análise apenas nas que relevam para o tema das comissões de compra.

<sup>86</sup> Conclusões do Advogado-Geral Giuseppe Tesaurò, de 28 de março de 1990, proc. C-11/89, ponto 10.

<sup>87</sup> Ac. do TJUE, processo C-299/90, de 25 de julho de 1991.

declaração aduaneira era feita pela Hepp, indicando um preço líquido das comissões e a Novimex como vendedora.

As questões colocadas ao TJUE não se prenderam com a natureza das atividades do intermediário, visto que se encontrava assente que a Novimex era um agente de compra, adquirindo as mercadorias em nome próprio, mas por conta da Hepp, mas antes com o facto de a Novimex ter refaturado as mercadorias e figurar como vendedora na declaração aduaneira.

Se fosse seguida à letra a posição adotada pelo TJUE no acórdão anterior, dever-se-ia concluir que, como quem figurava como vendedora na declaração aduaneira era o agente de compras, a totalidade do pagamento efetuado a este deveria ser considerada para efeitos de valor aduaneiro.

Contudo, não foi esta a posição aqui adotada pelo TJUE, que se afastou expressamente da doutrina subscrita pelo acórdão anterior<sup>88</sup>, considerando, que não obstante existirem aparentemente duas transações, uma entre o fornecedor e o agente e outra entre o agente e o comprador, na prática comercial existente entre as partes, o agente representava o comprador, pelo que a verdadeira transação se verificou entre o fornecedor e o comprador, devendo ser esta, conseqüentemente, a transação a considerar para efeitos de determinação do valor aduaneiro.

Conclui ainda o TJUE que a formalização da declaração aduaneira, concretamente a indicação da Novimex como vendedora, não se deveria sobrepor à realidade da situação e, portanto, não deveria a comissão de compra ser adicionada ao valor aduaneiro das mercadorias.

Retira-se da análise destes Acs., que o TJUE, também no que respeita à existência de comissões de compra, defende o princípio do primado da substância sobre a forma.

Na jurisprudência nacional a temática das comissões de compra em sede de valoração aduaneira apenas foi suscitada em dois Acs. do TCAS<sup>89</sup>, motivados pela impugnação de duas liquidações adicionais que tiveram por base os mesmos factos, uma relativa aos direitos aduaneiros e a outra ao IVA. Para além de decidirem ambos no mesmo sentido, os Acs. fundamentaram as suas decisões nos mesmos argumentos, ainda que o primeiro de forma mais desenvolvida que o segundo.

Nos casos em apreço, veio o TCAS a considerar que não tinham apresentados elementos probatórios que permitissem concluir pela existência de serviços de um

<sup>88</sup> “Segundo o Governo alemão, o importador tem o direito de escolher entre o preço destas duas vendas sucessivas para determinação do valor aduaneiro. Resultaria do acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de Junho de 1990, Unifert (C-11/89) ... Esta tese não pode ser acolhida, pois vai contrariar o objetivo fixado pelo regulamento de base que visa, de acordo com o sexto considerando, estabelecer um sistema equitativo, uniforme e neutro de determinação do valor aduaneiro que exclui a utilização de valores arbitrários ou fictícios.”

<sup>89</sup> Acs. do TCAS, de 15 de setembro de 2009 e 8 de maio de 2012.

agente de compra. Será interessante salientar os elementos valorados pelo TCAS para concluir pela inexistência de uma comissão de compra: a falta de apresentação de um contrato entre o comprador e o agente ou de outra documentação que fizesse prova do mesmo, bem como das faturas correspondentes à compra das mercadorias por este último ao fornecedor e, ainda, o facto de notas de débito com os valores relativos a comissões de compra discriminarem serviços de expedição, manuseio e controlo de qualidade de mercadorias.

As decisões resultaram pois, do normal funcionamento das regras gerais sobre o ónus da prova, afirmando o TCAS que o comprador se deveria ter munido da prova documental necessária para a demonstração da existência das comissões de compra cujos montantes excluiu do valor aduaneiro declarado.

## As “vendas sucessivas”

Não estando teoricamente relacionada com a exclusão ou não inclusão de montantes relativos a comissões de compra no valor aduaneiro das mercadorias, a verdade é que, na prática, a figura das vendas sucessivas permite, em determinados casos, obter o mesmo efeito prático, com elementos probatórios mais acessíveis. Por este motivo consideramos relevante no âmbito deste estudo, fazer uma análise mais detalhada desta figura.

Como já mencionámos aquando da análise da definição de valor transaccional, este é calculado com base no preço “*das mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade*”. Ora, na prática comercial internacional, as cadeias comerciais são complexas, envolvendo muitas vezes diversas compras e vendas antes da “última venda” destinada ao território do país de consumo final.

Como já vimos anteriormente, a lei (n.º 1 do art. 147.º das DACAC) criou uma presunção legal, estabelecendo que “*é indicação suficiente*” de que a venda é uma exportação com destino ao território aduaneiro da UE o facto de as respetivas mercadorias serem declaradas para livre prática.

A segunda parte da norma limita a sua aplicação à “última venda”, quando existam diversas operações de compra anteriores à introdução em livre prática. Se o importador pretender usar como base para o valor aduaneiro uma venda anterior à última, terá de provar que a venda em questão, independentemente do lugar que ocupe na cadeia comercial, “*foi realizada tendo em vista a exportação*” ao território aduaneiro da UE.

Esta limitação do âmbito de aplicação da presunção justifica-se facilmente, por razões de controlo associadas a possíveis situações de fraude, visto que a

utilização do preço de uma venda anterior resultaria, na grande maioria dos casos, numa redução no valor aduaneiro e conseqüentemente no montante de tributos aduaneiros a pagar.

A poupança por parte dos operadores económicos por efeito da utilização das “vendas sucessivas” é semelhante à obtida através da exceção das comissões de compra, eliminando-se do valor aduaneiro, no primeiro caso, os lucros de uma operação interposta e, no segundo, a remuneração de um intermediário. Sendo que muitas das situações abrangidas pelas comissões de compra, em particular as que envolvem refaturação das mercadorias pelo agente, consubstanciam também uma situação de “vendas sucessivas”<sup>90</sup>.

Pelo que, fará todo o sentido analisar esta figura, à semelhança do que se fez para as comissões de compra.

O Comentário n.º 7 do CCA SVA, para além de nos fornecer uma interpretação mais aprofundada do art. 147.º das DACAC, identifica possíveis elementos probatórios a utilizar, e descreve diversos exemplos de casos práticos comentados. O importador poderá demonstrar que uma venda anterior foi para exportação com destino ao território aduaneiro da UE provando, nomeadamente<sup>91</sup>, que as mercadorias foram fabricadas de acordo com normas comunitárias, que às mesmas não se poderia dar outra utilização ou destino, que foram produzidas para um comprador específico na UE, ou que, tendo a transação sido objeto de intermediação, as mercadorias foram enviadas diretamente para a UE. Ou seja, a marcação CE das mercadorias, uma nota de encomenda de um comprador da UE, ou mesmo um *Bill of Lading*, poderão ser documentos probatórios bastantes do destino das mercadorias, nos termos acima descritos.

Paralelamente, como no caso de qualquer declaração de valor aduaneiro tendo por base o método do valor transacional, deverá o declarante prestar todas as informações necessárias relativas à transação e juntar a fatura, com base na qual se pretende calcular o valor aduaneiro.

Ora, como já verificámos, a comprovação da existência de comissões de compra nem sempre é fácil sendo, provavelmente, mais fácil lograr a prova da existência de uma venda anterior se destinava à exportação com destino à UE.

A figura das vendas sucessivas é conhecida nos três grandes blocos comerciais – Estados Unidos da América, UE e Japão.<sup>92</sup> Todavia, recentemente, a sua compatibilidade com o A. VII GATT foi colocada em questão pelo CTVA, através do Comentário n.º 22.1, de julho de 2007, “o significado da expressão “vendidas para exportação com destino ao território do país de importação” nas

<sup>90</sup> Situação retratada nos Acs. Unifert e Hepp já analisados. Tendo-se concluído que o importador não é obrigado a optar pela escolha de um preço anterior para que o valor de uma comissão de compra não seja incluído no valor aduaneiro.

<sup>91</sup> É necessariamente uma enumeração ilustrativa, como afirma IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago – op. cit., p.180.

<sup>92</sup> In DESIDERIO, Danilo e DESIDERIO, Frank J. - Thoughts on the ‘first sale’ rule.

vendas sucessivas”. Este texto, no fundo, completa a Opinião Consultiva 14.1, relativa à mesma expressão, centrando-se nos casos em que existam duas ou mais vendas sucessivas, uma vez que este último texto é omissivo quanto a essas situações<sup>93</sup>.

Nesse comentário, o CTVA afirma que o valor transacional das mercadorias para efeitos de determinação do valor aduaneiro deve ser determinado com base na “última venda” antes da introdução das mercadorias no território do país de importação e nunca na “primeira venda”, invocando para tal inúmeros argumentos retirados do próprio texto do A. VII GATT<sup>94</sup>. Apesar dos textos do CTVA não serem vinculativos para a interpretação a adotar pelos estados ratificadores do GATT<sup>95</sup>, com certeza que terão influência.

Por outro lado, parece ser certo que as disposições de aplicação do CAM<sup>96</sup>, que ainda não foram publicadas, mas para as quais já existe uma proposta, não irão conter uma norma equivalente à do art. 147. n.º 2 das DACAC<sup>97</sup>, eliminando a possibilidade do importador adotar, para efeitos de determinação do valor transacional, uma venda que não seja a “última venda” na cadeia comercial antes da introdução das mercadorias no território do país importador<sup>98</sup>.

Estes fatores que mencionamos abriram as portas a “*tempo de incertezas*”, nas palavras de Santiago Ibáñez Marsilla<sup>99</sup>, sobre a temática das vendas sucessivas, mais concretamente sobre o futuro desta figura no direito aduaneiro da UE<sup>100</sup>.

A possibilidade de eliminação da figura em análise tem suscitado grande contestação por parte de operadores económicos que, como importadores, baseiam os seus valores transacionais numa venda anterior à “última venda”, os quais, no caso de se verificar a eliminação da figura das vendas sucessivas na legislação aduaneira comunitária, poderão ver os seus encargos com direitos aduaneiros aumentar consideravelmente.

A perspetiva desta provável eliminação, faz com que a análise mais aprofundada do tratamento das comissões de compra em sede de valoração aduaneira tenha ainda mais relevância. Eliminando-se a faculdade, concedida pelo CAC e de que ora beneficiam os importadores, de utilização do preço correspondente a uma venda anterior, que é normalmente de valor inferior, e

<sup>93</sup> Opinião Consultiva 14.1 - Significado da expressão “vendas para exportação com destino ao território do país de importação”, do CTVA.

<sup>94</sup> Mais sobre os argumentos do CTVA no seu Comentário 22.1 e a sua validade em RUESSMANN, Laurent e WILLEMS, Arnoud - Revisiting the First Sale for Export Rule: an attempt to remove fairness in the interests of raising revenues, without improving legal certainty.

<sup>95</sup> Anexo II par. 2 al. a) do A. VII GATT.

<sup>96</sup> O CAM, aprovado pelo Regulamento (CE) n.º 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2008, apenas tem alguns dos seus artigos em vigor e aguarda a publicação das suas disposições de aplicação para entrar em vigor por completo. Entretanto Comissão Europeia apresentou ao Parlamento Europeu e ao Conselho, uma proposta de regulamento que estabelece o Código Aduaneiro da União (CAU), que será apenas uma reformulação do CAM de que o revogará quando publicado.

<sup>97</sup> Ver nota de rodapé n.º 11.

<sup>98</sup> Também referido por FABIO, Massimo – Customs Law of the European Union, pp. 4-9 e 4-10.

<sup>99</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago – op. cit, p. 183.

<sup>100</sup> Vamos ter de aguardar a publicação do CAU e das respetivas disposições de aplicação para confirmar as intenções da UE sobre esta matéria.

sendo, como se sabe, de crucial importância para os operadores económicos, nomeadamente os que operam no mercado internacional e realizam importações, pagar o mínimo de impostos relacionados com as mesmas através da declaração de um valor aduaneiro mais reduzido, pode presumir-se que eles irão recorrer a todos os meios alternativos à sua disposição para o efeito. Dentro desses meios estão, claramente, a não inclusão ou dedução dos montantes referentes a comissões de compra do valor aduaneiro das mercadorias e, ainda, eventuais alterações às cadeias comerciais usadas, nomeadamente através da contratação de agentes de compra, nos termos descritos, em vez da aquisição das mercadorias a importar a centrais de compras ou revendedores de mercadorias, caso a vantagem fiscal as justifique.

# Capítulo 6:

## Conclusão

A importância da valoração aduaneira na atualidade é inquestionável, uma vez que enquanto base de cálculo dos tributos aduaneiros, tem influência direta nos custos incorridos pelos operadores económicos nas suas importações.

Na presente dissertação procedemos à análise das regras sobre a determinação do valor aduaneiro atualmente vigentes na UE, que advêm do A. VII GATT, em especial do critério principal que utilizam - o método do valor transacional - o qual parte do preço de venda da mercadoria importada, sujeitando-o a diversos ajustamentos, através de adições e deduções. Pudemos então destacar aspetos relevantes na interpretação e aplicação das normas, tais como a amplitude dos conceitos ou condicionalismos exigidos.

Entre os elementos que, em certas circunstâncias, não fazem parte do valor aduaneiro encontram-se as comissões de compra, a quem dedicamos uma análise mais aprofundada.

Dentro das atividades que identificámos como típicas de um agente de compras, para efeitos de valoração aduaneira, encontram-se, entre outras, a prospeção de fornecedores e estabelecimento de contato com os mesmos - transmitindo exigências do comprador e colocando de encomendas -, a recolha de amostras, em representação do comprador, agindo em nome próprio, ou do comprador, mas sempre por conta deste último.

Para lograr a qualificação de um determinado montante como comissão de compra, com a conseqüente exclusão ou não inclusão no valor aduaneiro, será necessário que o importador disponha de elementos probatórios que atestem a verdadeira natureza dos serviços prestados pelo intermediário de compra.

Verificámos que no que toca à existência de uma comissão de compra para efeitos aduaneiros é privilegiada a realidade fática em detrimento da respetiva formalização. Nessa medida, o teor do contrato que titula a relação de intermediação, não é prova suficiente, sendo essencial a demonstração da sua realidade prática.

Uma questão destacada na análise foi a das “vendas sucessivas”, que como confirmámos, permite a utilização pelo declarante aduaneiro do preço, normalmente mais baixo, de uma venda anterior à “última venda” para exportação com destino ao território aduaneiro da UE e, como tal, atinge um efeito prático semelhante ao da exclusão do valor das comissões de compra.

Concluimos que, ao contrário da demonstração da existência de uma comissão de compra, a prova de que uma venda anterior já tinha como destino a exportação para o território aduaneiro da UE é, normalmente, mais fácil e inequívoca, conferindo assim a utilização da figura das vendas sucessivas maior certeza jurídica ao importador.

Com a provável eliminação da legislação aduaneira da disposição, largamente invocada, é de antever que operadores económicos internacionais, que atualmente beneficiam dessa possibilidade, venham recorrer à exceção das comissões de compra para poder continuar a ser tributados por um valor aduaneiro inferior.

A certeza jurídica potencia a confiança e a confiança é um das traves principais onde alavanca o desenvolvimento económico. Neste contexto, e como conclusão geral do estudo, não podemos deixar de referir a importância que a nosso ver poderia ter uma melhor clarificação do alcance do conceito de *comissões de compra* promovendo a segurança dos operadores numa economia mais eficiente.

# Bibliografia

1. ALEIXO, Nuno, ROCHA Pedro e DEUS, Ricardo de – **Código Aduaneiro: Anotado e Comentado**. Lisboa: Rei dos Livros, Maio de 2007. ISBN 978-972-51-1121-5.
2. ANTUNES, José A. Engrácia – **Direito dos Contratos Comerciais**. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3935-0.
3. ANTUNES, José A. Engrácia – **Os Grupos de Sociedades: Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária**. 2.<sup>a</sup> edição revista e atualizada. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. ISBN 972-40-1629-3.
4. CABELLO PÉREZ, Miguel – **Las Aduanas y el Comercio Internacional**. Madrid: ESIC Editorial, 2000. ISBN 84-7356-226-7.
5. BERR, Claude J. e TRÉMEAU, Henri – **Le droit douanier, Communautaire et national**. 7.<sup>a</sup> edição. Paris: Economica, 2006.
6. DESIDERIO, Danilo e DESIDERIO, Frank J. - Thoughts on the 'first sale' rule. *World Customs Journal*. Volume 4, número 1, Março de 2010, pp. 39 - 44. [Consult. 29.09.2013] Disponível em WWW:<URL: <http://www.worldcustomsjournal.org/media/wcj/-2010/1/Desiderio.pdf>.
7. FABIO, Massimo – **Customs Law of the European Union**. 2.<sup>a</sup> edição revista. The Netherlands: Kluwer Law International, 2010. ISBN 978-90-411-3277-2.
8. FERREIRA, Eduardo Paz e ATANÁSIO, João - **Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Económico: Comércio Internacional**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. ISBN 972-40-2146-7.
9. GALERA RODRIGO, Susana – **Derecho Aduanero Español y Comunitario: La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes**. Madrid: Editorial Civitas, 1995.
10. IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago – **El Valor en Aduana: Análisis a la luz de su aplicación internacional**. Madrid: Taric, 2010. ISBN 978-84-86882-21-1.
11. LYONS, Timothy – **EC Customs Law**. 2.<sup>a</sup> edição. Oxford: Oxford University Press, 2008. ISBN 978-0-19-921674-1.
12. LUX, Michael - **Guide to community customs legislation**. Bruxelas: Bruylant, 2002. ISBN 2-8027-1512-7.
13. LUX, Michael, CANNISTRA, Dan e CUADROS, Miguel A. Rodriguez - The Customs Treatment of Royalties and License Fees with Regard to

Imported Goods - Global Trade and Customs Journal. ISSN: 1569-755X.  
Vol. 7, n.º 4, (2012) p. 120 -142.

14. MEDEIROS, Eduardo Raposo de – **O Direito Aduaneiro: Sua vertente internacional**. 2.ª edição. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1985.
15. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, Direcção de Serviços de Tributação Aduaneira, Divisão de Origens e Valor Aduaneiro – **Manual do Valor Aduaneiro**. 9.ª atualização. Lisboa 2004. [Consult. 22.09.2013] Disponível em WWW: <URL: [http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/AA938B7E-1645-4BF4-A1C7-760853BEE402/0/manual\\_valor\\_aduaneiro\\_Mar\\_2013.pdf](http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/AA938B7E-1645-4BF4-A1C7-760853BEE402/0/manual_valor_aduaneiro_Mar_2013.pdf).
16. MONTEIRO, António Pinto – **Contrato de Agência**. 4.ª edição atualizada. Coimbra: Livraria Almedina, 2000. ISBN 972-40-1437-1.
17. MORENO OROZCO, Mtro. Eduardo I. – Valoración Aduanera. México: Ediciones Fiscales ISEF, 2007. ISBN 970-676-925-0.
18. PELECHÁ ZOZAYA, Francisco – **El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España**. Madrid: Marcial Pons, 1995. ISBN 84-7248-232-4.
19. PORTO, Lopes Manuel – Pauta Aduaneira. Enciclopédia Polis: Antropologia cultural, direito, economia, ciência política. Lisboa: Editorial Verbo, 1983. Vol. 4, p. 1074 e ss.
20. ROCHA, Paulo Cesar Alves – **A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional**. São Paulo: Edições Aduaneiras, 2003. ISBN 85-7129-358-9.
21. ROSENOW, Sheri e O'SHEA, Brian J. – **A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement**. New York: Cambridge University Press, 2010. ISBN 978-1-107-00084-1.
22. RUESSMANN, Laurent e WILLEMS, Arnoud - Revisiting the First Sale for Export Rule: an attempt to remove fairness in the interests of raising revenues, without improving legal certainty. World Customs Journal. Vol. 3, n.º 1, abril de 2009, pp. 45 - 52. [Consult. 29.09.2013] Disponível em WWW: <URL: <http://www.worldcustomsjournal.org/media/wcj/-2009/1/Willems-Ruessmann.pdf>.
23. World Customs Organization – **Customs Valuation**. Bruxelas: World Customs Organization, 2006. ISBN 978-2-87492-018-9.