



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa

**A relevância aduaneira de elementos intangíveis: o
caso do valor do *software***

Ana Rita Martinho (aluna n.º 142720008)

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, realizada sob orientação da Professora
Tânia Carvalhais Pereira

Lisboa,

Mai 2022

Agradecimentos

A toda a minha família, em particular aos meus pais e irmã. Por todas as vezes que passei mais tempo no quarto do que tempo com eles. Por todo o amor, coragem e apoio ao longo de toda a minha vida.

A todos os meus amigos que me acompanharam durante este processo e pelos quais estou muito grata. Obrigada pelo apoio, por ouvirem as minhas preocupações e por todos os bons momentos passados juntos.

Ao Bernardo, por todo o amor, por acreditar sempre em mim e no meu potencial. Obrigada por não me deixares desistir e pelas palavras sempre certas.

À professora Tânia Carvalhais Pereira, por ter aceitado este convite, por toda a atenção, apoio e disponibilidade. Muito obrigada.

Lista de Abreviaturas

AE-CAU – Regulamento de Execução (UE) n.º 2015/2447

CAC – Código Aduaneiro Comunitário – Regulamento (CEE) n.º 2913/92

CAU – Código Aduaneiro da União – Regulamento (UE) n.º 952/2013

CEE – Comunidade Económica Europeia

CMOCDE – Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

CTVA – Comité Técnico do Valor Aduaneiro

CVA – Acordo Relativo à Aplicação do Artigo VII do GATT / *Customs Valuation Agreement*

DACAC – Disposições de aplicação do CAC – Regulamento (CEE) n.º 2454/93

GATT – Acordo Geral de Tarifas e Comércio / *General Agreement on Tariffs and Trade*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMA – Organização Mundial das Alfândegas / *WCO – World Customs Organization*

OMC – Organização Mundial do Comércio / *WTO – World Trade Organization*

TAU – Território Aduaneiro da União

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJ – Tribunal de Justiça / TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

PALAVRAS-CHAVE: Direito Aduaneiro Europeu; Cálculo do valor aduaneiro; Conceito de mercadoria; Valor do *Software*.

Índice

Lista de Abreviaturas.....	3
1. Introdução.....	5
2. Enquadramento histórico e normativo do valor aduaneiro	7
2.1. Acordos internacionais em matéria de valor aduaneiro.....	7
2.2. Direito Aduaneiro Europeu: regras de cálculo do valor aduaneiro	11
2.2.1. Método do valor transacional	11
2.2.2. Requisitos de aplicação	13
2.2.2.1. Preço efetivamente pago ou a pagar.....	13
2.2.2.2. Mercadorias importadas	13
2.2.2.3. Venda para exportação	14
2.2.2.4. Com destino ao TAU.....	15
2.2.3. Requisitos negativos de aplicação	16
2.2.4. Ajustamentos	19
2.2.4.1. Ajustamentos positivos	19
2.2.4.1.1. Produtos e serviços fornecidos pelo comprador.....	20
2.2.4.1.2. <i>Royalties</i> e direitos de licença	21
2.2.4.2. Ajustamentos negativos.....	23
2.2.5. Métodos Secundários.....	23
3. A relevância aduaneira do valor do <i>software</i> para efeitos do Direito Aduaneiro Europeu.....	24
3.1. O conceito de mercadoria no quadro do Direito Aduaneiro Europeu	25
3.2. Definição de <i>software</i>	26
3.2.1. A definição internacional.....	26
3.2.2. A definição europeia.....	27
3.3. Considerações gerais sobre o <i>software</i> : a transmissão via eletrónica e a incorporação na mercadoria importada.....	28
3.4. A incorporação do valor do <i>software</i> à luz do artigo 71.º do CAU	31
3.4.1. O valor do <i>software</i> enquanto elemento constitutivo	35
3.4.1.1. Critérios de distinção entre as categorias dos elementos constitutivos	37
4. Conclusões	42
5. Bibliografia.....	45

1. Introdução

A presente dissertação tem por objeto a análise da relevância aduaneira do *software*, enquanto elemento intangível, na determinação do valor aduaneiro. Para o efeito será analisado o quadro normativo aplicável, no plano internacional e no Direito Aduaneiro Europeu, assim como a jurisprudência e a doutrina que se pronunciaram sobre o mesmo. A escolha do tema teve em consideração a atualidade e relevância teórica e prática da determinação do valor aduaneiro, num contexto em que a digitalização da economia e o crescimento do designado *e-commerce* pode ser assumido como facto público e notório num mundo globalizado. O crescimento das operações transfronteiriças que envolvem a transmissão ou incorporação de elementos intangíveis – como o *software* – vem, por isso, testar os limites da conceção tradicional de mercadoria e da rigidez dos métodos de avaliação aduaneira.

No quadro do Direito Aduaneiro Europeu o facto gerador dos direitos aduaneiros ocorre aquando da entrada da mercadoria no território aduaneiro da união (TAU). Os direitos aduaneiros são calculados numa base *ad valorem*, incidindo sobre o valor da mercadoria. Através do valor aduaneiro pode alterar-se a base tributável e, como consequência, o montante dos direitos aduaneiros a pagar. Neste sentido, a determinação do valor aduaneiro é imprescindível para uma correta tributação e deve ser a mais justa e representativa possível do valor económico da mercadoria.

A determinação do valor aduaneiro das mercadorias é um dos elementos essenciais no cálculo dos direitos devidos, mas o valor determinado aquando da importação da mercadoria é igualmente relevante noutros planos, como seja a determinação da origem das mercadorias, na atribuição de quotas de importação e desempenha ainda um papel relevante para a elaboração das estatísticas do comércio externo. O valor aduaneiro releva, igualmente, em sede do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), uma vez que integra a base tributável do IVA devido pela importação de bens.

Uma correta determinação do valor aduaneiro é fundamental quer do ponto de vista da União Europeia (UE), que vê a sua receita aumentar¹, mas também do lado das

¹ Os direitos aduaneiros cobrados no TAU são receita da UE conforme artigo 311.º e ss. do Tratado de Funcionamento da UE e artigo 2.º da Decisão (UE, Euratom) 2020/2053 do Conselho de 14 de dezembro de 2020 relativa ao sistema de recursos próprios da UE. Disponível aqui:

empresas importadoras que têm interesse em que o valor aduaneiro apurado seja o menor possível uma vez que isso se traduzirá numa diminuição dos direitos aduaneiros a pagar. Por se verificar esta dualidade de intervenientes, com interesses antagónicos, o cálculo do valor aduaneiro e dos elementos que devem ser incluídos são um foco de litígio² e desafios para as Autoridades Aduaneiras.

No Direito Aduaneiro Europeu não existe uma definição legal do conceito de mercadoria, uma tarefa que tem sido assumida pela jurisprudência. O Tribunal de Justiça (TJ) vem delimitando o conceito de mercadoria relevante para efeitos aduaneiros tendo por referência bens corpóreos passíveis de serem objeto de comércio internacional³. A atual delimitação do conceito de mercadoria pelo TJ exclui da delimitação objetiva da tributação aduaneira os elementos incorpóreos, bem como os serviços. Com base no entendimento jurisprudencial, poderia pensar-se que sobre elementos intangíveis como o *software* não incidem direitos aduaneiros. Embora os elementos incorpóreos não sejam considerados mercadoria, o *software* quando integrado numa mercadoria pode ser adicionado ao valor transacional como parte do preço pago ou a pagar pela importação da mercadoria, quando certos requisitos estejam verificados.

As questões que se colocam prendem-se com a determinação do valor do *software*, nos casos em que se conclua pelo adicionamento ao valor aduaneiro da mercadoria e quais as consequências provenientes da incorporação. A resposta à questão será dada mediante a análise da legislação aplicável, da doutrina e da jurisprudência do TJ que se pronunciou sobre o tema objeto central da tese. Para o efeito, a abordagem consistirá, num primeiro momento, na análise dos métodos de determinação do valor aduaneiro, percorrendo a sua evolução histórica e normativa. Num segundo momento, olharei ao caso particular da relevância aduaneira do *software* para efeitos de determinação do valor aduaneiro. Procuraremos identificar a doutrina e jurisprudência que melhor permita clarificar a questão em apreço, procedendo à análise e identificação dos elementos que devem ser tidos em conta para que o valor do *software* possa ser incluído no cálculo do valor aduaneiro das mercadorias importadas, bem como delimitar as situações em que a incorporação no valor aduaneiro não é possível.

<http://data.europa.eu/eli/dec/2020/2053/oj>

² TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Europeu Aduaneiro: Vertente Tributária*, Universidade Católica Editora, 2020, pp. 157-159.

³ Com exceção da eletricidade e do gás. Nesse sentido, cf. acórdão do TJ de 27 de abril de 1994, *Almelo e o.*, C-393/92, parágrafo 28.

2. Enquadramento histórico e normativo do valor aduaneiro

2.1. Acordos internacionais em matéria de valor aduaneiro

A nível internacional, o principal acordo em matéria de valor aduaneiro remonta à segunda metade do século XX⁴. Após o período da 1ª Guerra Mundial e a crise da bolsa norte-americana de 1929, os países adotavam políticas protecionistas que tornavam o comércio internacional mais difícil⁵. Com o fim da 2ª Guerra Mundial surge a ideia de que políticas protecionistas e atuações individuais dos Estados, em muito dificultavam o crescimento económico⁶.

Com o intuito de controlar e fomentar o comércio internacional, os Estados empenharam esforços com vista à criação de instituições que promovessem a cooperação internacional duradoura⁷. É nessa sequência que foi aprovado, a 30 de outubro de 1947, o Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (designado “GATT de 1947”) que tinha como objetivo “*a expansão da produção e das trocas de mercadorias, através da conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos entre as Nações, visando a redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às trocas comerciais, bem como a eliminação de tratamentos discriminatórios*”⁸. O GATT foi o primeiro acordo que consagrou as regras internacionais específicas para o cálculo do valor aduaneiro.

A previsão do artigo VII do GATT de 1947 teve como objetivo afastar a arbitrariedade dos critérios de determinação do valor aduaneiro e, na medida do possível, atingir um certo grau de uniformização, consagrando o “*valor real da mercadoria*” como base para a aplicação dos direitos alfandegários e não com base no valor dos produtos de origem nacional ou em valores arbitrários ou fictícios⁹.

⁴ FRANCISCA MOTA, “Valor Aduaneiro. O caso particular das comissões de compra”. Dissertação de Mestrado, 2013, p. 9 e ss.

⁵ EDUARDO PAZ FERREIRA e JOÃO ATANÁSIO, *Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Económico: Comércio Internacional*, Almedina, 2005, p. 18.

⁶ EDUARDO RAPOSO MEDEIROS, *O Direito Aduaneiro. Sua vertente internacional*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa, 1985, p. 127.

⁷ JOÃO DUPONT, “O impacto dos *Royalties* no Valor Aduaneiro”, *Direito Aduaneiro Coletânea de Textos*, Universidade Católica Editora, 2022, p. 143.

⁸ SUSANA CLARO e CLARA DIMTER, “Regime Aduaneiro e Preços de Transferência”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Almedina, 2014, p. 307.

⁹ *Ob. cit.*, p. 307.

A noção de “*valor real da mercadoria*” pode ser definida como “o preço ao qual, em tempo e lugares 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”¹⁰. O “valor real” passa a ser representado pelo preço da fatura, ao qual depois se juntam os elementos correspondentes aos custos que não estão incluídos no preço da fatura e que devem integrar o “valor real”, bem como qualquer desconto decorrente de uma redução normal de mercado¹¹. No entanto, ainda que a intenção do Acordo fosse a uniformização das regras de determinação do valor aduaneiro e o afastamento da fixação de valores arbitrários ou fictícios, a referência ao “*valor real*” permitia grande margem de arbitrariedade na sua interpretação¹². Desde logo, permitia que se adotasse diferentes conceções de valor aduaneiro - a positiva e a teórica - o que gerava a aplicabilidade de diferentes critérios em situações tendencialmente semelhantes. A conceção positiva do “*valor real da mercadoria*” baseava-se num valor existente, ou seja, num valor de uma transação que realmente se verificou, enquanto a conceção teórica resultava do preço hipotético de uma transação em condições de plena concorrência, não se estabelecendo um modo detalhado de avaliação¹³.

Com base na conceção teórica de valor aduaneiro e com a preocupação de que a matéria do valor aduaneiro não se tornasse um instrumentopositor ao desenvolvimento do comércio internacional¹⁴, no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira¹⁵ foi elaborada a Convenção sobre o Valor Aduaneiro das Mercadorias, também denominada Convenção de Bruxelas (ou “*Brussels Definition of Value*”), assinada a 15 de dezembro de 1950 e que entrou em vigor a 28 de julho de 1953.

A Convenção de Bruxelas introduziu o conceito de “*valor normal*”¹⁶, procurando elaborar uma definição homogénea de valor aduaneiro. O artigo I da Convenção de

¹⁰ Artigo VII n.º 2 al. b) do GATT. Disponível em :

https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_01_e.htm#articleVII

¹¹ SUSANA CLARO e CLARA DIMTER, *ob. cit.*, p. 307.

¹² JOÃO DUPONT, “O impacto dos *Royalties* no Valor Aduaneiro”, *Direito Aduaneiro Coletânea de Textos*, Universidade Católica Editora, 2022, p. 143.

¹³ NUNO DA ROCHA (coordenação), *Código Aduaneiro Comunitário comentado*, Edições ASA, 1994, p. 56.

¹⁴ EDUARDO RAPOSO MEDEIROS, *ob. cit.*, p. 127.

¹⁵ Atualmente Organização Mundial das Alfândegas.

¹⁶ Para Raposo Medeiros, o valor corresponde ao “*preço decorrente de uma venda celebrada em mercado livre entre um comprador e vendedor independentes, constituindo tal preço o ponto de partida da avaliação aduaneira, podendo introduzir-se novos elementos até se obter o preço normal ou valor teórico*”, cf. EDUARDO RAPOSO MEDEIROS, *O Direito Aduaneiro*, Letras lavradas Edições, 2019, p. 354.

Bruxelas prevê que o valor real corresponderia ao seu “*preço normal, isto é, o preço suscetível de ser atribuído a essas mercadorias*”, i.e., do valor calculado com base no preço normal das mercadorias (ou preço de mercado)¹⁷. A possibilidade de o valor aduaneiro contemplar as despesas de transporte e de propriedade intelectual¹⁸ foi introduzida pela Convenção de Bruxelas. Porém, a definição de valor aduaneiro vigente à data não era suficiente para mitigar a discricionariedade das partes na definição de um “*valor normal*”, em parte devido ao facto de o conceito assentar no pressuposto de mercados a operar em perfeita concorrência, o que não se verificava¹⁹.

Ao nível do GATT, seguiram-se negociações no sentido de harmonizar o comércio internacional, uma vez que a arbitrariedade introduzida e amplificada pela conceção teórica adotada com a Convenção de Bruxelas, impediu o consenso no método do cálculo do valor aduaneiro. Na denominada Ronda de Tóquio²⁰ foi possível alcançar resultados mais palpáveis, com a aprovação do Acordo Relativo à Aplicação do Artigo VII do GATT, também denominado *Customs Valuation Agreement (CVA)*, que adotou a conceção positiva de valor aduaneiro, consagrando o valor transacional enquanto valor essencial na determinação do valor aduaneiro. O Acordo foi aprovado como anexo ao GATT 94 e a sua ratificação pelos Estados-Membros do GATT não era obrigatória, o que significou que, na prática, podia ainda haver arbitrariedade e falta de uniformização na determinação do valor aduaneiro das mercadorias.

Na Ronda do Uruguai²¹ foi instituído o princípio da globalidade do GATT, que determinou que o Acordo passava a “*constituir um todo indivisível, não sendo possível a um país limitar a sua participação à aceitação de uma ou várias delas*”²².

O Acordo GATT de 1994 veio substituir o regime baseado na Convenção de Bruxelas de 1950, segundo o qual o valor real correspondia ao preço normal das mercadorias importadas. No relatório especial n.º 23/2010 do Tribunal de Contas Europeu²³ concluiu-se que a substituição da definição de preço normal pela de valor transacional correspondeu a uma mudança de paradigma “*que passou em grande medida*

¹⁷ JOÃO DUPONT, *ob. cit.*, p. 144.

¹⁸ *Ob. cit.*, p. 144

¹⁹ *Ob. cit.*, p. 144

²⁰ A Ronda de Tóquio foi a 7ª ronda de negociações comerciais multilaterais do GATT e realizou-se nos anos de 1973 a 1979.

²¹ A Ronda do Uruguai foi a 8ª ronda de negociações comerciais multilaterais do GATT e realizou-se nos anos de 1986 a 1994.

²² JOÃO DUPONT, *ob. cit.*, p. 144.

²³ Disponível em: <https://www.eca.europa.eu/>.

a ser denominada por considerações de política comercial. A mudança de abordagem teve repercussões a nível administrativo. A introdução de noção de “valor transacional” teve o efeito de inverter o equilíbrio de poderes entre os operadores e as administrações aduaneiras neste domínio. Deixou de incumbir ao declarante provar que o preço pago corresponde ao preço normal, partindo-se do princípio de que o preço citado pelo declarante é o preço correto, exceto se for contestado pelas autoridades aduaneiras”. A declaração do preço pelo declarante passou a beneficiar de uma presunção – ilidível - de veracidade, cabendo às autoridades aduaneiras o ónus da prova em sentido contrário²⁴.

Em 1995, com o Acordo de Marraquexe foi criada a Organização Mundial do Comércio (OMC) cuja função, entre outras, é a de controlar e garantir a aplicação do GATT e de todos os seus Acordos²⁵. Também nesse momento se fixou o CVA, “que gravou definitivamente os elementos fundamentais do valor aduaneiro atual²⁶”.

No quadro do Direito Aduaneiro Europeu, a então Comunidade Económica Europeia (CEE) adotou o valor transacional através do Regulamento (CEE) n.º 1224/80 do Conselho, de 28 de maio de 1980²⁷. O diploma vigorou até à entrada em aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (CAC), em 1994, que, no que ao valor aduaneiro diz respeito, manteve as mesmas noções que decorriam do CVA. Com a entrada em vigor do Código Aduaneiro da União (CAU), manteve-se a noção de valor transacional bem como os métodos secundários de determinação do valor aduaneiro²⁸. As regras de cálculo do valor aduaneiro fixadas no CVA fixam os princípios gerais para um sistema internacional de avaliação aduaneira e fazem parte do *acquis communautaire*²⁹.

Apesar dos esforços realizados, essencialmente a nível internacional, com vista a uniformizar as regras e o sistema de valoração aduaneira, o cálculo do valor aduaneiro representa um desafio para os Estados³⁰ e acarreta um elevado potencial de litigiosidade³¹. O desafio deve-se à complexidade crescente das operações económicas, que no contexto

²⁴ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA e JULIANA MOUCHO, “Direito Aduaneiro e preços de transferência: disparidades e pontos de convergência», *Cadernos de Justiça tributária*, n.º 16, abril – junho, CEJUR, 2017, p. 54.

²⁵ 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.

²⁶ JOÃO DUPONT, *ob. cit.*, p. 145.

²⁷ Disponível aqui: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31980R1224>.

²⁸ JOÃO DUPONT, *ob. cit.*, p. 145.

²⁹ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA e JULIANA MOUCHO, *ob. cit.*, p. 54.

³⁰ TIMOTHY LYONS, *EU Customs Law*, 2ª ed., Oxford University Press, 2008, pp. 296-297.

³¹ *Ob. cit.*, p. 54.

atual envolvem diferentes jurisdições e mercadorias com uma componente tecnológica significativa, mas também se deve ao facto de Estado e operadores económicos terem interesses antagónicos, o que pode criar focos de tensão e discordância³².

2.2. Direito Aduaneiro Europeu: regras de cálculo do valor aduaneiro

No âmbito do Direito Aduaneiro Europeu, as disposições em matéria de valor aduaneiro constam dos artigos 69.º a 76.º do CAU, artigos 127.º a 140.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 2015/2447 (AE-CAU), que correspondem aos artigos 28.º a 36.º do CAC e artigos 141.º a 181.º- A das Disposições de aplicação do CAC³³ (DACAC). O Artigo VII do GATT, enquanto base mundial para a determinação do valor aduaneiro foi transposto para a legislação aduaneira. Nesse sentido, tanto o CAC como o CAU, transcrevem o disposto nos termos do GATT, ao preverem que o valor aduaneiro corresponde, regra geral, ao valor transaccional das mercadorias, com os ajustamentos previstos no respetivo Código³⁴. O regime de cálculo do valor aduaneiro “*visa fornecer uma base justa, uniforme e neutra para a avaliação aduaneira das mercadorias importadas no seio da União Europeia, erguida como uma verdadeira e própria união aduaneira*”³⁵.

2.2.1. Método do valor transaccional

O artigo 70.º do CAU³⁶ prevê, em linha com o reiterado nos termos do GATT, que o valor aduaneiro das mercadorias corresponde ao valor transaccional, *i.e.*, “*o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias*”, com os ajustamentos necessários e previstos no código.

Desta forma, o CAU preconiza um conjunto de requisitos que deverão estar verificados para haver lugar à aplicação do método do valor transaccional. O não preenchimento das referidas exigências levará à aplicação de um dos outros métodos, sendo que também entre eles foi prevista uma hierarquia de aplicação. Quer isto dizer que, em primeiro lugar, deve ser aplicado o método do valor transaccional, prevendo

³² SUSANA CLARO e CLARA DIMTER, *ob. cit.*, p. 307.

³³ O CAC foi revogado pelo Regulamento (EU) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o CAU. Todavia, por força do artigo 286.º, n.º 2, deste último regulamento, conjugado com o artigo 288.º, n.º 2, do mesmo diploma, o CAC permaneceu aplicável até 30 de abril de 2016.

³⁴ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA e JULIANA MOUCHO, *ob. cit.*, pp. 54-55.

³⁵ *Ob. cit.*, p. 54.

³⁶ Corresponde ao artigo 29.º do CAC.

depois o CAU uma relação de subsidiariedade entre os métodos alternativos. Apenas se poderá recorrer à aplicação do método seguinte³⁷ quando o anterior não cumprir algumas das suas condições de aplicação ou se for considerado inadequado³⁸, e assim sucessivamente³⁹.

Ao delimitar o poder das autoridades aduaneiras na fiscalização e determinação do valor das mercadorias, o legislador europeu está ao mesmo tempo a proteger o comércio internacional, ao introduzir um elemento de segurança jurídica, garantido assim aos operadores económicos que tratamentos díspares e/ou arbitrários não são permitidos, em linha com aqueles que são os objetivos do Acordo VII do GATT⁴⁰.

No CAU, a definição de “valor transacional” encontra-se prevista no artigo 70.º, n.º 1, que corresponde a uma transposição integral da norma do Acordo VII GATT: “*A base principal do valor aduaneiro das mercadorias é o valor transacional, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, ajustado, se necessário*”⁴¹. Da disposição resulta que o valor transacional das mercadorias importadas no TAU corresponderá ao preço pago pela mercadoria transacionada e apenas eventualmente haverá lugar a ajustamentos, nos termos do disposto no artigo 71.º e 72.º do CAU. No artigo 71.º são elencados os elementos que devem ser adicionados ao valor transacional – ajustamentos “positivos”; enquanto no artigo 72.º encontram-se os elementos, tipicamente despesas, que ainda integrando o valor transacional podem ser deduzidos - ajustamentos “negativos”.

O TJ já se pronunciou sobre o método do valor transacional afirmando que “*o valor transacional deve refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e ter em conta todos os elementos dessa mercadoria que apresentem um valor*

³⁷ Neste sentido, cf. acórdão do TJ de 20 de dezembro de 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland*, C-529/16, parágrafo n.º 26 e 27 “*Só se o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, quando são vendidas para exportação, não puder ser determinado é que se pode recorrer aos métodos subsidiários*”.

³⁸ Artigo 74.º, n.º 1 do CAU: “*Caso o valor aduaneiro das mercadorias não possa ser determinado nos termos do artigo 70.º, deve ser determinado pela aplicação sucessiva do n.º 2, alíneas a) a d), até à primeira destas alíneas que permita determinar esse valor*”.

³⁹ A única exceção prevista é a possibilidade de o declarante inverter a ordem de aplicação dos métodos, pedindo para que seja aplicado o método do valor calculado (artigo 74.º, n.º 2, alínea d) do CAU), antes da aplicação do método do valor dedutivo (artigo 74.º, n.º 2, al. c) do CAU).

⁴⁰ ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA, e SÉRGIO BRIGAS AFONSO, “A exportação e a importação das mercadorias”, *Temas de Direito Aduaneiro*. Coordenação: Tânia Carvalhais Pereira, Almedina, 2017, p.120.

⁴¹ Artigo 1.º, n.º 1 do Acordo VII do GATT.

*económico*⁴²”. O método permite que se encontre uma base justa, uniforme e neutra na avaliação aduaneira das mercadorias importadas na União Europeia, excluindo-se a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios que não traduzam a realidade económica.

2.2.2. Requisitos de aplicação

2.2.2.1. Preço efetivamente pago ou a pagar

O primeiro requisito corresponde à base principal na determinação do valor aduaneiro – o valor transacional, *i.e.*, o preço efetivamente pago ou a pagar. Refere o artigo 70.º, n.º 2 que o preço efetivamente pago ou a pagar “*é o pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor ou pelo comprador a um terceiro em benefício do vendedor pelas mercadorias importadas e compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição de venda das mercadorias importadas*”. A referência a “pagamento total” reforça a ideia de que o preço deve incluir todos os pagamentos a efetuar pelo comprador, independentemente do que esteja, por exemplo, na fatura emitida pelo vendedor, desde que os pagamentos sejam resultantes do acordado entre as partes e os mesmos beneficiem o vendedor. A alusão aos pagamentos em benefício do vendedor pretende ampliar o conceito a tudo o que foi pago, mesmo aqueles montantes que não o foram diretamente ao vendedor.

2.2.2.2. Mercadorias importadas

A definição de valor transacional assenta na relação de conexão que deve existir entre o preço pago e as mercadorias importadas. Ficam excluídos quaisquer outros pagamentos, a menos que se trate de ajustamentos respeitantes a outras transações ou mercadorias e que estão expressamente previstos no CAU⁴³.

⁴² Cf. o acórdão do TJ de 16 de junho de 2016, *EURO 2004. Hungary Kft.* C-291/15, parágrafo n.º 26 e o acórdão do TJ de 12 de dezembro de 2013, *Christodoulou e o.* C-116/12, parágrafo n.º 40.

⁴³ Cf. Acórdão do TJ de 22 de abril de 2021, *Lifosa*, C-75/20, parágrafo 35: “*Embora um operador económico não se possa subtrair ao direito da União invocando as suas obrigações contratuais, a determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas não pode, no entanto, ser decidida de forma abstrata. (...) Assim, o Tribunal de Justiça declarou que, para apreciar se o valor aduaneiro das mercadorias importadas reflete o valor económico real destas, há que ter em conta a situação jurídica concreta dos contraentes na venda*”. Por conseguinte, não ter em conta as condições de venda no âmbito da determinação do valor aduaneiro dessas mercadorias (...) conduz, além disso, a um resultado que não permite refletir o valor económico real das referidas mercadorias”.

Quando as mercadorias importadas façam, em conjunto com outras, parte de uma única transação, mas que por imposição contratual ou outra, a introdução da mercadoria no TAU acontece de forma faseada, o valor a ter em consideração para efeitos aduaneiros é o relativo às mercadorias efetivamente importadas, que nos termos do artigo 131.º do AE-CAU “*deve ser calculado proporcionalmente com base no preço para a quantidade total adquirida*”. Um cálculo semelhante, que tenha por base a repartição proporcional do preço efetivamente pago ou a pagar, deverá ser efetuado nos casos de perda parcial de uma remessa ou de danos anteriores ao desalfandegamento das mercadorias⁴⁴.

2.2.2.3. Venda para exportação

O requisito da venda para exportação determina que apenas relevam para efeitos da aplicação do método do valor transacional as transações que respeitem a vendas com destino à UE, e cujo país de proveniência não pertença à EU. Neste último caso não estaríamos perante uma importação, mas sim uma transação intra-UE.

O conceito de venda não tem definição no GATT, no CVA, nem no CAU e legislação conexas. Com o objetivo de mitigar os efeitos da ausência de uma definição, a *Advisory Opinion 1.1.* do Comité Técnico do valor aduaneiro da OMA⁴⁵ (CTVA) esclareceu que a definição do conceito de venda deve ser interpretada em sentido amplo⁴⁶. Ainda que não ofereça uma definição expressa⁴⁷, identifica situações em que não se pode considerar que exista uma venda, como seja o caso das “*ofertas, as amostras, os protótipos e os artigos de publicidade em relação aos quais ainda não tenha sido atribuído um valor transacional no momento da importação*”⁴⁸.

Nos termos do artigo 128.º, n.º 1 do AE-CAU o momento de introdução da mercadoria no TAU é o momento de referência para a determinação do valor transacional: “*O valor transacional das mercadorias vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União é determinado no momento da aceitação da declaração*”

⁴⁴ Cf. artigo 131.º, n.º 2 do AE-CAU.

⁴⁵ Adotada na 2.ª sessão de 2 de outubro de 1981.

⁴⁶ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 168.

⁴⁷ FRANCISCA MOTA, *ob. cit.*, p. 16.

⁴⁸ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Valor aduaneiro das mercadorias vendidas para exportação com destino a Cabo Verde”, *Direito Aduaneiro Coletânea de Textos*, Universidade Católica Editora, 2022, p. 169.

aduaneira com base na venda que teve lugar imediatamente antes de as mercadorias serem introduzidas nesse território aduaneiro”.

A determinação da venda que ocorra imediatamente antes da introdução das mercadorias no TAU pode desencadear uma dificuldade adicional no caso das denominadas vendas sucessivas⁴⁹. O problema das vendas sucessivas surge quando a mesma mercadoria é objeto de vários contratos de compra e venda e o circuito físico da mercadoria não coincide com o circuito do documento⁵⁰. Desde a entrada em vigor do CAU, e conforme previsto no artigo 128.º, n.º 1 do AE-CAU, que o valor aduaneiro deve ser determinado tendo por base a venda ocorrida imediatamente antes da entrada dos bens no TAU⁵¹ (*last-sale for export rule*). Contudo, durante a vigência do CAC⁵², o valor aduaneiro no caso das vendas sucessivas podia ter por base o valor da primeira venda (*first-sale for export rule*). Com a entrada em vigor do CAU deixou de ser admissível a utilização da “*first sale for export rule*”, passando a admitir-se somente a “*last sale for export*” como critério determinante para a determinação do valor aduaneiro no caso das vendas sucessivas⁵³. A restrição ao critério da “*last sale for export*” “*desonera as autoridades aduaneiras da necessidade de verificação de operações anteriores ao momento imediatamente anterior à entrada da mercadoria no respetivo território aduaneiro*”⁵⁴. Simultaneamente, a adoção do critério traduz-se no aumento do valor aduaneiro a considerar, que se traduz num aumento da receita.

2.2.2.4. Com destino ao TAU

A mercadoria importada no território aduaneiro tem como valor transacional o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em causa quando vendidas para exportação com destino ao TAU. Contrariamente, quando as mercadorias não são

⁴⁹ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 171.

⁵⁰ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 172.

⁵¹ MARTINJ SCHIPPERS, “A series of sales: determining the customs value under the Union Customs Code”. *Global Trade and Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, p. 36.

⁵² O artigo 147.º DACAC previa que “*Para efeitos do artigo 29.º do código, o facto de as mercadorias objeto de uma venda serem declaradas para introdução em livre prática deve ser considerado como indicação suficiente de que foram vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da comunidade. Esta indicação é igualmente válida em caso de vendas sucessivas antes da avaliação, podendo cada um dos preços resultantes dessa venda ser tomado como base de avaliação (...)*”.

⁵³ Sobre a problemática das vendas sucessivas, cf. DANIELA GASPARGO LAGO, “Last sale for export: Desafios na documentação de suporte”, *Direito Aduaneiro Coletânea de Textos*, Universidade Católica Editora, 2022.

⁵⁴ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 174.

vendidas para exportação com destino ao TAU, mas antes para um país terceiro, não é aplicável o método do valor transacional⁵⁵.

No acórdão *Carboni e Derivati*⁵⁶, o TJ entendeu que “o valor transacional, [...] é o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro. Daí deduz o Tribunal de Justiça que deve provar-se, no momento da venda, que as mercadorias originárias de um país terceiro vão ser introduzidos no território aduaneiro da União⁵⁷”. O ónus da prova recairá sobre o operador económico⁵⁸. Neste sentido, entendeu ainda o TJ no acórdão *Unifert*⁵⁹ que “o facto de as mercadorias objeto de uma venda serem declaradas para introdução em livre prática na Comunidade deve ser considerado como uma indicação suficiente de que elas foram vendidas com vista à exportação para o território aduaneiro da Comunidade⁶⁰”.

2.2.3. Requisitos negativos de aplicação

A aplicação do método de valor transacional está ainda dependente da verificação dos requisitos consagrados no artigo 70.º, n.º 3 do CAU. Os requisitos consistem em condições negativas, ou seja, a sua verificação determina que o método deixa de poder ser utilizado para efeitos de determinação do valor aduaneiro. As restrições são (mais) um exemplo dos esforços do legislador no sentido de limitar a existência de situações em que haja risco considerável de distorção ou manipulação pelos intervenientes.

Como primeiro requisito, dispõe a alínea a) do n.º 3 de que não “*existam restrições quanto à cessão ou utilização das mercadorias pelo comprador...*”. A venda de um bem pressupõe a transferência da sua propriedade para o novo proprietário, que dele pode livremente dispor. Porém, se do contrato de compra e venda resultar que o novo proprietário dispõe de direitos de propriedade condicionados, então a venda em questão terá características excepcionais. Tais condicionalismos poderão ter repercussões diretas, em particular, podem influenciar no preço da mercadoria. O preço não deve ser usado como base para o cálculo do valor aduaneiro das mercadorias uma vez que a influência

⁵⁵ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 179.

⁵⁶ Acórdão do TJ de 28 de fevereiro de 2008, *Carboni e derivati Srl*, C-263/06.

⁵⁷ Parágrafo n.º 28 do acórdão.

⁵⁸ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 179.

⁵⁹ Acórdão do TJ de 6 de junho de 1990, *Unifert*, C-11/89.

⁶⁰ Cf. parágrafo n.º 12 do acórdão.

sobre o valor do preço da mercadoria aquando da existência de tais restrições não pode ser quantificada em dinheiro⁶¹.

O requisito do artigo 70.º, n.º 3, alínea a) tem três exceções. Em primeiro lugar, não se justifica o afastamento deste método quando as restrições são “*impostas ou exigidas pela lei ou pelas autoridades públicas na União*”⁶², pois entende-se que nestes casos existirá uma generalização das limitações para todos os importadores. Exceciona-se também a limitação imposta pelo vendedor da “*zona geográfica onde as mercadorias podem ser vendidas*”⁶³, por se tratar de uma cláusula contratual de aplicação generalizada no comércio internacional. Por último, a norma determina que no caso de restrições que não “*afetem substancialmente o valor das mercadorias*”⁶⁴, deixa de existir fundamento para a rejeição da aplicação do método do valor transacional. Ainda que se possa tratar de uma situação em que é impossível quantificar a influência de uma restrição, o preço das mercadorias não é afetado de uma forma substancial pelo que nada obsta a que haja lugar à aplicação do método do valor transacional.

O segundo requisito de que depende a aplicação do método do valor transacional 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*”, conforme disposto no artigo 70.º, n.º 3, alínea b) do CAU. Com esta disposição pretende-se atender às vendas nas quais a contrapartida total oferecida em troca do bem não se limita ao pagamento do respetivo preço, mas que implica também outras prestações ou condições. Assim, 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 utilizado para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias.

O artigo 133.º do AE-CAU concretiza que “*sempre que se estabelecer que a venda ou o preço das mercadorias importadas estão subordinados a uma condição ou a uma prestação cujo valor pode ser determinado por referência às mercadorias a avaliar, esse valor deve ser considerado como parte do preço efetivamente pago ou a pagar*”. Contudo, tal condição ou prestação não deve referir-se a:

⁶¹ FRANCISCA MOTA, *ob. cit.*, p. 17.

⁶² Artigo 70.º, n.º 3, alínea a), subalínea i) do CAU.

⁶³ Artigo 70.º, n.º 3, alínea a), subalínea ii) do CAU.

⁶⁴ Artigo 70.º, n.º 3, alínea a), subalínea iii) do CAU.

- Uma atividade à qual seja aplicável o artigo 129.º, n.º 2 do AE-CAU, *i.e.*, atividades de comercialização, levadas a cabo pelo comprador, ou uma empresa coligada com o vendedor por conta deste ou por sua própria conta;

- Um elemento do valor aduaneiro nos termos do artigo 71.º do CAU.

O terceiro requisito de aplicação do método do valor transacional é o 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 se puder ser efetuado um ajustamento apropriado*”, nos termos do artigo 70.º, n.º 3, alínea c) do CAU. Precisamente, determina o artigo 71.º, n.º 1, al. d) do CAU que deve ser adicionado ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas “*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*”. Da norma se conclui que os referidos valores fazem parte do valor aduaneiro das mercadorias. No entanto, e tal como a condição de aplicação do método do valor transacional prevê, quando este ajustamento não for possível, não se pode aplicar o método do valor transacional.

Como último requisito, dispõe o artigo 70.º, n.º 3, al. d) que “[o] *comprador e o vendedor não estejam coligados ou a relação de coligação não tenha influenciado o preço*”. A questão da coligação entre comprador e vendedor tornou-se um problema relevante ao nível da determinação do valor transacional, uma vez que a coligação entre operadores económicos é cada vez mais uma realidade, com a globalização da economia⁶⁵.

O que se verifica na situação de coligação entre comprador e vendedor é que uma transação entre operadores económicos pode dar origem frequentemente a preços que não representam o valor de mercado de determinado bem, uma vez que o preço acordado não é o resultado de uma negociação entre partes independentes, mas antes partes motivadas por interesses comuns que podem comprometer o valor acordado.

Para efeitos de cálculo do valor aduaneiro, o que entender por “coligação” encontra-se definido no AE-CAU – em termos similares aos anteriormente fixados no artigo 143.º das DACAC. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 127.º do AE-CAU, duas pessoas são consideradas coligadas se se verificarem uma das condições aí previstas,

⁶⁵ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA e JULIANA MOUCHO, *ob. cit.*, p. 54.

de que parece resultar um elenco taxativo⁶⁶. Nesse sentido, para efeitos aduaneiros⁶⁷, considera-se que duas entidades são coligadas quando: “a) [S]e uma fizer parte da direção ou do conselho de administração da empresa da outra e reciprocamente; b)[S]e tiverem juridicamente a qualidade de associados; c) [S]e uma for o empregador da outra; d) [S]e uma terceira parte possuir, controlar ou detiver direta ou indiretamente 5% ou mais das ações ou partes emitidas com direito de voto em ambas; e) [S]e uma delas controlar a outra direta ou indiretamente; f) [S]e ambas forem direta ou indiretamente controladas por uma terceira pessoa; g) [S]e, em conjunto, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa; h) [S]e forem membros da mesma família”. Para este efeito, considera-se que “uma pessoa controla outra quando a primeira pode de facto ou de direito exercer orientação sobre a segunda”⁶⁸.

Contudo, para efeitos aduaneiros o facto de existir uma relação de coligação entre o comprador e o vendedor não determina por si só a não aplicação do critério do valor transaccional na determinação do valor aduaneiro, uma vez que esse valor pode continuar a ser aceite se ficar demonstrado que a existência de uma “relação” não influenciou o preço⁶⁹.

2.2.4. Ajustamentos

O valor transaccional das mercadorias apenas corresponderá ao valor aduaneiro após ter havido lugar aos ajustamentos exigidos pelo disposto nos artigos 71.º e 72.º do CAU, que se dividem em dois grupos – os elementos positivos, que devem ser adicionados ao valor transaccional e os elementos negativos, que devem ser deduzidos desse valor.

2.2.4.1. Ajustamentos positivos

Nas palavras de Timothy Lyons⁷⁰, os ajustamentos positivos feitos ao valor transaccional “are designed, of course, to prevent the undervaluation of goods and to

⁶⁶ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA e JULIANA MOUCHO, *ob. cit.*, p. 55.

⁶⁷ “A definição legal prevista no AE-CAU, que encontra fundamento no art. 15 (4) do Acordo sobre o Valor Aduaneiro da OMC, define o conceito de “entidade coligada” em termos não inteiramente coincidentes com o conceito de “sociedades coligadas” previsto para efeitos comerciais no Código das Sociedades Comerciais (art. 482.º), ou com o conceito de “sociedades com relação especial”, previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (artigo 63.º) (...)” in *ob. cit.*, p. 55.

⁶⁸ Artigo 127.º, n.º 3 do CAU.

⁶⁹ Mais sobre o tema em TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA e JULIANA MOUCHO, *ob. cit.*

⁷⁰ TIMOTHY LYONS, *EC Customs Law*, 2.ª ed., Oxford University Press, 2008, p. 296 - 297.

protect the customs duty revenues of the Community”. Se assim não fosse, o não adicionamento de elementos relevantes para o valor transacional teria como consequência a determinação de um valor aduaneiro mais baixo o que se traduz logicamente em menor tributo pago.

O artigo 71.º do CAU enumera os elementos que devem ser ajustados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, de forma a determinar o valor aduaneiro. O elenco é taxativo pelo que não poderá ser adicionado ao valor transacional qualquer elemento que não esteja expressamente elencado, conforme resulta do disposto no n.º 3 do artigo 71.º do CAU.

2.2.4.1.1. Produtos e serviços fornecidos pelo comprador

O disposto na alínea b), n.º 1 do artigo 71.º do CAU determina que deve ser adicionado ao preço efetivamente pago ou a pagar “[o] valor, quando imputado de maneira adequada, dos produtos e serviços indicados em seguida, quando são fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, sem despesas ou a custo reduzido, e utilizados no decurso da produção e da venda para exportação das mercadorias importadas, na medida em que este valor não tenha sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar”.

Numa interpretação literal do dispositivo retiramos que a aplicação do artigo está dependente da verificação dos seguintes requisitos: produtos e serviços que sejam (1) fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador; (2) sem despesas ou a custo reduzido; (3) utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias importadas e (4) que o valor não tenha sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar.

Os produtos e serviços cujos valores serão somados ao preço das mercadorias repartem-se por quatro categorias, identificadas nas subalíneas i) a iv) da alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do CAU:

- 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,

- iv) Concessão, desenvolvimento, arte, design e planos e esboços realizados fora da União e necessários para a produção das mercadorias importadas⁷¹.

2.2.4.1.2. *Royalties* e direitos de licença

Na aceção do artigo 12.º da CMOCDE, *royalties* são as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico⁷². A par do *software*, os *royalties* são elementos intangíveis cujo valor, mediante a verificação de certos pressupostos, pode ser adicionado ao valor aduaneiro.

A alínea c) do artigo 71.º do CAU prevê que os *royalties* e direitos de licença também devem ser adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar. Da alínea resulta que *royalties*⁷³ e direitos de licença pagos, direta ou indiretamente pelo comprador, como condição de venda das mercadorias a avaliar, devem ser adicionados ao valor aduaneiro na medida em que não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar.

Quanto ao facto de os *royalties* pagos deverem constituir uma condição de venda, na opinião de TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA⁷⁴ : “(...) o CAU veio alargar o respetivo âmbito de sujeição a tributação, ao deixar de prever o requisito anteriormente previsto no artigo 160.º das DACAC (...) os *royalties* e os direitos de licença pagos pelo comprador passam a poder ser consideradas como condição de venda, independentemente da relação entre o vendedor e o comprador dos bens em causa”. Neste sentido, “será sempre possível considerar que as mercadorias não poderiam ser compradas pelo comprador ou vendidas pelo vendedor sem o necessário pagamento de

⁷¹ Mais à frente será feita a destrição entre as quatro subcategorias, em especial as subalíneas i) e iv) que pela sua natureza serão as alíneas onde necessariamente se poderá inserir o valor do *software* enquanto elemento constitutivo da mercadoria importada.

⁷² Na versão original em inglês do artigo 12.º da CMOCDE: “*The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience*”

⁷³ Sobre o tema cf. ADRIANA TUCCI, “Royalties e valor aduaneiro: A relevância do valor pago a título de royalties na determinação do cálculo do valor das mercadorias no âmbito da União”. Dissertação de Mestrado. 2019, p. 13 e ss.

⁷⁴ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Europeu Aduaneiro: Vertente Tributária*, pp. 157 e 158.

*royalties*⁷⁵” porque o pagamento de *royalties* não é feito de forma facultativa, mas antes o resultado de uma imposição contratual, como contrapartida financeira do uso e exploração de bens intangíveis.

O artigo 71.º, n.º 1, alínea c) do CAU tem por isso uma ampla margem de aplicação, o que em última análise se traduz em que um maior número de casos caia no âmbito de aplicação do dispositivo. Mais recentemente, no processo *5th Avenue-case*⁷⁶, o TJ apreciou esta questão. A 5th Avenue é uma sociedade alemã que tem por objeto o comércio de tabaco e que celebrou com a Habanos SA, uma empresa cubana, um acordo no qual era assegurado à 5th Avenue o direito exclusivo de importar, vender e distribuir na Alemanha e na Áustria os charutos produzidos pela empresa cubana. Como contrapartida, a 5th Avenue pagava à Habanos SA um montante anual denominado de “compensação”. Verificou-se que a 5th Avenue declarava às autoridades aduaneiras o preço efetivamente pago, bem como o frete e o seguro, mas não incluía a compensação devida à Habanos SA, relativamente à parte das mercadorias vendidas na Áustria. O TJ começa por esclarecer que não estava em causa uma licença relativa a direitos de propriedade intelectual, mas antes um direito de distribuição exclusiva⁷⁷. Portanto, não se trata de um ajustamento positivo por via de aplicação da alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do CAU, mas sim um ajustamento negativo – “pagamentos efetuados pelo comprador em contrapartida do direito de distribuir ou de revender as mercadorias importadas” nos termos da alínea g) do artigo 72.º do CAU. Não obstante, determina o TJ que o valor pago a este título deve ser integrado no valor aduaneiro dos charutos, por aplicação *a contrario* da norma referente aos ajustamentos negativos. Acrescenta o TJ, relativamente à interpretação que faz do conceito condição de venda: “*um pagamento constitui tal condição de venda das mercadorias a avaliar, se, no âmbito das relações contratuais estabelecidas entre o vendedor, ou a pessoa a que este está ligado, e o comprador, esse pagamento se reveste de uma tal importância para o vendedor que, na sua falta, o vendedor não faria a venda*⁷⁸”. Tal interpretação significa que “condição de venda” abrange toda e qualquer estipulação contratual de direitos de licença. Na opinião de JOÃO DUPONT⁷⁹, “*parece que a não divulgação de eventuais acordos de licença surge como*

⁷⁵ JOÃO DUPONT, *ob. cit.*, p. 155.

⁷⁶ Acórdão do TJ de 19 de novembro de 2020, *5th AVENUE Products Trading GmbH vs. Hauptzollamt Singen*. C-775/19.

⁷⁷ Parágrafo 31 do acórdão.

⁷⁸ Parágrafo 41 do acórdão.

⁷⁹ JOÃO DUPONT, *ob. cit.*, p. 156.

a última linha de defesa do OE, posto que a jurisprudência constante do TJ [...] conferem, de uma forma quase arbitrária, ampla margem para a inclusão dos royalties”.

2.2.4.2. Ajustamentos negativos

Para determinar o valor transacional há ainda que verificar se não existem valores faturados com a aquisição da mercadoria importada que devam ser deduzidos ao seu valor transacional. Essencialmente, e conforme resulta do artigo 72.º do CAU, não se inclui no valor aduaneiro, devendo ser por isso deduzidos, os seguintes elementos:

- Custo de transporte das mercadorias importadas após a entrada no TAU;
- Despesas relativas a operações realizadas nas mercadorias já depois da respetiva importação, tal como as resultantes de trabalhos de construção, instalação, manutenção etc.;
- Os valores de juros pagos ao vendedor, fruto de contrato de financiamento para aquisição das mercadorias importadas, desde que para além do requisito geral supramencionado, 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;
- Despesas relativas ao direito de reproduzir as mercadorias importadas na União;
- As comissões de compras;
- Direitos de importação e outros encargos a pagar na União por motivo da importação ou das vendas das mercadorias.

2.2.5. Métodos Secundários

Se o valor aduaneiro não puder ser determinado pelo método do valor transacional⁸⁰, nomeadamente por se entender que o mesmo se encontra influenciado pela coligação das partes ou porque não houve uma transação onerosa⁸¹, recorre-se a um dos

⁸⁰ A título de exemplo, quando seja questionada a autenticidade da fatura ou do certificado de transferência apresentados para justificar o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas.

⁸¹ “A adoção do valor transacional implica que só podem ser avaliadas por este método as mercadorias que tenham sido objeto de venda, porque só estas são transacionadas. Deste modo, não podem ser avaliadas segundo este método as mercadorias remetidas gratuitamente (amostras, por exemplo), as mercadorias vendidas ao melhor preço por conta do fornecedor (...)” in ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA e SÉRGIO BRIGAS AFONSO, *ob. cit.*, p.121.

métodos secundários previstos no CAU⁸². A utilização dos outros métodos de determinação do valor aduaneiro está circunscrita a situações em que há ausência do valor transacional, o que acontece no caso de remessas enviadas gratuitamente ou no caso de rejeição do valor transacional, que apenas poderá ter lugar em determinadas condições e no caso em que vendedor e comprador estejam em situação de coligação⁸³.

Os métodos secundários estão previstos no artigo 74.º, n.º 2 do CAU, nas alíneas a) a d)⁸⁴. Como método de *fall back*, prevê o artigo 74.º, n.º 3 do CAU um método de último recurso que, não é um critério com regras definidas, mas antes um conjunto de regras que possibilitam a criação de um método *ad hoc*. A utilização deste método está dependente da completa impossibilidade de utilização dos outros métodos. Desde logo porque é um método com um elevado grau de discricionariedade por parte das autoridades aduaneiras, que têm como limites o princípio da razoabilidade e o espírito da lei decorrente do GATT, do CVA e das normas constantes no capítulo 3 do CAU⁸⁵.

Resulta evidente que há uma graduação nos métodos de cálculo do valor aduaneiro, no sentido de que vão ficando progressivamente menos exigentes e mais arbitrários, levando à aplicação da noção de “*valor normal*”, introduzida pela Convenção de Bruxelas. Nas palavras de JOÃO DUPONT⁸⁶, a arbitrariedade gradual na aplicação dos métodos “*configura (...) uma tentativa para algumas autoridades aduaneiras, como última ratio, para granjear um aumento da base tributável*”.

3. A relevância aduaneira do valor do *software* para efeitos do Direito Aduaneiro Europeu

Para efeitos de aplicação do método do valor transacional o CAU prevê que certos elementos possam ser adicionados de forma a determinar o valor aduaneiro. Uma vez que o CAU não contempla expressamente o *software* enquanto elemento a ser adicionado, levanta-se a questão de saber se o valor do *software* deve ou não ser adicionado ao valor

⁸² SUSANA CLARO e CLARA DIMTER, *ob. cit.*, p. 309.

⁸³ ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA e SÉRGIO BRIGAS AFONSO, *ob. cit.*, pp. 121 – 122.

⁸⁴ Por aplicação sucessiva, prevê o artigo 74.º, n.º 2, al. a) a d) os seguintes métodos: a) Método do valor transacional das mercadorias idênticas; b) Método do valor transacional de mercadorias similares; c) Método dedutivo e d) Método do valor calculado.

⁸⁵ JOÃO DUPONT, *ob. cit.*, p. 147.

⁸⁶ *Ob. cit.*, p. 147.

transacional. E em caso afirmativo, em que alínea do artigo 71.º do CAU deve o valor do *software* ser integrado e quais as consequências do adicionamento.

3.1. O conceito de mercadoria no quadro do Direito Aduaneiro Europeu

Os direitos aduaneiros incidem sobre mercadorias importadas de Estados que não integram o TAU. Não obstante, o conceito de “mercadoria” não é delimitado nos instrumentos normativos aprovados no âmbito da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), OMC ou da UE. Ao nível do Direito Aduaneiro Europeu, e devido à ausência de uma definição de “mercadoria” a delimitação do conceito tem sido feita pelo TJ⁸⁷.

Num primeiro momento, o critério assentava na materialidade, ou seja, no carácter móvel, na existência física ou corpórea dos bens⁸⁸. Num momento posterior, o tribunal estreitou o conceito e definiu como mercadoria os bens corpóreos suscetíveis de serem objeto de transações comerciais. Atualmente do TJ⁸⁹, a definição do conceito de mercadoria assenta no critério da materialidade, o que exclui do conceito todos os bens intangíveis⁹⁰, sem existência física – com exceção da eletricidade e do gás⁹¹. Deve ser sublinhado o facto de que nem toda a realidade qualificada como mercadoria ficará sujeita a direitos aduaneiros. Nesse sentido, o TJ determinou que apenas ficam sujeitos a incidência aduaneira os produtos que possam ser objeto de comercialização autorizada⁹². Ou seja, os direitos aduaneiros não se aplicarão a bens cuja natureza determine a proibição da sua colocação no circuito económico, cabendo antes às autoridades competentes a sua apreensão⁹³.

Para Tânia Carvalhais Pereira⁹⁴ a opção de não definir legalmente o conceito de mercadoria tem como propósito evitar “*a cristalização de uma definição legal, tendo em*

⁸⁷ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 58.

⁸⁸ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 58.

⁸⁹ Cf. o acórdão do TJ de 27 de abril de 1994, *Almelo e o.* C-393/92; o acórdão do TJ de 23 de outubro de 1997, *Comissão vs. República italiana.* C-158/94.

⁹⁰ No acórdão do TJ de 14 de julho de 1977, *Robert Bosch GmbH vs. Hauptzollamt Hildesheim.* C-1/77, parágrafo 4, o tribunal determinou que: “*A pauta aduaneira comum, de acordo com a sua natureza, apenas incide sobre a importação de mercadorias, isto é, de objetos materiais, não se aplicando à importação de bens imateriais, tais como processos de utilização, serviços ou «know-how», que pela sua própria natureza são dificilmente detetáveis pelos mecanismos aduaneiros*”.

⁹¹ A qualificação da eletricidade e do gás como bem equiparado a um bem corpóreo já resultava da respetiva classificação pautal. Cf. Código NC 27.16 da Nomenclatura Pautal.

⁹² Cf. o acórdão do TJ de 5 de fevereiro de 1981, *Jozsef Horvath v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas.* C-50/80.

⁹³ FREDERICO AMARAL, “Direito Aduaneiro Europeu: natureza e objeto”. Dissertação de mestrado. 2012, p. 20.

⁹⁴ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *ob. cit.*, p. 59.

consideração a dinâmica do comércio internacional e a evolução técnica, com a introdução quase diária de novos produtos no mercado europeu". Desta forma, quanto mais abrangente e menos estática for a definição do conceito de mercadoria, mais facilmente uma nova mercadoria que seja introduzida no mercado será tributada em sede de direitos aduaneiros.

Não obstante a delimitação dos critérios que permitem definir o conceito de mercadoria que é feita pelo TJ ser bastante ampla e abrangente, deixa de fora os bens intangíveis e os serviços. Os direitos aduaneiros não incidem sobre o valor de propriedade intangível – como o *software*, no entanto, de forma a garantir que o valor aduaneiro reflète o seu valor económico real e assim prevenir uma subavaliação da mercadoria importada, o valor do *software* pode ser incorporado no valor aduaneiro, quando certas condições estejam verificadas⁹⁵.

3.2. Definição de *software*

No mundo globalizado, marcado pela digitalização da economia e o crescimento do *e-commerce*, cada vez mais as operações transfronteiriças envolvem a transmissão ou a incorporação de *software* nas mercadorias. Para concretizar o que se entende por *software* importa olhar às definições oferecidas quer a nível internacional, quer a nível europeu.

3.2.1. A definição internacional

A nível internacional a definição mais completa de *software* pode ser encontrada na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (CMOCDE), nos comentários ao artigo 12.º. O *software* é definido como um programa ou conjunto de programas que tem instruções destinadas a computador, quer para fins de funcionamento operativo do próprio computador (sistema de exploração), quer para execução de outras tarefas – *software* de aplicação⁹⁶. O *software* pode ser transferido através de uma multiplicidade de meios, por exemplo, escrito ou eletronicamente, num

⁹⁵ MARTIJN SCHIPPERS, "Software and customs valuation", *Global Trade and Customs Journal*, Volume 16, Issue 6, 2021, p. 222.

⁹⁶ Na versão em inglês "[...] a programme or series of programmes containing instructions for a computer required either for the operational process of the computer itself (operational software) or for the accomplishment of other tasks (application software)" in OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, parágrafo 12.1. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

disco ou computador⁹⁷. Com efeito, o *software* pode ser transmitido eletronicamente, *i.e.* destinado, a ser vendido como tal ou transportado em *hardware*⁹⁸, ou seja, um componente físico capaz de processar o *software* nele inserido.

No âmbito da definição oferecida pela OCDE, pode ainda acrescentar-se que “*In general, software is the result of ideas and concepts arising out of research and development efforts. The result is generally a programme which can be described, can be written on paper, or can be carried on a magnetic medium (tape or disc) or an optical medium (a laser disc)*”⁹⁹. (...) *Application software may consist of standard software with a wide range of applications or may be special software (tailor-made for single user or to be applied by the developer itself*”¹⁰⁰.

3.2.2. A definição europeia

Na UE, a Diretiva 2009/24/CE¹⁰¹ contém uma definição – ainda que insuficiente – de *software*. O considerando (7), para fins de harmonização da proteção jurídica dos programas de computador das legislações dos Estados-Membros define que a expressão “*programa de computador inclui qualquer tipo de programa, mesmo os que estão incorporados no equipamento. Esta expressão inclui igualmente o trabalho de conceção preparatório conducente à elaboração de um programa de computador, desde que esse trabalho preparatório seja de molde a resultar num programa de computador numa fase posterior*”.

Como será demonstrado, restringir uma definição de *software* a um programa de computador não é suficiente – *software* é mais do que um programa de computador, é tudo o que é digital, não tendo que necessariamente estar/ser um programa de computador.

⁹⁷ OCDE, *ob. cit.*

⁹⁸ “*Both system software and application software can be an integral part of tangible assets, i.e., the hardware. Examples are system software as a part of production equipment and application software for the specific use of equipment such as a word processor*” in OCDE, “*The Tax Treatment of software*” in Model Tax Convention on Income and on Capital (Full version), OCDE, 2014, p. 3. Disponível em <https://read.oecd.org/10.1787/9789264239081-103-en?format=read#page3>

⁹⁹ OCDE, *ob. cit.*, parágrafo 4.

¹⁰⁰ OCDE, *ob. cit.*, parágrafo 5.

¹⁰¹ Diretiva 2009/24/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de abril de 2009 relativa à proteção jurídica dos programas de computador.

3.3. Considerações gerais sobre o *software*: a transmissão via eletrônica e a incorporação na mercadoria importada

Feitas as considerações sobre o conceito de mercadoria no quadro do Direito Aduaneiro Europeu, concluímos que no caso em que o *software* é transmitido eletronicamente, não há lugar a incidência de direitos aduaneiros, contudo, no caso em que o *software* seja importado enquanto componente imaterial do *hardware* abre-se a possibilidade de este ser valorizado na determinação do valor aduaneiro, quando certas condições estejam verificadas.

Com a Convenção de Bruxelas e a adoção do conceito de “valor normal”, o valor do *software* não era incluído no cálculo do valor da mercadoria (*hardware*), uma vez que o conceito de “valor normal” determinava a valorização dos bens ao preço que os mesmos seriam vendidos em condições específicas, independentemente do preço de venda efetivo na transação em causa¹⁰².

Com a entrada em vigor do CVA, em 1979, consagrou-se uma conceção positiva de valor aduaneiro, assente no preço efetivamente pago ou a pagar. Na opinião de SCHIPPERS¹⁰³, ainda que de forma indesejada, a introdução do CVA prejudicou a aplicação uniforme das regras de determinação do valor aduaneiro no que à importação de *hardware* com *software* instalado diz respeito. Como reação, o Comité de Valor Aduaneiro do GATT adotou a Decisão 4.1. de 29 de setembro de 1984¹⁰⁴ que determinou o seguinte: “*Dada a situação única no que diz respeito a dados ou instruções (software) registados em meio de transporte para equipamento de processamento de dados, e que algumas partes procuraram uma abordagem diferente, seria também coerente com o Acordo que essas partes que o desejem, adotem o seguinte: Na determinação do valor aduaneiro dos suportes de transporte importados com dados ou instruções, apenas o custo ou o valor do próprio meio de transporte será tido em conta. O valor aduaneiro não deve, portanto, incluir o custo ou o valor dos dados ou instruções, desde que isto se distinga do custo ou do valor do meio de transporte*¹⁰⁵”.

¹⁰² MARTIJN SCHIPPERS, “Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization”, *European Fiscal Essays*, p. 5.

¹⁰³ MARTIJN SCHIPPERS, *ob. cit.*, p. 157.

¹⁰⁴ Decision 4.1., “Valuation of carrier media bearing software for data processing equipment”. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/valuation/instruments-and-tools/decisions/wto_val_decision_4_1.pdf?la=en

¹⁰⁵ Tradução livre.

Após a publicação da Decisão 4.1., a UE introduziu o Artigo 8.º (a) no Regulamento do Conselho n.º 1224/80 de 28 de maio de 1980¹⁰⁶. Pouco tempo depois, o TJ foi confrontado com o tema de saber como determinar o valor aduaneiro de *hardware* com *software* nele instalado¹⁰⁷.

Em 1998, no âmbito da OMC, foi celebrada a Moratória relativa aos direitos aduaneiros sobre as transmissões eletrónicas¹⁰⁸. A Moratória surgiu como um programa de trabalho que tinha o intuito de caracterizar o tratamento das transmissões eletrónicas, ou seja, se as mesmas seriam tratadas como bens, serviços ou propriedade intelectual e qual o regime legal aplicável subsequentemente – se o GATT, GATS (*General Agreement on Trade and Tariffs*) ou TRIPS (*Trade-related aspects of intellectual property*).

O resultado desta Moratória foi o acordo de que não seriam impostos direitos aduaneiros nas transmissões eletrónicas¹⁰⁹. Isto significa que se o *software* for transportado em *hardware*, a moratória não se aplicará, o que significa que o valor aduaneiro do *hardware* importado pode incluir o valor do *software* nele incorporado¹¹⁰. Nesta sequência, a Decisão 4.1. é readotada pelo Comité do Valor Aduaneiro.

Na opinião de SCHIPPERS¹¹¹, em primeiro lugar, os membros da OMC não estão obrigados a adotar esta prática e além disso, a Decisão 4.1. não considera a aplicação de outras taxas no momento da importação de *hardware* com *software* instalado, como é o caso do IVA devido pela importação na UE.

A UE, não obstante, seguiu o entendimento perfilhado na Decisão da OMC, tendo adotado medidas na legislação aduaneira de forma a ir ao encontro do que foi estabelecido. As disposições foram posteriormente removidas quando a UE considerou que o objetivo da Decisão 4.1. – de evitar direitos aduaneiros na importação de *software*

¹⁰⁶ Regulamento (CEE) n.º 1224/80 do Conselho, de 28 de maio de 1980, relativo ao valor aduaneiro das mercadorias. Disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:31980R1224&from=PT>

¹⁰⁷ Acórdão do TJ de 18 de abril de 1991, *Brown Boveri vs. Hauptzollamt Mannheim*. C-79/89, que vai ser analisado posteriormente.

¹⁰⁸ WTO, *Declaration on Global Electronic Commerce* (1998).

¹⁰⁹ Os membros da OMC têm estendido esta moratória, mais recentemente em 10 de dezembro de 2019 e até à realização da 12ª Conferência Ministerial da OMC que devido à situação pandémica foi adiada por tempo indeterminado.

¹¹⁰ MARTIJN SCHIPPERS, “Software and customs valuation”, p. 224.

¹¹¹ MARTIJN SCHIPPERS, *ob. cit.*, p. 224.

importado em *hardware* – foi alcançado com o *Information Techonology Agreement*¹¹² (ITA).

Consequentemente, parece que o valor aduaneiro deixa de estar restrito ao valor do *hardware*¹¹³, uma vez que o ITA apenas previa a eliminação gradual dos direitos aduaneiros sobre tecnologia da informação (IT) e o *software* não é apenas transportado ou instalado nestes produtos, mas também em outros¹¹⁴, não se podendo excluir que não haja lugar a direitos aduaneiros aquando da importação, sobre o valor do *software* em si mesmo.

Ainda que a extensão da Moratória seja uma realidade, países como a África do Sul e a Índia¹¹⁵ defendem a abolição da mesma, enquanto outros países membros e organizações internacionais querem torná-la permanente¹¹⁶. Os países que têm sido vocais no sentido da abolição da Moratória acreditam que a extensão da mesma terá um impacto na industrialização devido ao facto de as tarifas não poderem ser utilizadas como um instrumento de política comercial, e que isto resultará tanto em perdas aduaneiras como em perdas de outros direitos¹¹⁷. Neste sentido das implicações nas receitas dos Estados apontam estudos realizados pela ONU e pela OCDE: “*According to a UN Conference on Trade and Development study, the potential loss of tariff revenue for developing countries (excluding the least developed countries) due to the Moratorium was USD 10 billion in 2017 alone. However, other studies, including a 2019 OECD study, regard the real opportunity cost in terms of foregone revenue as relatively low. The OECD policy paper stressed that the Moratorium debate should consider a broader cost/benefit analysis of the impacts across the economy and alternative revenue sources*”¹¹⁸.

¹¹² Acordo celebrado a 13 de dezembro de 1996, em Singapura. Tinha como objetivo a redução para zero de todos os impostos e tarifas que incidiam sobre produtos de tecnologia de informação (“IT”).

¹¹³ MARTIJN SCHIPPERS, *ob. cit.*, p. 224.

¹¹⁴ A título de exemplo, carros, máquinas de lavar.

¹¹⁵ WTO (2020), *Work programme on Electronic Commerce. The E-Commerce Moratorium: Scope and Impact. Communication from India and South Africa (WT/CG/W/798)*.

¹¹⁶ A Câmara Internacional de Comércio tem-se posicionado como uma forte opositora à extinção da Moratória bem como tem lutado contra a imposição de direitos aduaneiros nas transmissões eletrónicas. “*It, too, believes that the Moratorium’s economy benefits far outweigh any potential loss of tariffs revenues from digitalised goods and services, including for developing and least developed countries. (...) traditional tariff measures are not the answer. Instead, the Chamber has placed its bets on achieving global consensus on direct and indirect tax regime reforms based on international best practices*” in MARTIJN SCHIPPERS, “Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization”, p. 10.

¹¹⁷ MARTIJN SCHIPPERS, *ob. cit.*, p. 9 – 10.

¹¹⁸ MARTIJN SCHIPPERS, *ob. cit.*, pp. 9 – 10.

Não obstante a Moratória, alguns países já sujeitam a direitos aduaneiros o *software* entregue via transmissão eletrônica. É o caso da Indonésia que passou a sujeitar a direitos aduaneiros bens intangíveis, ao ter adicionado ao Código Harmonizado de Tarifas um capítulo denominado “*Software and other digital products transmitted electronically*”¹¹⁹.

A nível internacional existem diferentes opiniões quanto ao tratamento aduaneiro do *software* e sua avaliação quando instalado em mercadoria importada. Mas o tema é relevante, principalmente quando temos impostos que são devidos pela importação de mercadoria para a UE, como é o caso do IVA e que sob pena de se verificar uma perda (significativa) de receita fiscal, há que avaliar até que ponto o valor do *software* deve ser adicionado ao valor dos bens importados com *software* instalado¹²⁰.

Neste sentido, a questão que se tem colocado é saber como é que bens intangíveis, como é o caso do *software*, que não se subsumem no conceito de mercadoria e que como tal, não são objeto de tributação em direitos aduaneiros, podem ser incluídos no valor aduaneiro das mercadorias importadas.

3.4. A incorporação do valor do *software* à luz do artigo 71.º do CAU

A jurisprudência do TJ tem vindo a concretizar a relevância do valor do *software*, enquanto elemento intangível incorporado na mercadoria importada, no cálculo do valor aduaneiro, estabelecendo os critérios para a aplicação das normas do CAU. Importa notar que as decisões do TJ anteriores à vigência do CAU pronunciam-se sobre legislação que já não está em vigor, mas que é, regra geral, transponível para o quadro normativo vigente¹²¹. Feitas estas considerações sobre o tratamento aduaneiro do *software*, a questão subsequente é saber que condições devem estar verificadas para que o valor do *software* faça parte do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, isto é, seja incorporado no valor aduaneiro.

A questão em particular foi respondida no Processo C-78/89 *Brown Boveri*¹²². A Sociedade *Brown Boveri & Cie AG (Brown Boveri)* importou de uma empresa sediada nos Estados Unidos da América *hardware*, *software* de exploração e *software* de

¹¹⁹ MARTIJN SCHIPPERS, “Software and customs valuation”, p. 223.

¹²⁰ *Ob. cit.* p. 224.

¹²¹ Além do mais, o CAC permaneceu aplicável até 30 de abril de 2016.

¹²² Acórdão do TJ de 18 de abril de 1991, *Brown Boveri & Cie AG vs. Hauptzollamt Mannheim*. C-79/89.

utilização. O *software* de utilização incluía programas pré-estabelecidos, mas que podiam ser adaptados às necessidades particulares da *Brown Boveri*. No contrato celebrado não foi acordado um preço diferenciado para o *hardware* e para o *software*. Nas declarações relativas ao valor aduaneiro da mercadoria importada, a *Brown Boveri* deduziu ao preço global as despesas de montagem e transporte no TAU, bem como o valor do *software*.

A Autoridade Aduaneira Alemã veio exigir à *Brown Boveri* o pagamento de direitos aduaneiros adicionais, incluindo o valor do *software* e as despesas de montagem no valor aduaneiro, pelo facto de as faturas não apresentarem os preços discriminados relativamente a estes valores. Perante esta notificação, a *Brown Boveri* apresentou faturas que decompunham os preços do *software* e do *hardware*. No entanto, foi negado provimento à reclamação da *Brown Boveri* e chegados ao Tribunal Superior Alemão, foi suspensa a instância e apresentado um pedido de reenvio prejudicial no TJ.

Para o tema interessa-nos essencialmente a primeira questão prejudicial: “*Em 1982, o artigo 3.º do Regulamento (CEE) n.º 1224/80¹²³ devia ser interpretado no sentido de ser entendido como valor transaccional de suportes de dados importados com software incluído, que o fornecedor faturou ao importador com um preço global, o preço dessa fatura na sua totalidade, ou apenas a parte do preço faturado relativo aos suportes de dados? É relevante o facto de o importador ter nessa altura ou posteriormente indicado separadamente os preços dos suportes de dados e do software?*”. Com a questão pretendia-se essencialmente saber se o valor do *software* deveria ser tido em conta na avaliação aduaneira.

A Comissão alegou que ainda que o *software* não se subsuma no conceito de mercadoria e consequentemente não esteja submetido à Pauta Aduaneira Comum, constitui em conjunto com o *hardware* uma mercadoria única que está submetida à legislação aduaneira. Como tal, o valor aduaneiro devia ser determinado em função do preço efetivamente pago ou a pagar por este conjunto. Em sentido oposto, a sociedade *Brown Boveri* defendia que a inclusão no valor aduaneiro de um bem económico incorpóreo – como o *software* – conduziria a um valor aduaneiro arbitrário, proibido pelo Direito Aduaneiro Europeu.

¹²³ O Regulamento (CEE) n.º 1224/80, do Conselho de 27 de junho de 1968 foi revogado pelo CAC, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro de 1992. No entanto, como o Regulamento n.º 1224/80 já tinha adotado as regras sobre o valor introduzidas pelo CVA, a análise deste acórdão mantém-se atual.

O TJ acrescentou que quando um bem económico incorpóreo – como o *software* –, “(...) se encontra incorporado numa mercadoria, as despesas relativas à sua aquisição devem ser consideradas como parte integrante do preço pago ou a pagar pelas mercadorias e, portanto, do valor transaccional¹²⁴.” O Tribunal concluiu que o valor do *software* deve ser parte integrante do preço pago ou a pagar pela importação das mercadorias. Ainda que o *software* seja um bem económico incorpóreo, quando incorporado num bem considerado como mercadoria, o seu custo de aquisição devia ser parte integrante do valor transaccional.

Para Martijn L. Schippers¹²⁵, apenas em casos muito específicos se poderá deixar fora o valor do *software* no momento do cálculo do valor aduaneiro, no entanto, poderá ser possível no caso de mercadorias que são importadas com “capacidade de memória ajustável”. O autor dá o exemplo de um carro elétrico em que no momento da importação um conjunto importante de funcionalidades estão desativadas – os valores destas funcionalidades não devem ser adicionados ao preço pago ou a pagar. Contudo, será diferente da situação em que no momento da importação foi acordado contratualmente de que seria feito um pagamento adicional para ativar certas funcionalidades.

No processo C-306/04¹²⁶ do TJ, a sociedade *Compaq Computer International Corporation* (CCIC) recebeu da sociedade-mãe *Compaq Computer Corporation* (CCC) computadores portáteis provenientes de Taiwan. A CCC acordou com a Microsoft que os computadores da marca Compaq seriam equipados com *software* que incluía os sistemas operativos Microsoft, mediante o pagamento de um montante de 31 dólares por cada computador equipado com os sistemas operativos. Em Taiwan, os fabricantes de computadores instalavam os sistemas operativos, que a CCC lhes colocou gratuitamente à disposição. Nos Países Baixos, no momento de determinar o valor aduaneiro da mercadoria importada, foi tido em conta o preço de venda praticado entre os fabricantes em Taiwan e a CCC, que não incluía o valor dos sistemas operativos em causa.

O serviço nacional de avaliação aduaneira procedeu a uma inspeção nas instalações da CCIC, e concluiu que o valor dos sistemas operativos devia ter sido incluído no valor aduaneiro. A CCI recorreu para as instâncias competentes, que

¹²⁴ Parágrafo 21 do acórdão.

¹²⁵ MARTIJN SCHIPPERS, “Software and customs valuation”, p. 224 – 225.

¹²⁶ Acórdão do TJ de 16 de novembro de 2006, *Compaq Computer International Corporation v Inspecteur der Belastingdienst*. C-306/04.

decidiram submeter a seguinte questão ao TJ: “*Na importação de computadores em que foram instalados pelo vendedor dos sistemas operativos deve adicionar-se ao valor transacional desses computadores, nos termos do artigo 32º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro*¹²⁷, o valor do software disponibilizado gratuitamente pelo comprador ao vendedor, no caso de o respetivo valor não estar incluído no valor transacional?”

A CCIC alegava que os sistemas operativos em causa não se subsumiam em nenhuma das alíneas do artigo 32º, n.º 1, alínea b) do CAC (código vigente na altura), uma vez que consideravam que essa disposição apenas se aplicava a elementos corpóreos.

O TJ não acolheu a argumentação da CCIC e faz menção, em primeiro lugar, ao acórdão *Brown Boveri*, do qual resultou que o *software* é um bem económico incorpóreo cujos custos de aquisição, quando incorporado numa mercadoria devem ser considerados parte integrante do preço efetivamente pago ou pagar, isto é, do valor transacional. Além disso, os pressupostos de aplicação do ajustamento do valor transacional estavam verificados uma vez que o *software* foi gratuitamente posto à disposição dos produtores de Taiwan pela CCC para que fossem instalados nos computadores portáteis no momento da produção. Ficou claro também que o valor económico do *software* não foi incluído no valor transacional entre os produtores de Taiwan e a CCC, nem no valor transacional entre a CCC e a CCIC. Tudo assente, o TJ concluiu pelo adição do valor do *software* ao valor transacional dos computadores, quando este não tenha sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar. No entanto, o TJ abriu a possibilidade de o *software* ser incluído ou na alínea b) enquanto elemento constitutivo ou na alínea c) enquanto *royalty* e direito de licença do artigo 32.º do CAC¹²⁸, não identificando os critérios que permitissem a distinção entre estes elementos.

Martinj Schippers é da opinião de que o artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU não deve ter prioridade sobre o artigo 71.º, n.º 1, alínea c) do CAU ou vice-versa¹²⁹. Cada um dos artigos tem o seu próprio escopo de aplicação e um conjunto de condições que devem ser verificadas para que haja a inclusão dos elementos no valor transacional¹³⁰. Assim, quando determinado valor pago integra o âmbito de aplicação do conceito de “*royalties*

¹²⁷ Corresponde atualmente ao artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU.

¹²⁸ Artigo 71.º, n.º 1, alínea b) e c) do CAU.

¹²⁹ MARTJIN SCHIPPERS, *ob. cit.*, p. 226.

¹³⁰ “*The method and name used to compensate for an assist should not lead to a switch in the legal rule to be applied. (That means that if the compensation takes the form of a royalty payment, the conditions to meet for inclusion are still those which are applicable for assists, which are laid down in Artigo 71(1)(b) UCC.*” In MARTJIN SCHIPPERS, *ob. cit.*, p. 226.

e direitos de licença” do artigo 71.º, n.º 1, alínea c), não poderá ser considerado como um elemento constitutivo a ser adicionado, se uma das três condições cumulativas para a inclusão enquanto pagamento de *royalties* não estiver verificada. E o mesmo se verifica na situação contrária.

A Comissão Europeia¹³¹ parece ter a mesma posição quando especifica que o escopo de aplicação dos elementos constitutivos, dos *royalties* e direitos de licença pode ser definidos da seguinte forma:

- O artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU é relevante se o *know-how* de produção necessário para a produção da mercadoria importada for fornecido mediante um acordo de licença e é disponibilizado sem custos para o produtor da mercadoria importada pelo titular ou de forma indireta pelo concessor.

- O artigo 71.º, n.º 1, alínea c) do CAU apenas precisaria que o *royalty* pago não tenha que ver com o fator de produção (por exemplo *royalties* para usar direitos de comércio, *know-how* de distribuição, *know-how* de utilização, manutenção e reparação, etc.).

Em conclusão, se um bem móvel é importado para o TAU e há um preço separado que discrimina o valor pago pelo comprador para adquirir o *software* instalado na mercadoria importada, tal parece significar que não vai cair no âmbito de aplicação do conceito de *royalties* e direitos de licença previsto no artigo 71.º, n.º 1, alínea c) do CAU¹³².

3.4.1. O valor do *software* enquanto elemento constitutivo

No âmbito do acórdão C-306/04, a Advogada Geral¹³³, nas suas conclusões, entendeu que os pressupostos de aplicação do artigo 32.º, n.º 1, alínea b) do CAC¹³⁴ estavam preenchidos. No entanto cumpria esclarecer se o *software* correspondia a uma das categorias de elementos constitutivos referidos nas subalíneas desse mesmo artigo (esclarecimento que o TJ não fez).

A CCIC considerava que o *software* não correspondia a nenhum elemento constitutivo referido nas subalíneas i), ii) e iii), uma vez que nestas alíneas estavam

¹³¹ European Commission. Conclusion No 30: Application of Articles 71(1)(b) and 71(1)(c) of the Union Customs Code *in* Compendium of Customs Valuation. 2021.

¹³² MARTJIN SCHIPPERS, *ob. cit.*, p. 226.

¹³³ Conclusões da Advogada-Geral Christine Stix-Hackl, apresentadas a 26 de janeiro de 2006.

¹³⁴ Que corresponde ao artigo 71.º, n.º 1, al. b) do CAU.

exclusivamente em causa bens materiais. E quanto aos elementos constitutivos intelectuais da subalínea iv) estes só podem ser adicionados quando sejam necessários para a produção das mercadorias importadas, o que não se verificava.

A Advogada-Geral lembrou que avaliação aduaneira tem como objetivo abranger todos os componentes da mercadoria importada que apresentem um valor económico. Como tal, colocava-se perante o Tribunal a questão de saber se a natureza imaterial das “matérias, componentes, partes e elementos similares” incorporadas nas mercadorias importadas tem relevância.

Na opinião da Advogada-Geral, a jurisprudência do TJ era pouco elucidativa quanto a esta questão¹³⁵. No processo *Bosch*¹³⁶ foi decidido que no valor aduaneiro de uma máquina apenas devia ser incluído o valor intrínseco do objeto, não o valor de bens imateriais como processos de utilização, serviços ou “*know-how*”, o que significava que não integrava o conceito de “matérias, componentes, partes e elementos similares” as prestações imateriais. Mas no processo *Brown Boveri*, o Tribunal entendeu que quando o *software* se encontra incorporado na mercadoria importada e está ligado a esta, o seu valor é parte integrante do preço pago ou a pagar, abrindo possibilidade à incorporação do valor do *software* no valor aduaneiro.

A Advogada-Geral acabou por resolver a aparente contradição, dizendo que existem elementos constitutivos intelectuais que são disponibilizados com vista à produção da mercadoria¹³⁷, caso em que quando verificados os demais requisitos, podem ser integrados no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), iv) do CAC. Contudo, há que diferenciar os elementos intelectuais dos componentes imateriais que são instalados na mercadoria importada para assegurar o seu funcionamento¹³⁸. Ao contrário dos primeiros, estes não constituem um pressuposto diretamente necessário para a produção da mercadoria importada, são um componente do produto acabado e uma vez ligados a este, melhoram o seu funcionamento e/ou acrescentam-lhe novas funções, contribuindo assim de forma relevante para o valor da mercadoria importada. Para a Advogada-Geral, na última

¹³⁵ Parágrafo 51 da opinião da Advogada-Geral no processo C-306/04.

¹³⁶ Acórdão do TJ de 14 de julho de 1977, *Robert Bosch GmbH vs. Hauptzollamt Hildesheim*. C-1/77.

¹³⁷ Por exemplo, uma patente, um desenho ou um modelo. Cf. parágrafo 52 da opinião da Advogada-Geral.

¹³⁸ Por exemplo, o programa de lavagem de uma máquina de lavar ou o *software* de um computador de bordo de um automóvel.

categoria da alínea b) do n.º 1 do art. 32.º integrava-se o *software* que estava em causa no processo *Brown Boveri*.

Portanto, há que saber se o computador portátil e o sistema operativo constituem uma mercadoria unitária, ou seja, se o sistema operativo constitui uma componente da mercadoria importada em sentido económico e prático. Das conclusões da Advogada-Geral resulta ser esta a situação no caso em apreço, *i.e.*, o computador portátil e o sistema operativo constituem em conjunto a mercadoria, encomendada pelo comprador que estaria, assim, incompleta sem o sistema operativo. A Advogada-Geral concluiu ainda que a categoria “matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas” referida no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), i) do CAC, deve ser interpretada no sentido de que abrange também, nas condições mencionadas, o sistema operativo instalado num computador portátil pelo fabricante.

3.4.1.1. Critérios de distinção entre as categorias dos elementos constitutivos

Nas conclusões apresentadas no processo Compaq, a Advogada-Geral sustentou que o *software* pode ser entendido como um bem intangível que se pode subsumir na subalínea i) da categoria de elementos constitutivos. No mesmo processo, o TJ acabaria por não fazer menção à categoria em que o *software* poderia ser integrado, no caso de as condições de aplicação do artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU estivessem verificadas. Permanecia assim a questão de saber em que subalínea dos elementos constitutivos o valor do *software* deveria ser integrado para efeitos de adição ao valor aduaneiro.

O trabalho apresentado pelo *Customs Expert Group*, da Comissão Europeia, na Conclusão n.º 26¹³⁹ e também o Processo C-509/19¹⁴⁰ do TJ são fundamentais na medida em que balizaram os critérios que permitem a distinção entre as quatro categorias de elementos constitutivos.

¹³⁹ European Commission. Conclusion No 26: *Software* and related technology: treatment under Article 71(1)(b) Union Customs Code *in* Compendium of Customs Valuation. 2021.

¹⁴⁰ Acórdão do TJ de 10 de setembro de 2020, BMW Bayerische Motorenwerke AG vs. Hauptzollamt Munchen. C-509/19.

A Conclusão n.º 26 faz referência às Conclusões da Advogada-Geral e à distinção feita pela mesma entre “elementos intangíveis” da subalínea (i) e “elementos constitutivos intelectuais”¹⁴¹ da subalínea (iv). E desta forma conclui que:

- (i) Artigo 71.º, n.º 1, alínea b), (i): Elementos imateriais que são instalados na mercadoria importada para melhorar o seu funcionamento, mas que não são necessários para a produção das mesmas. Estes elementos intangíveis são, no entanto, uma parte integrante dos produtos finais, na medida em que estão conectados a uma parte da mercadoria, melhorando ou tornando possível o seu funcionamento.

- (ii) Artigo 71.º, n.º 1, alínea b), (iv): Prestações intelectuais que são disponibilizados pelo comprador com o intuito de permitir o fabrico da mercadoria importada. Por outras palavras, estes elementos são necessários para o processo de produção da mercadoria. A título de exemplo, falamos de “know-how” de produção ou de design.

O elemento intelectual referido na subalínea (iv) distingue-se ainda da primeira categoria por outras duas razões. Em primeiro lugar, porque não se exige uma ligação do processo de produção com o bem final, apenas tem como condição que tal elemento seja necessário para a produção da mercadoria importada. A segunda razão tem que ver com o facto de os bens e serviços enumerados na subalínea iv) serem apenas adicionados ao valor transaccional quando realizados fora da UE. Esta exceção de que o bem ou serviço seja desenvolvido/realizado fora da UE apenas se aplica a esta subcategoria iv) e não nas outras categorias, como tal é fundamental olhar ao local onde o bem ou serviço é realizado porque no limite pode significar o não adição do valor do bem ou do serviço ao valor transaccional da mercadoria importada.

No processo C-509/19 do TJ, a sociedade BMW fabrica veículos que contêm dispositivos de comando. A BMW desenvolveu um programa informático, vulgo *software*, que visa assegurar uma comunicação fluida das aplicações e dos sistemas de veículo e que é necessário para realizar determinadas operações técnicas. O *software* é disponibilizado de forma gratuita aos fabricantes de dispositivos de comando estabelecidos em Estados terceiros, que o utilizam para efetuar um teste de funcionamento

¹⁴¹ MARTJIN SCHIPPERS, *Software and customs valuation*, p. 225.

antes da entrega dos dispositivos de comando. Depois, a BMW importa e põe em livre circulação no TAU os dispositivos de comando, que incluem o programa informático instalado fora da União pelo fabricante.

Aquando de um controlo aduaneiro realizado pelo Serviço Aduaneiro Principal alemão, verificou-se que a BMW indicava, a título do valor aduaneiro dos dispositivos de comando importados, o preço pago aos fabricantes do mesmo, mas que não incluía os custos de desenvolvimento do *software*. Por considerar que os custos em causa deviam ser integrados no valor aduaneiro, o Serviço Aduaneiro alemão fixou uma dívida aduaneira adicional pelas mercadorias introduzidas.

A BMW apresentou recurso para o tribunal alemão que, tendo dúvidas quanto à interpretação do artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU, decidiu submeter ao TJ a seguinte questão prejudicial: “*Os custos de desenvolvimento de um programa informático desenvolvido na União [...], disponibilizado gratuitamente ao vendedor pelo comprador e instalado no dispositivo de comando importado, devem complementar o valor transaccional da mercadoria importada em conformidade com o artigo 71º, n.º 1, alínea b), do Código Aduaneiro, se não estiverem incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria?*”.

Em primeiro lugar, o TJ lembrou que a aplicação do artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU está dependente da verificação de um conjunto de requisitos e que caberá ao órgão jurisdiccional de reenvio averiguar se, no caso concreto, tais requisitos estão verificados, para que o valor económico do *software* deva ou não ser acrescentado ao valor transaccional dos dispositivos de comando¹⁴².

O TJ rejeitou, mais uma vez, o argumento de que o artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU não é aplicável pelo facto de o programa informático não figurar na enumeração constante das subalíneas i) a iv)¹⁴³. Mencionando o processo Compaq Computer, o TJ lembra que “*já teve oportunidade de rejeitar o argumento de que o programa informático não se integra em nenhuma das categorias que podem ser objeto de um ajustamento (...)*”¹⁴⁴, ao ter considerado que ao valor transaccional de computadores dotados de um

¹⁴² Cf. parágrafo 15 do acórdão.

¹⁴³ Deixando claro que o elenco dos elementos das subalíneas i) a iv) não é fechado.

¹⁴⁴ Cf. parágrafo 17.

programa informático, deve ser adicionado o valor desse *software*, quando o valor não esteja incluído no preço efetivamente pago ou a pagar.

É totalmente irrelevante para efeitos de determinação do valor aduaneiro da mercadoria importada que o produto cujo valor deve ser acrescentado seja um bem imaterial, como é o caso do *software*. O artigo 71.º, n.º 1, alínea b), (i) do CAU não exclui, assim, os bens imateriais¹⁴⁵. Em conformidade com a economia da disposição é possível concluir que o valor aduaneiro das mercadorias importadas é completado pelo valor dos produtos, mas também dos serviços que preenchem as condições fixadas na lei.

O Tribunal fez também menção aos critérios fundamentais para distinguir se o valor do *software* está abrangido pelo ponto i) ou pelo ponto iv) do artigo 71.º, n.º 1, em concreto atende à Conclusão n.º 26 da Coletânea de textos¹⁴⁶ relativos ao valor aduaneiro. Concluiu o Tribunal que o artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU deve ser interpretado no sentido de que, para efeitos de determinação do valor aduaneiro de uma mercadoria importada, permite acrescentar-se ao valor transacional o valor económico de um *software* desenvolvido na União e disponibilizado de forma gratuita pelo comprador ao vendedor estabelecido num país terceiro.

Ficou assim claro que o *software* pode ser considerado como um elemento constitutivo não só ao abrigo do artigo 71.º, n.º 1, alínea b), iv), mas também pelo artigo 71.º, n.º 1, alínea b), i)¹⁴⁷. Se o uso do *software* apenas tem como propósito testar as funcionalidades dos dispositivos de comando, então será mais provável que o mesmo se subsuma no âmbito de aplicação da subalínea i). Caso o *software* esteja relacionado com a produção da mercadoria então subsume-se na subalínea iv), com a consequência de que se estiver verificado o âmbito de aplicação deste artigo, o valor do *software* não deverá ser adicionado ao preço pago ou a pagar, quando desenvolvido na EU. No entanto, o TJ reencaminha para o órgão jurisdicional de reenvio a ponderação do caso concreto para efeitos de aplicação das subalíneas i) ou iv).

Poder-se-á concluir que ainda que os direitos aduaneiros incidam apenas sobre bens tangíveis, bens intangíveis como o *software* podem ser relevantes para a

¹⁴⁵ Cf. parágrafo 19.

¹⁴⁶ O Tribunal reconhece que as conclusões do Comité do Código Aduaneiro não são juridicamente vinculativas, mas que, no entanto, constituem meios importantes para assegurar uma aplicação uniforme do Código. Assim, consideram-nas meios válidos para a interpretação do CAU. Cf. parágrafo 21 do acórdão.

¹⁴⁷ MARTJIN SCHIPPERS, *ob. cit.*, p. 228.

determinação do valor das mercadorias que o incorpore, quando acrescentem valor económico¹⁴⁸ e mediante a verificação das condições de ajustamento previstas no artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do CAU. Da jurisprudência atual do TJ resulta que o valor do *software* será integrado ou na subalínea i) ou na subalínea iv) da alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do CAU, sendo que a incidência do *software* na subalínea i) ou na subalínea iv) pode determinar o adicionamento ao valor aduaneiro ou, pelo contrário, quando o *software* se subsume na subcategoria iv), sendo os trabalhos realizados fora da UE, não há lugar ao adicionamento ao valor aduaneiro.

A decisão que resulta do acórdão BMW coloca o *software* numa situação pior em relação aos elementos intangíveis expressamente mencionados na subalínea iv), porque o critério de distinção entre as subalíneas i) e iv) está na funcionalidade conferida ao *software* (se se destina a melhorar capacidades ou à produção), o que significa que na prática deixa de ser requisito o desenvolvimento do *software* fora da UE¹⁴⁹. Com o acórdão, o TJ acabou também por alargar o conceito de “elementos similares”¹⁵⁰ nos termos da subalínea i) pelo que elementos intangíveis que não preencham os requisitos da subalínea iv), podem ser adicionados ao valor transacional nos termos da subalínea i). Do lado dos compradores de mercadoria importada, que fornecem *software* desenvolvido na UE gratuitamente ou a custo reduzido é fundamental que disponham de provas que permitam demonstrar se o *software* é parte integrante da mercadoria importada ou se antes é necessária para a produção da mercadoria.

¹⁴⁸ “According to the ECJ, the customs value must reflect the actual economic value of the imported goods. Therefore, all elements adding value to the goods must be taken into account. In this respect, it is important to consider whether the software installed on the control units prior to import results in an actual value of the goods which is higher than the transaction value. (...) These tests provided the applicant with findings, which were relevant to the applicant. It is therefore likely that control units containing software have added value for purchasers compared to control units without software” in CHRISTIAN SALDER, ECJ: Value of software supplied free of charge by the buyer to be included in the customs value, Customs Newsletter 05/2020. Disponível aqui: https://www.kmlz.de/en/Customs/Newsletter_05_2020?fbclid=IwAR277QEnT6wzAZttP78tsm5bAVn37_M9m8z2o3ecrnQRpPOIK0FDoM5AlMc#

¹⁴⁹ CHRISTIAN SALDER, *ob. cit.*

¹⁵⁰ CHRISTIAN SALDER, *ob. cit.*

4. Conclusões

No quadro do Direito Aduaneiro Europeu, o valor aduaneiro das mercadorias importadas no TAU deve ser determinado de acordo com o método do valor transacional. O método do valor transacional estabelece que o valor aduaneiro corresponde ao preço efetivamente pago ou a pagar aquando da exportação da mercadoria para o país de destino, com os ajustamentos necessários previstos no código. Na aceção do TJ, a aplicação do método do valor transacional permite que se encontre uma base justa, uniforme e neutra, que exclui a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios. O valor transacional deve, assim, refletir a realidade económica da mercadoria importada.

À luz do entendimento do TJ, o conceito de mercadoria assenta num critério de materialidade, ou seja, os direitos aduaneiros incidem sobre bens corpóreos, suscetíveis de ser avaliados em dinheiro. A delimitação do conceito deixa fora do âmbito de incidência dos direitos aduaneiros os bens intangíveis, como é o caso do *software*.

Na definição internacional oferecida pela OCDE, o *software* é definido como um programa ou conjunto de programas que contém instruções destinadas a um computador, com fins de funcionamento operativo do próprio computador, podendo ser transmitido eletronicamente ou transportado em *hardware*. A nível europeu, o *software* é equiparado a um programa de computador. Ambas as definições são insuficientes na medida em que restringem o *software* a um programa destinado a um computador ou a um programa de computador, quando na verdade o *software* é um programa que contém instruções que podem ser executadas por um computador ou por um outro dispositivo eletrónico.

Quando o *software* é transmitido eletronicamente não se subsume no conceito de mercadoria do direito aduaneiro europeu, pelo que não há incidência de direitos aduaneiros. Na situação em que o *software* é transportado em *hardware*, o *software* em si mesmo continua a não ser considerado uma mercadoria, mas o valor do *software* pode ser relevante na determinação do valor das mercadorias que o incorporam.

O debate em torno da relevância aduaneira do valor do *software* não é recente e foi com acórdão C-78/89 *Brown Boveri* que o TJ determinou que o valor do *software* devia fazer parte do preço efetivamente pago ou pagar pelas mercadorias importadas. O TJ sustentou que, embora o *software* não se subsuma no conceito de mercadoria, quando

incorporado numa mercadoria, o custo com a aquisição de bens intangíveis deve ser considerado como parte integrante do preço pago.

No acórdão C-306/04 *Compaq-Case*, o TJ abre a possibilidade de o valor do *software* ser incluído enquanto elemento constitutivo no art. 71.º, n.º 1, al. b) ou ser antes integrado como *royalty* ou direito de licença no art. 71.º, n.º 1, al. c), mas não identifica os critérios de distinção entre as categorias. No âmbito do mesmo processo, a Advogada-Geral entendeu que o *software* em causa no processo devia ser integrado na subalínea i) do n.º 1, art. 71.º. De acordo com o artigo 71.º, n.º 1, al. b) do CAU, para que os elementos constitutivos sejam adicionados ao valor transacional, um conjunto de requisitos devem estar verificados. Os *royalties* e direitos de licença serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar se o pagamento estiver relacionado com a mercadoria a avaliar e se constituir uma condição de venda da mercadoria a avaliar. Na opinião da Comissão Europeia, o que distingue as duas categorias é a necessidade do *software* ser utilizado na produção da mercadoria importada. No caso em que *software*, enquanto componente de *know-how*, é fundamental na produção da mercadoria e é disponibilizado sem custos para o produtor da mercadoria, deve ser considerado como elemento constitutivo. No caso em que são devidos pagamentos, que não tenham que ver com a produção da mercadoria, mas que são relativos a direitos de *know-how* ou licenças, tratar-se-á, à partida, de *royalties* e direitos de licença. No acórdão C-306/04 *Compaq-Case* a Advogada-Geral entendeu que o *software* em causa no processo devia ser integrado na subalínea i) do n.º 1, art. 71.º, mas o TJ não esclareceu em que subalíneas o valor do *software* devia ser integrado, quando verificadas as condições previstas no art. 71.º, n.º 1. al. b).

Com o acórdão C-509/19 BMW, o TJ determinou que o *software* pode ser considerado como um elemento constitutivo não só ao abrigo do artigo 71.º, n.º 1, al. b), iv), mas também pela subalínea i), mesmo que não esteja expressamente elencado nos elementos. Contudo, o TJ deixou a questão por responder uma vez que reencaminhou para o órgão jurisdicional alemão a decisão sobre em que categoria deve o valor do *software* ser integrado.

As duas subalíneas distinguem-se pelo facto de a subalínea i) dizer respeito aos elementos imateriais instalados na mercadoria que melhoram o seu funcionamento, mas que não são necessários para a produção da mesma. A subalínea iv) tem que ver com prestações intelectuais que são disponibilizadas pelo comprador e que são necessárias

para a produção da mercadoria importada. As prestações intelectuais da subalínea iv) têm a particularidade de serem apenas adicionadas valor transaccional quando realizadas fora da UE. O *software* em causa no acórdão C-509/19 BMW era instalado nos dispositivos de controlo e conseqüentemente utilizado para efetuar um teste de funcionamento e operacionalidade antes da entrega da mercadoria. A meu ver, e de acordo com os critérios apresentados, devia ser integrado pela subalínea i) uma vez que o *software* melhorava/tornava possível o funcionamento da mercadoria, mas não era necessário para a produção da mesma. Não obstante, caso se considerasse que efetivamente o *software* era necessário para a produção da mercadoria, então, de acordo com a subalínea iv), o valor do *software* não ia ser adicionado ao valor transaccional pois foi desenvolvido na UE.

Em última análise, a integração do valor do *software* pela incidência na subalínea i) ou iv) vai depender sempre do uso que é dado ao *software* e da funcionalidade que assume na mercadoria pelo que é fundamental atender aos critérios de distinção apresentados. Neste sentido, no que diz respeito ao valor do *software*, o critério de desenvolvimento ou realização na UE deixa de ser decisivo para determinar pelo não adiccionamiento ao valor transaccional.

No quadro do Direito Aduaneiro Europeu fica também em aberto a questão de saber se se pode antecipar no futuro que o conceito de mercadoria seja delimitado de forma a poder integrar realidades intangíveis, como é o caso da previsão do Código Aduaneiro da Indonésia. Não obstante, o *software* enquanto elemento intangível que não se subsume no conceito atual de mercadoria, mas que acrescenta valor à mercadoria importada tem relevância aduaneira e deve ser adicionado ao valor transaccional para efeitos de cálculo dos direitos aduaneiros.

5. Bibliografia

Doutrina

ADRIANA TUCCI, “Royalties e valor aduaneiro: A relevância do valor pago a título de royalties na determinação do cálculo do valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União”. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica, 2019. Link disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.14/30968> acesso a 07 de setembro de 2021

CHRISTIAN SALDER, “ECJ: Value of software supplied free of charge by the buyer to be included in the customs value”, Customs Newsletter 05/2020. Link disponível em: https://www.kmlz.de/en/Customs/Newsletter_05_2020?fbclid=IwAR277QEnT6wzAZttP78tsm5bAVn37_M9m8z2o3ecrnQRpPOIK0FDoM5AlMc# acesso a 24 de maio de 2022

DANIELA GASPAR LAGOA, “Last sale for export: Desafios na documentação de suporte”, *Direito Aduaneiro Coletânea de Textos*, , Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, Universidade Católica Editora, 2022

EDUARDO PAZ FERREIRA e JOÃO ATANÁSIO, *Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Económico: Comércio Internacional*, Almedina, 2005

EDUARDO RAPOSO MEDEIROS, *O Direito Aduaneiro sua vertente internacional*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa, 1985

EDUARDO RAPOSO MEDEIROS, *O Direito Aduaneiro*, Letras Lavradas Edições, 2019

ERKAN ERTURK, “Intangible assets and customs valuation”, *World Customs Journal* Volume 12, number 1. 2018

EUROPEAN COMMISSION, *Compendium of Customs Valuation Texts - Conclusion No 26: Software and related technology: treatment under Article 71(1)(b) Union Customs Code*, Edition 2021.

FRANCISCA MOTA, “Valor Aduaneiro. O caso particular das comissões de compra”. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica, 2013. Link disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.14/16801> acesso a 07 de setembro de 2021

FREDERICO AMARAL, “Direito Aduaneiro Europeu: Natureza e objeto”, Dissertação de Mestrado, 2012

JOÃO DUPONT, “O impacto dos *Royalties* no Valor Aduaneiro”, *Direito Aduaneiro Coletânea de Textos*, Universidade Católica Editora, 2022

MARTIJN SCHIPPERS, “A series of sales: determining the customs value under the Union Customs Code”, *Global Trade and Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, 2018

MARTIJN SCHIPPERS, “Software and customs valuation”, *Global Trade and Customs Journal*, Volume 16, Issue 6, 2021

MARTIJN SCHIPPERS, “Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalisation”, *European Fiscal Essays*. Erasmus University Rotterdam. 2021

MICHAEL KEEN, “Changing customs – Challenges and strategies for the reform of customs administration”, International Monetary Fund, 2003

NUNO DA ROCHA (coordenação), *Código Aduaneiro Comunitário – Anotado*, Edições ASA, 1994

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRAS e SÉRGIO BRIGAS AFONSO, “A exportação e a importação de mercadorias”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, Almedina, 2014

SUSANA CLARO e CLARA DITMER, “Regime Aduaneiro e Preços de Transferência”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coordenação de Tânia Carvalhais Pereira, Almedina, 2014

SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2ª Edição, 2019

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Valor aduaneiro das mercadorias vendidas para exportação com destino a Cabo Verde”, *Direito Aduaneiro Coletânea de Textos*, Universidade Católica Editora, 2022

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Aduaneiro Europeu – Vertente Tributária*, Universidade Católica Editora, 2020

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA e JULIANA MOUCHO, “Direito Aduaneiro e preços de transferência: disparidade e pontos de convergência”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 16, abril – junho, CEJUR, 2017

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “O contencioso aduaneiro”, *Direito Fiscal Internacional, Europeu e Contencioso Aduaneiro*, ebook, CEJ, 2017

TIMOTHY LYON, *EC Customs Law*, 2ª ed., Oxford University Press, 2008

OCDE. “*The Tax Treatment of software*” in Model Tax Convention on Income and on Capital (Full version), Paris: OCDE Publishing, 2014. Disponível em <https://read.oecd.org/10.1787/9789264239081-103-en?format=read#page3> acesso a 18 de setembro de 2021.

OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, Disponível em: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> acesso a 20 de julho de 2021.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2015 Disponível: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> acesso a 20 de julho de 2021

Tribunal de Contas Europeu (2010), Relatório Especial n.º 23/2010

WCO. *Decision 4.1. Valuation of carrier media bearing software for data processing equipment*. 1984. Link disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/valuation/instruments-and-tools/decisions/wto_val_decision_4_1.pdf?la=en acesso a 13 de fevereiro de 2022

WTO. *Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994*. Link disponível em: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/20-val_01_e.htm#articleVIII acesso a 22 de janeiro de 2022

Jurisprudência

BMW Bayerische Motorenwerke AG vs. Hauptzollamt München. Processo C-509/2019. Acórdão do Tribunal de Justiça (Oitava Secção) 10 de setembro de 2020. Link disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=FE61166C93F1F8B4A3E26D07AF27E0A6?text=&docid=230862&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1016260> acesso a 06 de fevereiro de 2022.

Brown Boveri & Cie AG vs. Hauptzollamt Mannheim. Processo C-79/89. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 18 de abril de 1991. Link disponível: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96547&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1020656> acesso a 06 de fevereiro de 2022.

Carboni e derivati Srl. Processo C-263/06. Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 28 de fevereiro de 2008. Link disponível: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=69433&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1114227> acesso a 26 de maio de 2022.

Compaq Computer International Corporation vs. Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem. Processo C-306/04. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) 16 de novembro 2006. Link disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=64692&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1017730> acesso a 06 de fevereiro de 2022.

Compaq Computer International Corporation vs. Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem. Processo C-306/04. Conclusões da Advogada-Geral Christine Stix-Hackl apresentadas em 26 de janeiro de 2006. Link disponível: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=58006&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=12931298> acesso a 06 de fevereiro de 2022.

EURO 2004. Hungary Kft. vs. Nemzeti Adó és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága. Processo C-291/15. Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção) 16 de junho de 2016. Link disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=180326&doclang=pt> acesso a 06 de fevereiro de 2022.

Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH vs Hauptzollamt München. Processo C-529/16. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) 20 de dezembro de 2017. Link disponível em :

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198053&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2936098> acesso a 06 de fevereiro de 2022.

Unifert vs. Hauptzollamt Münster. Processo C-11/89. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 6 de junho de 1990. Link disponível: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:61989CJ0011> acesso a 26 de maio de 2022.

5th AVENUE Products Trading GmbH vs. Hauptzollamt Singen. Processo C-775/19. Acórdão do Tribunal de Justiça (Décima Secção) 19 de novembro de 2020. Link disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=233921&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1543738> acesso a 30 de abril de 2022.