



CATÓLICA
FACULDADE DE DIREITO

ESCOLA DE LISBOA

**Liquidações *a posteriori* de direitos aduaneiros fundamentadas nos
relatórios do OLAF: implicações jurídicas e económicas**

Sofia Araújo Alves

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal,

sob a orientação de

Tânia Carvalhais Pereira

Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da
Universidade Católica Portuguesa

Julho de 2024

Sê todo em cada coisa. Põe quanto és

No mínimo que fazes.

Ricardo Reis

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais. Por tudo o que fizeram por mim e por todo o amor que me dão.

À minha irmã. Por ser “casa”.

Aos meus avós.

Ao João.

Por tudo.

Aos meus amigos, por todo o apoio.

À minha orientadora, por ter acreditado em mim e neste projeto.

RESUMO

O presente trabalho assume como objeto a análise do impacto jurídico e económico da utilização dos relatórios do Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) pelas autoridades aduaneiras nacionais (AAN). Num primeiro momento, o principal objetivo a que nos propomos será o de descortinar qual a sua natureza jurídica, assim como a legitimidade da respetiva utilização.

O OLAF é um organismo europeu que tem como missão investigar possíveis casos de fraude, corrupção e outras infrações que possam resultar numa perda de receita devida à União Europeia (UE), nomeadamente através da fuga à liquidação dos direitos aduaneiros. Neste sentido, quer por via de canais de denúncia, quer através dos controlos por si efetuados, perante a suspeita de fraude, o OLAF instaura inquéritos. Uma vez concluídos, os mesmos resultam em relatórios com recomendações, que são posteriormente dirigidas às AAN, para que estas possam proceder, se assim o entenderem, a inspeções internas que versam sobre operações e operadores económicos em concreto e que visam apurar a necessidade de liquidar *a posteriori* direitos aduaneiros que ficaram por cobrar. Entende-se por relatórios qualquer documento, seja qual for a sua forma, emitido pelo OLAF após o término dos inquéritos por si instaurados.

Num segundo momento será dado especial enfoque ao tema da subavaliação, um assunto com desenvolvimentos jurisprudenciais relevantes ao nível do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e que é justificado pela maior prevalência de recurso aos relatórios do OLAF para fundamentar a liquidação *a posteriori* de direitos aduaneiros.

No âmbito desta tese a abordagem seguida parte da legislação europeia em vigor à data em que se escreve, sem descurar a legislação anterior, utilizada como termo de comparação, uma vez que grande parte da jurisprudência europeia ainda se pronuncia sobre as normas do Código Aduaneiro Comunitário (CAC).

Deste modo, os resultados que se pretendem alcançar são essencialmente dois: (i) determinar qual o valor jurídico deste relatório; e (ii) compreender a atuação das AAN para aferir da possibilidade de os operadores económicos poderem identificar os riscos inerentes e adotar as ações necessárias, por forma a prevenir uma eventual liquidação de direitos após o desalfandegamento das mercadorias.

Palavras-chave: OLAF, direitos aduaneiros, liquidação *a posteriori*, operador económico.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyse the legal and economic impact of the use of OLAF's reports by national customs authorities to justify the post-clearance assessment of customs duties. Firstly, our main objective will be to find out what the legal value of these reports is, as well as the legitimacy of their use.

OLAF is a European body whose mission is to investigate possible cases of fraud, corruption and other offences that could result in a loss of revenue owed to the European Union, namely through the evasion of customs duties, or at least their full value.

In this sense, either through reporting channels or through the checks it carries out, when fraud is suspected, OLAF sets up investigations which, once finalised, result in documents with recommendations. Those recommendations are sent to the national customs authorities, so that they can carry out, if they so wish, internal investigations, which deal with specific economic operators and aim to ascertain the need to subsequently settle customs duties that have not been collected.

Reports are defined as any document, in any form, issued by OLAF after it has completed its investigations.

Secondly, the focus given to the issue of undervaluation, a subject with relevant current jurisprudential developments at the level of the Court of Justice of the European Union. This is justified by the greater prevalence of using the OLAF reports in this context to substantiate the post-clearance assessment of customs duties.

In the context of this thesis, the approach followed is based on the European legislation in force at the time of writing, without neglecting previous legislation, used as a term of comparison, since a large part of European case law is still based on the rules of the Community Customs Code.

In conclusion, the results are essentially twofold: *(i)* to determine the legal value of this report and to understand the actions of the national customs authorities, and *(ii)* to assess whether economic operators can identify the associated risks and take the necessary action to prevent the possible assessment of duties after the goods have been cleared through customs.

Keywords: OLAF, customs duties, post-clearance liquidation, economic operator.

ÍNDICE

I. INTRODUÇÃO.....	8
II. UNIÃO ADUANEIRA E POLÍTICA COMERCIAL COMUM: COMPETÊNCIA EXCLUSIVA.....	9
III. FUNDAMENTOS E ENQUADRAMENTO LEGAL DAS LIQUIDAÇÕES <i>A POSTERIORI</i>	12
IV. O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES EUROPEIAS NO CONTROLO DA EFICÁCIA DAS REGULAMENTAÇÕES EUROPEIAS DESTINADAS A PROTEGER A RECEITA DA UE.....	15
1. Poderes da Comissão Europeia e do OLAF.....	15
1.1 Controlo da legalidade do procedimento de desalfandegamento	15
1.2 Competência para a cobrança <i>a posteriori</i> de direitos aduaneiros	18
2. MISSÃO E ATUAÇÃO DO OLAF: EM ESPECIAL, OS INQUÉRITOS EXTERNOS	21
3. VALOR JURÍDICO DOS RELATÓRIOS DO OLAF.....	26
V. O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DAS AAN	28
VI. O PROBLEMA DA SUBAVALIAÇÃO.....	31
VII. A LEGITIMIDADE DA UTILIZAÇÃO DOS RELATÓRIOS DO OLAF PARA FUNDAMENTAR AS LIQUIDAÇÕES <i>A POSTERIORI</i> DE DIREITOS ADUANEIROS.....	40
1. Análise jurisprudencial.....	40
2. Análise de casos concretos.....	42
VIII. CONCLUSÕES.....	45
IX. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49
X. LISTA DE JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA.....	56

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AAN	Autoridades Aduaneiras Nacionais
AD-CAU	Ato Delegado do Código Aduaneiro da União
AE-CAU	Ato de Execução do Código Aduaneiro da União
AT	Autoridade Tributária
CAC	Código Aduaneiro Comunitário
CAU	Código Aduaneiro da União
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
CVA	<i>Customs Valuation Agreement</i>
EM	Estado-Membro
EPPO	Procuradoria Europeia
IVVA	Informação vinculativa em matéria de valor aduaneiro
LGT	Lei Geral Tributária
OLAF	Organismo Europeu de Luta Antifraude
OEA	Operador Económico Autorizado
PIF	<i>Protection of the Union's financial interests Regulation</i>
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TAU	Território Aduaneiro da União
TCA	Tribunal Central Administrativo
TCE	Tribunal de Contas Europeu
TUE	Tratado da União Europeia
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UCLAF	Unidade de Coordenação da Prevenção da Fraude
UE	União Europeia

I. INTRODUÇÃO

O tema objeto desta tese centra-se na análise do valor jurídico atribuído e reconhecido aos relatórios do OLAF, quando utilizados para fundamentar liquidações *a posteriori* de direitos aduaneiros.

As mercadorias provenientes de países terceiros que cumpram as formalidades de importação e que tenham suportado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente¹ obtêm o estatuto de mercadoria-UE, pelo que, em regra, se dá por terminada a fiscalização pelas AAN. No entanto, o Código Aduaneiro da União (CAU) prevê que, dentro do prazo de três anos após a introdução das mercadorias no território aduaneiro da União (TAU), as AAN podem efetuar controlos *a posteriori* em relação às mercadorias que já foram introduzidas em livre prática, dos quais podem resultar liquidações adicionais de direitos.

A possibilidade de controlo *a posteriori* é justificada pelo facto de ser impossível às AAN controlar e verificar todas as mercadorias no momento da sua entrada no TAU. O combate à fraude e a promoção da transparência no comércio europeu, assim como a igualdade de tratamento e a concorrência leal justificam a realização de controlos em momento posterior. Estamos no âmbito do Direito Público, razão pela qual se justifica – e é legítimo – que os operadores económicos possam estar sujeitos a controlos por parte das AAN. Nas palavras de ALESSANDRO DEL COL, o interesse público sobrepõe-se ao interesse privado, não apenas devido à sua finalidade², mas porque o interesse público é “desenvolvido em benefício do da coletividade e da sociedade, em detrimento de interesse individual e pessoal dos indivíduos que nem sempre se conciliam com a dimensão pública dos direitos em conflito”. Constitui-se, assim, um “fundamento da existência do sistema de prerrogativas da Administração e sujeições dos interesses particulares aos interesses

¹ Conceito sem definição no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). O acórdão do TJUE de 14 de dezembro de 1962, *Comissão c. Luxemburgo e Bélgica*, processos apensos 2/62 e 3/62, define como encargo equivalente “um direito imposto unilateralmente, quer no momento da importação quer posteriormente, e que, incidindo especificamente sobre o produto importado de um país membro e não sobre o produto nacional similar, tem como resultado, ao alterar o seu preço, ter sobre a livre circulação de produtos a mesma incidência que um direito aduaneiro”.

² Finalidade esta que deve ser coincidente com os valores e interesses refletidos na legislação superior. No caso do Direito Europeu, está em causa o TFUE. O tema dos recursos próprios da UE está regulado nos artigos 311.º e seguintes do TFUE, que remete a concretização das categorias de recursos próprios para outro diploma: a Decisão 2020/2053 do Conselho de 14 de dezembro de 2020, que prevê no artigo 2.º, n.º 1 alínea a) que os direitos aduaneiros constituem uma categoria de recurso próprio.

públicos”³. A arrecadação de receita própria da UE, porque necessária e utilizada para benefício de todos os cidadãos europeus, através das políticas públicas prosseguidas pela UE, cabe dentro do escopo do interesse público, o que justifica a legitimidade da sujeição das mercadorias a controlos posteriores.

Nesta tese assume-se como pressuposto empírico que os relatórios do OLAF podem ser utilizados como justificação/fundamentação para as AAN iniciarem procedimentos de verificação que culminem com uma liquidação adicional direitos aduaneiros. Com efeito, propomos a análise do valor jurídico destes relatórios e a discussão da questão de saber em que medida permitem, ou não, às AAN ilidir a presunção de veracidade de que beneficiam as declarações aduaneiras⁴.

A estrutura do trabalho parte da análise dos princípios estruturantes da união aduaneira e do enquadramento legal da possibilidade de existirem controlos e liquidações de direitos aduaneiros *a posteriori*, sucedendo-lhe o exame do papel das instituições europeias relevantes que permita compreender o modo de funcionamento da cobrança da dívida aduaneira. Segue-se o estudo de um problema atual: o da subavaliação, aprofundando-se a sua relação com o *e-commerce*. Por último, procurar-se-á configurar e analisar casos concretos relativos à utilização dos relatórios na fundamentação das liquidações.

II. UNIÃO ADUANEIRA E POLÍTICA COMERCIAL COMUM: COMPETÊNCIA EXCLUSIVA

O mercado único foi criado a 1 de janeiro de 1993, ano em que o Tratado de Roma – que instituiu a Comunidade Económica Europeia – fixou um prazo para abolição das fronteiras alfandegárias e a introdução de uma pauta aduaneira comum, objetivo alcançado em 1968. A base dos fundamentos jurídicos da União Aduaneira, criada em 1968, remonta ao Tratado de Roma, que previa a supressão dos direitos aduaneiros entre os Estados-Membros (EM) e criação de uma pauta aduaneira externa comum⁵. Atualmente, a principal base legal é o artigo 28.º do TFUE, que dispõe que os direitos aduaneiros, bem como os encargos de efeito equivalente, são proibidos entre EM. Ou

³ COL, Alessandro Del – “Direito administrativo sancionador aduaneiro: a pena de perdimento de mercadorias em importação e a consensualidade”, *Revista da AGU*, 21 (2022), p. 62-64.

⁴ Cf. artigo 75.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT).

⁵ Artigos 2.º e 3.º do Tratado da União Europeia (TUE).

seja, está consagrado por via de um Tratado europeu o direito à livre circulação de mercadorias provenientes dos EM, com estatuto de mercadoria-UE e de produtos provenientes de países terceiros que se encontrem em livre prática na UE⁶.

O Direito aduaneiro europeu é um ramo do Direito “(...) destinado a regular as relações entre a Administração Aduaneira e os operadores económicos que com ela interagem a propósito da importação e da exportação de mercadorias”⁷.

A UE é uma forma de integração económica regional, a quem foi atribuída competência exclusiva nas matérias da união aduaneira e da política comercial comum⁸. A opção dos EM de atribuir a competência exclusiva⁹ nestas matérias à UE justifica-se na medida em que o poder comercial dos países da UE globalmente considerados é muito superior ao poder individual de cada um.

A união aduaneira encerra em si mesma vários princípios fundamentais subjacentes e que são decalcados dos princípios que subjazem à liberdade de circulação de mercadorias, nomeadamente os princípios de reconhecimento mútuo e de eliminação das barreiras físicas e técnicas¹⁰. O facto de existir uniformização ao nível do Direito aduaneiro substantivo oferece vários benefícios, entre os quais a consistência de regulamentação aduaneira em todos os países da UE. Desta forma permite-se um controlo mais eficaz ao nível da segurança das fronteiras, visto que todas as mercadorias que

⁶ A introdução em livre prática consubstancia o regime aduaneiro por excelência, traduzindo-se na importação definitiva das mercadorias e na sua introdução no circuito do comércio europeu. A sua base legal encontra-se no artigo 29.º do TFUE, bem como nos artigos 77.º e seguintes do CAU. Este regime aduaneiro é da maior importância no estudo da admissibilidade das liquidações *a posteriori* de direitos aduaneiros, na medida em que os produtos provenientes de países terceiros que cumpram as formalidades de importação e que tenham suportado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente obtêm o estatuto de mercadoria-UE, o que determina o “fim da fiscalização aduaneira dessa mercadoria e o reconhecimento do direito de livre circulação em todo o território da União” (PEREIRA, Tânia Carvalhais (2020) – *Direito Aduaneiro Europeu*, Universidade Católica Editora, p. 111). No que concerne aos controlos *a posteriori*, permitidos pelo artigo 48.º do CAU, há um desvio em relação a esta regra geral, visto que pode ser necessária uma verificação posterior relativamente a qualquer um dos elementos tributários: classificação pautal, origem ou valor aduaneiro.

⁷ RIIJO, José (2020) – *Direito Aduaneiro da União Europeia – notas de enquadramento normativo, doutrinarío e jurisprudencial*. Coimbra, Almedina, p. 17.

⁸ Artigo 3.º, n.º 1, alíneas a) e e) do TFUE.

⁹ Uma das expressões da atribuição de competência exclusiva à UE – que se traduz numa verdadeira soberania do Direito aduaneiro – é a consagração do princípio da subsidiariedade invertido. No que concerne ao Direito substantivo, vigora o artigo 44.º do CAU (norma-quadro), do qual decorre que apenas se aplica a legislação nacional na falta de regulação pelo Direito Europeu ou se este remeter para a legislação interna dos EM.

¹⁰ Parlamento Europeu (2023), *Livre circulação de mercadorias*. Fichas Técnicas sobre a União Europeia. Disponível em URL: www.europarl.europa.eu/factsheets/pt.

entram no TAU são objeto de inspeção, sendo necessário que cumpram determinados requisitos¹¹. Outra vantagem que deve ser apontada está relacionada com o facto de se evitar a prática de políticas protecionistas entre os EM da UE, o que propicia uma gestão uniforme das fronteiras do TAU¹². A uniformização que existe ao nível deste ramo do Direito é prosseguida “pelo recurso preferencial à figura do regulamento europeu, diretamente aplicável nos Estados-Membros, sem a necessidade da interposição de um ato normativo interno, o que [se] traduz na reduzida margem de conformação deixada ao legislador nacional¹³”. No entanto, também existem algumas desvantagens, na medida em que a aplicação de procedimentos relativos às liquidações *a posteriori* nos vários EM, por diferentes AAN, aumenta a possibilidade de divergências na interpretação das normas legais e pode dificultar a cooperação entre as autoridades aduaneiras.

Por força do disposto no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP), e do artigo 28.º do TFUE, que prevê a competência exclusiva da UE em matéria aduaneira, o CAU torna-se a principal fonte legislativa neste ramo do Direito, sobrepondo-se à legislação nacional, que apenas será aplicável mediante a necessidade de aplicação do princípio da subsidiariedade invertido¹⁴.

O CAU regula a possibilidade de as AAN de cada EM procederem a liquidações *a posteriori* no seu artigo 48.º, o que confere amplos poderes às autoridades aduaneiras ao nível do controlo aduaneiro após a autorização de saída das mercadorias¹⁵. Entre os poderes das AAN encontram-se o de verificar a exatidão e o carácter exaustivo das informações constantes da declaração aduaneira, verificar a existência, autenticidade, exatidão e validade de qualquer documento comprovativo e examinar a contabilidade do declarante e outros registos operações relativas às mercadorias em causa, bem como das operações comerciais anteriores ou posteriores a essas mercadorias. Também é possível proceder à verificação das mercadorias assim como à recolha de amostras¹⁶.

¹¹ Por exemplo, os requisitos previstos no Regulamento (CE) n.º 765/2008, que estabelece os requisitos de acreditação e fiscalização do mercado relativos à comercialização de produtos, ou a Decisão (CE) n.º 768/2008, relativa a um quadro comum para a comercialização de produtos.

¹² Artigo 28.º, n.º 1 do TFUE.

¹³ PEREIRA, op. cit., p. 27.

¹⁴ Artigo 44.º do CAU.

¹⁵ Cf. artigos 194.º ss. do CAU.

¹⁶ Artigo 48.º do CAU.

III. FUNDAMENTOS E ENQUADRAMENTO LEGAL DAS LIQUIDAÇÕES *A POSTERIORI*

O Direito Europeu consagra a obrigação dos EM apurarem “(...) o direito da União relativo aos recursos próprios desde que as suas autoridades aduaneiras disponham dos elementos necessários e, portanto, estejam em condições de calcular o montante dos direitos resultantes de uma dívida aduaneira e de determinar o devedor”¹⁷. É uma obrigação coerente com a possibilidade prevista no artigo 48.º do CAU, conjugada com o artigo 103.º¹⁸ do mesmo diploma, o qual dispõe, no seu n.º 1, que as dívidas aduaneiras não podem ser notificadas ao seu devedor após o termo de um prazo de três anos¹⁹ a contar da data de constituição da dívida aduaneira. A obrigatoriedade de cobrança poderia sair frustrada caso não se realizassem controlos posteriores à introdução das mercadorias em livre prática e, em virtude dessa inatividade, ficassem por cobrar montantes devidos.

Da leitura conjunta dos dois artigos referidos *supra* resulta que, não obstante as mercadorias²⁰ terem entrado no circuito comercial europeu, é possível que as AAN procedam à verificação e controlo *a posteriori* das informações constantes da declaração aduaneira, bem como à verificação e exame das mercadorias. No seguimento dos controlos poderá resultar uma liquidação *a posteriori* de direitos aduaneiros, sempre que se conclua que o montante de direitos aduaneiros cobrado não corresponde àquele que teria sido cobrado caso não se verificasse nenhuma irregularidade ou ilicitude. No entanto, a possibilidade de cobrança não é isenta de limites, como nota TERESA MISSIONÁRIO²¹.

¹⁷ RIJO, op. cit., p. 249.

¹⁸ O prazo de caducidade de três anos que resulta da lei visa acautelar os vários interesses em causa: o público e o privado. O interesse público permite que se proceda à verificação e controlo das mercadorias e declarações aduaneiras por forma a aferir se é necessário liquidar adicionalmente direitos aduaneiros. Por outro lado, em relação ao interesse privado dos operadores económicos, é necessário garantir que a segurança e expectativa jurídica de consolidação da sua situação aduaneira não são prejudicadas, pelo que a fixação de um prazo de caducidade parece ser a solução que melhor aglutina todas as pretensões que devem ser consideradas.

¹⁹ JOSÉ RIJO realça que tal “(...) prazo pode ser alargado para um prazo mínimo de cinco anos e máximo de dez anos, sempre que a dívida aduaneira em causa seja constituída em consequência de um ato que, à época em que foi praticado, era suscetível de revestir um comportamento judicial repressivo”. Sobre o que se entende por ‘comportamento judicial repressivo’ pronunciou-se já o TJUE no acórdão de 27 de novembro de 1991, *Meico-Fell*, C-273/90, onde se refere que “(...) apenas estarão abrangidos os atos que, segundo a ordem jurídica do EM cujas autoridades competentes reclamam uma cobrança *a posteriori* são qualificados de infrações na aceção do direito pena nacional”. RIJO, op. cit., p. 571-572.

²⁰ *Lato sensu* entendidas, incluindo, por exemplo, os bens intangíveis.

²¹ MISSIONÁRIO, Teresa (1992) – “Dívida aduaneira – *A cobrança a posteriori*”, em *Direito Aduaneiro das Comunidades Europeias na perspetiva da União Europeia*, Barbosa & Xavier Lda. Domingos Marques. Coord. A. Nuno da Rocha.

Existem três grupos de limites relativos à possibilidade das AAN procederem à liquidação *a posteriori* de direitos aduaneiros, ainda que dentro do prazo de caducidade, a saber: (i) a prestação de informações vinculativas, (ii) a invalidação judicial das disposições de carácter geral, e (iii) os erros da autoridade aduaneira. A possibilidade de solicitar a prestação de informações vinculativas encontra-se prevista no artigo 14.º, n.º1 do CAU. Atualmente são prestadas informações vinculativas em matéria de classificação pautal e origem, sendo que relativamente ao valor aduaneiro ainda não é possível fazer este pedido. No entanto, fruto de uma recente novidade legislativa, passará a ser possível solicitar a emissão de uma informação vinculativa em matéria de determinação do valor aduaneiro (IVVA). Esta novidade decorre da adoção, pela Comissão, do Regulamento delegado n.º 2024/1072, de 25 de janeiro de 2024, que será aplicável a partir de 1 de dezembro de 2027. A regulação da prestação de informações vinculativas relativas à matéria de origem e de classificação pautal existe desde 1996, pelo que não se justificava a ausência de previsão normativa do mesmo instituto em matéria de valor aduaneiro. Assim, foi aditado o artigo 18.º-A ao Ato Delegado do Código Aduaneiro da União (AD-CAU) e foi alterado o artigo 35.º do CAU, que passa a ter como epígrafe “Decisões relativas a informações vinculativas em matéria de determinação do valor aduaneiro”. Estas decisões carecem de pedido prévio pelo titular da decisão (ou operador económico). Nestes casos, e se não houver razão para indeferir o pedido, as autoridades aduaneiras indicam “o método ou critérios adequados para a determinação do valor aduaneiro, bem como a sua aplicação, a utilizar para determinar o valor aduaneiro das mercadorias em circunstâncias especiais”²². Nos termos do artigo 35.º, n.º 2, “[a]s decisões IVVA são vinculativas, somente no que respeita à determinação do valor aduaneiro das mercadorias, para: (a) as autoridades aduaneiras, perante o titular da decisão, apenas em relação às mercadorias cujas formalidades aduaneiras sejam cumpridas após a data em que a decisão produz efeitos e (b) o titular da decisão, perante as autoridades aduaneiras, apenas com efeitos a partir da data em que aquele recebe ou se considera que tenha recebido a notificação da decisão”. De acordo com o seu n.º 3, “[a]s decisões IVVA são válidas pelo prazo de três anos a contar da data em que a decisão produz efeitos”. Consideramos que esta prerrogativa, que estará ao dispor dos operadores económicos, passará a ser o principal meio de prevenção ao dispor dos mesmos quando suspeitem do risco de

²² Nova redação do artigo 35.º, n.º 1 do CAU, de acordo com a previsão do Regulamento delegado adotado pela Comissão a 25 de janeiro de 2024.

aplicação de controlos e eventual liquidação de direitos aduaneiros *a posteriori*. É um mecanismo que permite, em nosso entender, minimizar o risco de haver uma liquidação *a posteriori*.

Regressando ao tema das informações vinculativas em geral, JOSÉ RIJO considera que “a formulação do artigo 14.º, n.º 1 do CAU não estará isenta de crítica, pois o carácter restritivo que lhe está subjacente impede os agentes económicos da consulta prévia às autoridades aduaneiras relativamente a matérias conexas com a aplicação da legislação aduaneira, caso não consigam provar que vai efetivamente realizar uma operação de importação ou exportação de mercadorias. Esta natureza limitativa²³ não parece consentânea com as naturais necessidades de esclarecimento preliminares (...)”²⁴.

Em relação à invalidação judicial das disposições de carácter geral, por contraposição aos atos administrativos concretos, é necessário que exista uma decisão judicial de invalidação destas disposições, que pode provir do TJUE, sendo que cabe aos tribunais nacionais aplicar no caso concreto.

Quanto ao terceiro – e mais complexo – limite, pode subdividir-se em três situações que não geram uma “impossibilidade absoluta de proceder à cobrança, mas antes uma impossibilidade dependente da averiguação do preenchimento cumulativo de várias condições”²⁵. As condições para aplicação desta possibilidade encontravam-se previstas no artigo 5.º, n.º 2 do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho²⁶ e eram essencialmente quatro, a saber: (i) erro das autoridades competentes, (ii) desrazoabilidade da deteção do erro por parte do devedor, (iii) boa-fé do devedor, e (iv) cumprimento de todas as disposições previstas pela regulamentação em vigor, no que respeita à declaração para a alfândega por parte do devedor. Atualmente não existe uma disposição relativa à não cobrança dos montantes de direitos aduaneiros para as liquidações *a posteriori*, mas existe uma disposição que permite o reembolso do pagamento²⁷, caso se verifiquem cumulativamente os três primeiros requisitos que já se encontravam previstos na lei antiga. Não cremos que a posição dos operadores económicos saia prejudicada fruto desta

²³ A natureza limitativa decorre do facto de o “pedido poder ser indeferido se não disser respeito a uma atividade no âmbito do comércio internacional de mercadorias que esteja efetivamente prevista”. RIJO, op. cit., p. 143.

²⁴ RIJO, op. cit., p. 143.

²⁵ MISSIONÁRIO, op. cit., p. 280.

²⁶ Assim como no Regulamento (CEE) n.º 1430/79 do Conselho de 2 de julho.

²⁷ Artigo 119.º do CAU.

atualização legislativa, na medida em que o interesse público associado à cobrança de direitos aduaneiros prevalece. A razão que nos parece estar subjacente a esta alteração é a redução dos casos de não cobrança em virtude de eventual demora ou complexidade na averiguação em concreto dos requisitos previstos na lei. No fundo, é um sistema muito parecido ao que vigora em Portugal no que concerne ao pagamento de impostos e posterior discussão da legalidade da liquidação em tribunal: primeiro é necessário proceder ao pagamento dos mesmos para se poder discutir posteriormente. Parece-nos, assim, que foi uma alteração legislativa positiva.

JOSÉ RIJO sublinha que “embora o TJUE já tenha afirmado que a equidade²⁸ (artigo 120.º, n.º1 do CAU) e o erro imputável às autoridades competentes (artigo 119.º, n.º1, também do CAU), prossigam o mesmo objetivo, a saber, limitar o pagamento *a posteriori* de direitos de importação ou de exportação aos casos em que tal pagamento se justifica e é compatível com um princípio fundamental como o da confiança legítima, não considerou, todavia, que as duas disposições coincidem”²⁹.

IV. O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES EUROPEIAS NO CONTROLO DA EFICÁCIA DAS REGULAMENTAÇÕES EUROPEIAS DESTINADAS A PROTEGER A RECEITA DA UE

1. PODERES DA COMISSÃO EUROPEIA E DO OLAF

1.1 CONTROLO DA LEGALIDADE DO PROCEDIMENTO DE DESALFANDEGAMENTO

A união aduaneira pressupõe que as AAN funcionem de forma articulada entre si e com a Comissão Europeia, enquanto guardiã dos Tratados, como é apelidada na gíria. Importa, agora, compreender qual a relação institucional que existe entre a Comissão Europeia e o OLAF.

²⁸ A equidade (dispensa de pagamento de direitos aduaneiros) não se confunde com a possibilidade prevista em legislação anterior ao CAU e que permitia a não cobrança de direitos aduaneiros mediante verificação de determinadas circunstâncias. A equidade prevista no artigo 120.º do CAU não assenta nos mesmos pressupostos da não cobrança, visto que aquela assentava nos casos em que a dívida aduaneira tinha sido constituída em circunstâncias especiais que não envolviam um ato fraudulento nem negligência manifesta imputáveis ao devedor.

²⁹ RIJO, op. cit., pp. 621-622.

O OLAF é um “organismo pertencente à Comissão Europeia, embora tenha um estatuto independente desta. A sua principal missão passa pela promoção de investigações internas e externas contra a fraude, corrupção e outras atividades ilícitas que possam afetar os interesses financeiros da União³⁰”. O organismo foi criado por recomendação do Presidente da Comissão Europeia, Jacques Santer, em virtude de um relatório que expunha os problemas da Unidade de Coordenação da Prevenção da Fraude (UCLAF³¹), existente desde 1988. O principal objetivo à data era garantir que o organismo que sucedesse ao UCLAF fosse verdadeiramente independente da Comissão Europeia. A criação do OLAF não resultou num acréscimo de poderes para a Comissão, nem no reconhecimento de personalidade jurídica a este novo organismo, embora o mesmo disponha de “independência operacional”³². A base legal associada à existência e aos poderes do OLAF é muito dispersa e complexa. No passado apontavam-se os artigos 317.º e 325.º do TFUE, dado que o primeiro artigo se refere ao orçamento europeu e o segundo prevê uma atuação conjunta da UE e dos EM no combate à fraude e quaisquer outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União.

HELEN XANTHAKI nota que “(...) o termo ‘interesses financeiros da comunidade’³³ nos termos do artigo 325.º TFUE não se restringe exclusivamente ao orçamento da Comunidade Europeia *stricto sensu*, mas também abrange os recursos e despesas do Banco de Investimento Europeu e do Banco Central Europeu³⁴. As obrigações incluem tarefas específicas para os EM, mas também para a Comissão e os EM conjuntamente. Esta repartição de obrigações traduz-se na quase exclusividade de iniciativa legislativa dos EM no que concerne à fraude e procedimentos criminais”³⁵. Neste sentido, o Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de dezembro, relativo à

³⁰ Tradução livre. Cf. ZARZA, Ángeles Gutiérrez (2015) – “*The European Anti-Fraud Office (OLAF)*” in *Exchange of Information and Data Protection in Cross-border Criminal Proceedings in Europe*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, p. 99.

³¹ *The Task Force “Anti-Fraud Coordination Unit”*.

³² Cf. QUIRKE, Brendan J – “OLAF: the fight against EU fraud”, *Journal of Financial Crime*, 14, (2007), 178.

³³ Termo definido na alínea a), do n.º1, do artigo 2.º da Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho de 5 de julho de 2017 relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal, bem como no ponto 1) do artigo 2.º do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de setembro de 2013.

³⁴ Cf. acórdãos do TJUE de 15 de junho de 1976, *John Mills c. Banco Europeu de Investimento*, 110/75, e de 10 de julho de 2003, *Comissão c. ECB*, C-11/00.

³⁵ Tradução livre. Cf. XANTHAKI, Helen (2011) – “Mandate” in *OLAF at the Crossroads: Action Against EU Fraud*, Sweet & Maxwell, p. 16.

proteção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias – também conhecido por ‘*PIF Regulation*’ (‘*Protection of the Union’s financial interests Regulation*’) – vem densificar os conceitos gerais introduzidos pelo TFUE. Nos termos do referido Regulamento é adotada uma regulamentação geral em matéria de controlos homogêneos e de medidas e sanções administrativas relativamente a irregularidades detetadas no domínio do Direito Europeu³⁶. Para tal, é entendida como irregularidade qualquer violação de uma disposição de Direito Europeu que resulte de um ato ou omissão de um agente económico. É necessário que tenha por efeito lesar o orçamento geral da UE, quer pela diminuição ou supressão de receitas provenientes de recursos próprios cobradas diretamente por conta da UE, quer por uma despesa indevida³⁷. O Regulamento faculta a base legal para as inspeções administrativas, procedimentos legais e aplicação de sanções sempre que os interesses financeiros da UE forem comprometidos. No âmbito do nosso estudo é relevante salientar que, apesar do artigo 8.º do Regulamento determinar que os controlos e a aplicação de sanções são realizadas pelos EM, o seu artigo 9.º prevê que a Comissão pode proceder, por sua responsabilidade, à verificação da conformidade das práticas administrativas com as regras europeias, da existência dos documentos comprovativos necessários, da sua concordância com as receitas e despesas da UE e das condições em que essas operações financeiras são efetuadas e verificadas³⁸. O n.º 2 do mesmo artigo prevê, adicionalmente, que a Comissão pode efetuar controlos e verificações no local nas condições previstas pelas regulamentações setoriais. Esta referência é relevante e encontra-se associada ao OLAF. A regulamentação europeia prevê explicitamente que a Comissão tem de informar os EM acerca das suas investigações³⁹, o que indicia que estas são predominantemente levadas a cabo pela Comissão. Desta forma, cabe indagar qual a regulamentação setorial que regula os seus poderes ao nível das investigações a que procede.

Em 2002, foi aprovada pela maioria dos EM a Convenção PIF⁴⁰, que, apesar de estar em vigor, foi parcialmente substituída pela Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de julho, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses

³⁶ Artigo 1.º, n.º 1 do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho de 18 de Dezembro de 1995.

³⁷ Artigo 1.º, n.º 2 do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95.

³⁸ Artigo 9.º1, n.º1 do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95.

³⁹ Segundo parágrafo do artigo 9.º, n.º 2 do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95.

⁴⁰ *Convention drawn up on the basis of Article K.3 of the Treaty on European Union, on the protection of the European Communities’ financial interests*. JO C 316 de 27.11.1995.

financeiros da União através do direito penal. O artigo 15.º da Diretiva tem como epígrafe “Cooperação entre os EM e a Comissão (OLAF) e outras instituições, órgãos ou organismos da União”. O n.º 1 do referido artigo prevê que os EM a Eurojust, a Procuradoria Europeia e a Comissão colaboram mutuamente, no âmbito das suas competências respetivas, na luta contra um elenco taxativo de infrações penais lesivas dos interesses financeiros da UE. Para o efeito, a Comissão e, se for caso disso, a Eurojust, presta toda a assistência técnica e operacional de que as autoridades nacionais competentes necessitem para facilitar a coordenação das suas investigações⁴¹. Daqui decorre que o poder para investigar não é exclusivamente da Comissão e do OLAF, mas também dos EM. No entanto, o artigo 3.º do Regulamento (Euratom, CE) n.º 2185/96 do Conselho, de 11 de novembro, prevê que sempre que decida efetuar inspeções e verificações no local em aplicação do Regulamento, a Comissão tem de garantir que não são efetuadas inspeções e verificações semelhantes, simultaneamente e pelos mesmos factos, junto dos operadores económicos em questão com base em regulamentações europeias setoriais. A regulamentação também prevê que a Comissão terá em linha de conta as inspeções em curso ou efetuadas pelo EM pelos mesmos factos, com base na legislação nacional, junto dos operadores económicos em questão⁴². Esta previsão legal é de extrema relevância, visto que, na sua falta, poder-se-ia colocar a questão de como proceder e qual o grau de proteção do operador económico ao nível da sua segurança jurídica, caso as conclusões a que as investigações do OLAF e dos EM fossem divergentes, o que à partida não sucederá por não haver sobreposição de investigações.

1.2 COMPETÊNCIA PARA A COBRANÇA *A POSTERIORI* DE DIREITOS ADUANEIROS

Compreendido o alcance dos poderes dos EM no que concerne ao controlo do procedimento de desalfandegamento, concretamente no que respeita à possibilidade de combate à fraude que lese os interesses financeiros da UE, cabe indagar acerca da repartição de competência para a cobrança ou dispensa de cobrança *a posteriori* de direitos aduaneiros.

⁴¹ Artigo 15.º, n.º1 da Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de julho.

⁴² Artigo 3.º do Regulamento (Euratom, CE) n.º 2185/96 do Conselho de 11 de novembro.

A questão encontrava-se plenamente prevista no Regulamento (CEE) n.º 2164/91, de 23 de julho⁴³, que fixava as regras de execução do n.º 2 do artigo 5.º do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho, relativo à cobrança *a posteriori* dos direitos de importação. Este Regulamento previa expressamente uma repartição das competências entre a Comissão Europeia e os EM relativamente às decisões de não cobrança *a posteriori*, sendo que relativamente às decisões de cobrança a competência era exclusiva do EM.

Atualmente, a questão já não se coloca da mesma forma, pois já não existe a possibilidade de não cobrança, mas apenas o reembolso em caso de cobrança indevida, como vimos no capítulo III. Assim, para que se proceda ao reembolso dos direitos aduaneiros cobrados, a iniciativa partirá das AAN, sendo sempre necessária uma validação por parte da Comissão Europeia⁴⁴, o que se justifica tendo em conta a indisponibilidade do direito de cobrança dos tributos em causa por parte dos EM, na medida em que está em causa receita própria da UE.

Surge a questão de saber como deve ser ponderado o equilíbrio do poder da Comissão e dos EM. Uma parte da resposta passa pela análise do disposto no Regulamento (CE) n.º 515/97, do Conselho, de 13 de março, que versa sobre assistência mútua entre as autoridades administrativas dos EM e a colaboração entre estas e a Comissão, tendo em vista assegurar a correta aplicação da regulamentação aduaneira. O Regulamento é de carácter geral, embora inclua a regulamentação acerca das liquidações *a posteriori* por um argumento de maioria de razão⁴⁵. De acordo com o disposto no artigo 2.º-A do referido diploma legal, caso a declaração esteja incompleta ou existam razões para desconfiar que os dados nela contidos são falsos, a Comissão ou as autoridades competentes de cada EM podem trocar com a autoridade competente de qualquer outro EM ou com a Comissão determinadas informações previstas nesse artigo⁴⁶. O artigo 2.º, n.º 1 define como “análise operacional” aquela que diz respeito a operações que constituam ou pareçam constituir violações da regulamentação aduaneira. Está em causa a aplicação sucessiva de diversas fases, entre as quais a formulação de observações,

⁴³ Revogado e sucedido por vários regulamentos. O que se encontra hoje em vigor é o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro, que estabelece o Código Aduaneiro da União.

⁴⁴ Artigo 116.º, n.º 3 do CAU.

⁴⁵ Cf. primeiro parágrafo do n.º1 do artigo 2.º do Regulamento n.º 515/97.

⁴⁶ Artigo 2.º-A do Regulamento (CE) n.º 515/97, do Conselho, de 13 de março.

hipóteses ou recomendações suscetíveis de serem *diretamente* utilizadas como informações de risco pelas autoridades competentes e pela Comissão para prevenir e detetar outras operações contrárias à regulamentação aduaneira e/ou para identificar com precisão as pessoas ou empresas implicadas nestas operações⁴⁷. Daqui resultam duas questões relevantes, a saber: primeiro, em que medida é admissível uma interpretação extensiva do conceito de Comissão Europeia, de forma a abranger o OLAF no âmbito desta previsão legal; segundo (e em caso de resposta afirmativa à primeira questão), se a possibilidade de as recomendações ou observações feitas pelo OLAF serem utilizadas diretamente como informações de risco pelas autoridades competentes inclui a possibilidade destes relatórios serem utilizados como fundamentação para as autoridades aduaneiras procederem às liquidações *a posteriori*.

Sobre a primeira questão, SANTOS JUSTO entende que a interpretação extensiva se verifica “quando o intérprete, observando uma desarmonia entre o significado literal e o espírito da lei, corrige aquele para, deste modo, obedecer à *mens* ou *voluntas legis*. A prevalência desta justifica-se por (...) o legislador [ter dito] menos do que queria (...) e por isso o sentido literal é estendido até coincidir com o espírito da lei”⁴⁸. Assim, tendo em conta os poderes atribuídos ao OLAF para investigar casos em que a receita da UE possa estar a ser comprometida, e visto que o Regulamento em causa versa sobre as instituições que têm poder para averiguar e controlar a correta aplicação da regulamentação aduaneira, cremos que o OLAF ainda cabe na previsão legal deste artigo, o que é coerente com a posição do TJUE: “(...) cabe atender na interpretação de uma disposição de direito comunitário, não apenas aos respetivos termos, mas também ao seu contexto e aos objetivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada”⁴⁹.

Em 2015, o Conselho já manifestou a sua preocupação em clarificar a admissibilidade de determinadas provas em sede de procedimentos administrativos e

⁴⁷ Artigo 2.º, n.º 1 do Regulamento (CE) n.º 515/97.

⁴⁸ JUSTO, António Santos (2017) – *Introdução ao Estudo do Direito*. 8.ª edição, Coimbra: Coimbra editora, p. 343-344.

⁴⁹ Cf. acórdão do TJUE de 19 de setembro de 2000, *Alemanha/Comissão*, C-156/98, para. 50. No mesmo sentido, os seguintes acórdãos: de 17 de novembro de 1983, *Merck*, 292/82; de 21 de fevereiro de 1984, *St. Nikolaus Brennerei und Likörfabrik*, 337/82; de 3 de abril de 2004, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung*, C-442/05.

judiciais⁵⁰. Os artigos 12.º e 16.º do Regulamento (CE) n.º 515/97 preveem, respetivamente, que todas as informações e documentos trocados no âmbito da assistência, mediante pedido ou espontaneamente, podem constituir elementos de prova admissíveis como se tivessem sido obtidas no EM no qual decorre o processo. No entanto, ambas as modalidades se referem apenas à assistência entre EM, excluindo a Comissão. Tendo em conta as regras de interpretação do Direito aduaneiro densificadas pelo TJUE⁵¹, não é possível concluir, a partir da leitura conjugada destes dois artigos, que os relatórios do OLAF não podem ser utilizados como prova, uma vez que os mesmos apenas se referem aos casos em que há assistência e não uma mera troca de informações. Além disso, a Comissão e o OLAF podem prestar informações aos EM através dos seus relatórios, não constituindo tal prestação uma forma de assistência.

2. MISSÃO E ATUAÇÃO DO OLAF: EM ESPECIAL, OS INQUÉRITOS EXTERNOS

Conforme já adiantado, o OLAF foi instituído através da Decisão da Comissão (1999/352/CE, CECA, Euratom), de 28 de abril de 1999. O considerando 3 do referido diploma indica como principal função do OLAF a realização de inquéritos administrativos para efeitos de proteção dos interesses financeiros da comunidade europeia, tarefa anteriormente da competência do UCLAF. Por sua vez, o considerando 4 reforça que a função de inquérito deve ser desempenhada com total independência, o que se compreende, visto que uma das principais razões para a dissolução do UCLAF foi a excessiva dependência deste face à Comissão⁵².

⁵⁰ Opinião do Conselho disponível em URL:

[https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2013/0410\(COD\)&l=en](https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2013/0410(COD)&l=en). Consultado em 12/09/2023.

⁵¹ Que determina que deve haver um mínimo de correspondência com a letra da lei. Cf. acórdão do TJUE de 19 de setembro de 2020, *Alemanha c. Comissão*, C-156/98, para. 50-52.

⁵² HELEN XANTHAKI entende que “(...) o UCLAF permaneceu sob a égide organizacional da Comissão. Por conseguinte, a nível institucional, o UCLAF não conseguiu, de forma realista, defender a sua pretensão de independência, comprometendo assim a sua posição de controlador das atividades da Comissão. O orçamento do UCLAF continuava a fazer parte do orçamento da Comissão e, desta forma, o verdadeiro poder do UCLAF para desagradar à Comissão era duvidoso. Além disso, os membros do pessoal do UCLAF continuavam a ser empregues temporários da Comissão” (Tradução livre. Cf. XANTHAKI, Helen (2011) – “Genesis: UCLAF and the Transition to OLAF” in *OLAF at the Crossroads: Action Against EU Fraud*, Sweet & Maxwell, p. 7). O artigo 3.º da Decisão da Comissão (1999/352/CE, CECA, Euratom) de 28 de abril dedica-se exclusivamente à questão da independência, que, entre outros fatores, se manifesta no facto de o diretor do OLAF não solicitar nem aceitar instruções da Comissão, de qualquer Governo ou de qualquer outra instituição, órgão ou organismo.

O artigo 2.º da referida Decisão prevê dois tipos de inquérito ou investigação realizados pelo OLAF: os internos e os externos. No âmbito do estudo das liquidações *a posteriori* efetuadas pelas AAN apenas relevam os inquéritos externos, na medida em que os internos não visam operadores económicos e, por isso, não resultarão em liquidações *a posteriori* de direitos aduaneiros.

Apesar de haver uma independência face à Comissão⁵³, nomeadamente através de orçamentos separados⁵⁴, há uma ligação orgânica que se manifesta no facto de o OLAF exercer as competências da Comissão nestes domínios, tal como são definidas pelas disposições estabelecidas dentro do quadro, dos limites e das condições fixados pelos Tratados. Entendemos e defendemos que tudo o que se expôs no ponto 1 deste capítulo relativamente às competências e funções da Comissão é igualmente aplicável ao OLAF.

Em relação aos inquéritos promovidos pelo OLAF, vigora, atualmente o Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, que revoga o Regulamento (CE) n.º 1073/1999, do Parlamento Europeu e do Conselho e o Regulamento (Euratom) n.º 1074/1999 do Conselho. O termo ‘inquérito’ corresponde, na aceção do referido Regulamento, a uma inspeção, verificação ou outra ação realizada pelo OLAF, tendo em vista atingir os objetivos de combater a fraude, a corrupção e quaisquer outras atividades lesivas dos interesses financeiros da UE e, ainda, determinar, se for caso disso, o caráter irregular das atividades investigadas. Os inquéritos não afetam os poderes da Procuradoria Europeia, nem das autoridades competentes dos EM para a instauração e tramitação de processos penais⁵⁵. É a partir destes inquéritos que são posteriormente desenvolvidos os relatórios do OLAF, cujo valor jurídico é objeto de estudo nesta tese.

Quanto às investigações externas, o artigo 3.º do Regulamento supramencionado prevê que o OLAF pode efetuar inspeções e verificações no local nos EM e, nos termos dos acordos de cooperação e assistência mútua (e de outros instrumentos jurídicos em vigor), em países terceiros e nas instalações de organizações internacionais⁵⁶. A este propósito, e relativamente a tudo quanto não esteja regulado no referido Regulamento, é necessário recorrer ao Regulamento (Euratom, CE) n.º 2185/96, do Conselho, na medida

⁵³ Cf. QUIRKE, op. cit., p. 182-183.

⁵⁴ Artigo 18.º do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁵⁵ Ponto 4) do artigo 2.º do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁵⁶ Artigo 3.º, n.º 1 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

em que complementa o anterior, prevendo as regras relativas às inspeções e verificações realizadas pela Comissão⁵⁷ no local.

O papel do OLAF no âmbito destas investigações encontra outra manifestação no Regulamento n.º 883/2013, mais concretamente nos seus artigos 3.º, n.º 5 e 7.º, n.º 3 que dispõem que, caso o pessoal do OLAF assim o requeira, a autoridade competente do EM em causa tem de prestar, sem demora injustificada, a assistência necessária para o exercício efetivo das suas competências⁵⁸. Prevê-se, adicionalmente, que a Comissão Europeia⁵⁹ pode servir-se das disposições aplicáveis do Direito da União a fim de recuperar os fundos relacionados com a inspeção ou verificação no local em causa⁶⁰, se o EM não cooperar com o OLAF. Nos termos do seu artigo 12.º-A, os EM podem designar um “serviço de coordenação antifraude”, com vista a facilitar a cooperação e o intercâmbio de informações eficazes com o organismo^{61/62}. Todos estes indícios apontam no sentido de que, apesar de as investigações poderem ser conduzidas quer pelo OLAF, quer pelas autoridades dos EM, os poderes atribuídos ao organismo conferem-lhe um estatuto privilegiado face àquelas.

Sobre o conteúdo do inquérito e a sua base factual, dispõe-se que durante um inquérito externo o OLAF pode aceder a todas as informações e dados relevantes relacionados com a matéria objeto de inquérito, independentemente do suporte em que estejam armazenados e na medida do necessário para comprovar a existência de fraude, corrupção ou quaisquer outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União⁶³. A relevância do exposto *supra* deve-se à garantia de que os relatórios do OLAF que possam servir de fundamentação para as AAN liquidarem direitos aduaneiros *a posteriori* têm potencial para ter uma base factual muito sólida, o que assegura que o

⁵⁷ Por Comissão entende-se o OLAF, visto ser o organismo competente para realizar as investigações.

⁵⁸ Artigo 3.º, n.º 5 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁵⁹ [Nota sobre os problemas relacionados com a independência do OLAF face à Comissão Europeia]. Tradução livre. Cf. QUIRKE, Brendan J – “EU Fraud: institutional and legal competence”, *Crime, Law and Social Change*, 51 (2009), 536. “Quando o OLAF foi estabelecido, em teoria foi-lhe concedida total independência operacional, mesmo que continuasse a estar organicamente ligado à Comissão. Essa independência foi seriamente prejudicada pelas propostas apresentadas pela Comissão. O OLAF tem, assim, ‘um braço atado às costas’ na luta contra a fraude.”

⁶⁰ Artigo 3.º, n.º 9 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁶¹ Artigo 12.º-A do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁶² No caso português existe a Direção de Serviços Antifraude Aduaneira, cuja competência decorre do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea r), 20.º e 37.º, n.º 1, alínea j) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro que consagra a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁶³ Artigo 3.º, n.º 11 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

processo de realização de inquérito e posterior realização do relatório é conforme às garantias de um Estado de Direito Democrático. Outra manifestação de que o OLAF dispõe de meios, conferidos por lei, para realizar os inquéritos com todas as condições necessárias para o seu sucesso encontra-se no artigo 8.º, n.º 1, que dispõe que nos domínios a que se refere o seu artigo 1.º, as instituições, órgãos, organismos e agências transmitam sem demora ao OLAF todas as informações relativas a eventuais casos de fraude ou de corrupção ou a qualquer outra atividade ilegal lesiva dos interesses financeiros da União⁶⁴. A relevância desta previsão manifesta-se no facto de os EM e as suas autoridades não disporem de um sistema de informação tão eficaz e sofisticado, pelo que é forçoso concluir que, numa percentagem razoável dos casos em que há liquidações *a posteriori* de direitos aduaneiros, tal se deve aos relatórios promovidos e desenvolvidos pelo OLAF.

Cumpra, ainda, analisar a relação do OLAF com a Procuradoria Europeia (EPPO⁶⁵). A 12 de outubro de 2017, ao abrigo de uma cooperação reforçada, instituiu-se o EPPO⁶⁶, na medida em que o artigo 86.º do TFUE permite que se possa instituir uma Procuradoria Europeia, a partir do Eurojust, com o “fim de combater as infrações lesivas dos interesses financeiros da União”⁶⁷. De acordo com o n.º 2 do referido artigo, “[a] Procuradoria Europeia é competente para investigar, processar judicialmente e levar a julgamento, eventualmente em articulação com a Europol, os autores e cúmplices das infrações lesivas dos interesses financeiros da União⁶⁸”. Daqui se percebe que o seu escopo é completamente diverso do escopo do OLAF, na medida em que este último não exerce uma ação penal transnacional⁶⁹, mas meramente administrativa. Contudo, parece haver uma zona de sobreposição de competências entre as duas entidades, que se situa no seu poder para “investigar”. Entendemos que, materialmente, não estão em causa investigações com escopos distintos, visto que em ambos os casos se visa combater a fraude, a corrupção e quaisquer outras atividades lesivas dos interesses financeiros da UE.

⁶⁴ Artigo 8.º, n.º 1 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁶⁵ *European Public Prosecutor's Office*.

⁶⁶ O EPPO foi instituído através do Regulamento (UE) 2017/1939, do Conselho, de 12 de outubro, que dá execução a uma cooperação reforçada para a instituição da Procuradoria Europeia.

⁶⁷ Artigo 86.º, n.º 1, 1.º parágrafo do TFUE.

⁶⁸ Artigo 86.º, n.º 2 do TFUE.

⁶⁹ Cf. SANTOS, Margarida – “A Procuradoria Europeia e o exercício transnacional da ação penal relativamente aos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia”, *Julgat* N.º 39 (2019), Almedina, p. 57.

O que difere é o tratamento que cada um destes organismos pode dar à informação que recolhe com as investigações. Enquanto o OLAF apenas pode referenciar às AAN e, naturalmente, à Comissão, o carácter irregular das atividades objeto de inquérito, o EPPO pode promover a ação penal a nível europeu. Assim, a cooperação entre ambos é essencial.

Nos termos do artigo 8.º, n.º 4 do Regulamento n.º 883/2013 prevê-se que o EPPO não está obrigado a transmitir ao OLAF todas as informações relativas a eventuais casos de fraude ou de corrupção ou a qualquer outra atividade ilegal lesiva dos interesses financeiros da União, especificamente no que respeita “(...) às infrações penais a propósito das quais esta possa exercer a sua competência em conformidade com o capítulo IV do Regulamento (UE) 2017/1939”⁷⁰. Esta previsão normativa espelha de forma muito clara a distinção entre os poderes das duas entidades, destacando alguma prevalência do EPPO face ao OLAF, nomeadamente em matérias que possam constituir ilícitos penais. Pelo contrário, o artigo 12.º-C, n.º 1, do Regulamento prevê que o OLAF transmitirá ao EPPO “sem demora injustificada, um relatório acerca de qualquer conduta criminosa a propósito da qual a Procuradoria Europeia possa exercer a sua competência”⁷¹. Daqui decorre mais uma manifestação de que o EPPO prevalece, em certa medida, face ao OLAF. Mais uma vez, tal é perceptível pela letra da lei, que prevê que “(...) o diretor-geral deve interromper um inquérito em curso e não abre um novo inquérito (...) se a Procuradoria Europeia estiver a conduzir uma investigação sobre os mesmos factos”⁷², com o propósito último de evitar a duplicação de investigações. Aliás, o artigo 12.º-E dispõe a prestação de apoio ao EPPO sempre que necessário como obrigação do OLAF, nomeadamente através da condição de inquéritos administrativos, sendo que se permite, em casos devidamente justificados pelo diretor-geral do OLAF, que este organismo possa conduzir uma investigação que também esteja a ser prosseguida pelo EPPO, “a fim de facilitar a adoção de medidas cautelares ou de medidas financeiras, disciplinares ou administrativas”⁷³.

⁷⁰ Artigo 8.º, n.º 4 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁷¹ Artigo 12.º-C, n.º 1 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁷² Artigo 12.º-D, n.º 1 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁷³ Artigo 12.º-F, n.º 1 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

Em conclusão, apesar de existir uma sobreposição de competências ao nível das investigações, o Regulamento n.º 883/2013 prevê uma clara predominância do papel do EPPO face ao OLAF, cuja atuação é essencialmente administrativa.

3. VALOR JURÍDICO DOS RELATÓRIOS DO OLAF

Os relatórios do OLAF que resultam de investigações externas⁷⁴ têm sido progressivamente utilizados como fundamento factual pelas AAN dos EM para fundamentarem a liquidação *a posteriori* de direitos aduaneiros. Uma constatação empírica que tem por base os litígios que têm chegado não só ao TJUE como aos tribunais nacionais⁷⁵. Neste caso, sendo a liquidação de tributos⁷⁶ matéria que deve estar sustentada na lei, é necessário determinar qual o valor jurídico destes relatórios.

Nos termos do artigo 7.º, n.º 6 do Regulamento n.º 883/2013 “[a] instituição, órgão, organismo ou agência em causa pode consultar o organismo em qualquer momento, a fim de, em estreita cooperação com este, tomar as medidas cautelares adequadas, incluindo medidas de preservação dos *elementos de prova*. A instituição, órgão, organismo ou agência em causa informa sem demora o organismo da adoção de medidas cautelares”⁷⁷. Este número está inserido no artigo relativo ao processo de inquérito, o que significa que os inquéritos e, conseqüentemente, os relatórios do OLAF, têm, entre outros, o objetivo de alertar as AAN de eventuais práticas fraudulentas. Apesar de ficar claro que estes relatórios têm valor (legal) probatório, na medida em que é a própria lei que permite o

⁷⁴ Reguladas no Regulamento n.º 883/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho.

⁷⁵ A título de exemplo, *cf.* acórdão do Acórdão do STA, processo n.º 01962/18.7BEBRG, de 3 de setembro de 2022, onde se assume a seguinte factualidade: “(...) foi instaurado, contra a Impugnante, o processo de inquérito (...) com base na factualidade apurada pelo OLAF no decurso da ação de inquérito”; “[n]o âmbito da ação inspetiva (...) os serviços de inspeção aduaneira utilizaram a prova recolhida pelo OLAF, no decurso do inquérito (...) e é apresentada uma análise feita pela AAN e que tem por base o Relatório do OLAF e as suas conclusões”.

No acórdão do TCA Norte, processo n.º 02326/14.7BEPRT, de 2 de fevereiro de 2023, consta da factualidade o seguinte: “[a] Direção de Serviços Antifraude Aduaneira remeteu à Alfândega (...) o ofício (...) do qual se extrata «Junto se envia o Relatório Final e respetiva Recomendação recebidos do OLAF (...) o OLAF recomenda a Portugal que (...) proceda à liquidação (...)»”. Por último, no acórdão do STA, processo n.º 02326/14.7BEPRT, de 9 de junho de 2023, refere-se que “(...) o TCAN aditou à matéria de facto dada como provada um excerto do Relatório final do OLAF no processo de assistência mútua (...)”.

⁷⁶ [Nota relativa à aproximação dos direitos aduaneiros ao conceito de imposto] ANDREIA BARBOSA entende que os direitos aduaneiros partilham das mesmas características dos impostos, nomeadamente os seus elementos objetivo, subjetivo e finalista. *Cf.* BARBOSA, Andreia (2022) – *Direito Aduaneiro Multinível*, Lisboa, Petrony, pp. 280-298.

⁷⁷ Artigo 7.º, n.º 6 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

recurso aos mesmos por parte das AAN, permanece em aberto a resposta à questão de saber se podem ou devem ser considerados como elemento bastante para fundamentar um ato de liquidação de direitos aduaneiros e de direitos *anti-dumping*.

Do n.º 7 do artigo 7.º do Regulamento n.º 883/2013 decorre que as autoridades competentes dos EM podem tomar, a pedido do OLAF, as “medidas cautelares adequadas de acordo com o respetivo direito nacional”⁷⁸. Ou seja, podemos inferir que o OLAF tem algum poder – pelo menos, orientador – sobre a atuação dos EM tendo em consideração a tutela dos interesses financeiros da União e a garantia de uma concorrência leal. O artigo 11.º do mesmo diploma legal tem como epígrafe “Relatório de inquérito e medidas a tomar na sequência dos inquéritos” e prevê que os factos comprovados no relatório, assim como os elementos de prova em apoio e anexos, “constituem elementos de prova admissíveis” nos processos judiciais de natureza não penal nos tribunais nacionais e em processos administrativos nos EM⁷⁹. Em face do exposto, podemos concluir que os relatórios do OLAF podem ser usados como meio de prova, tendo o mesmo valor probatório que a prova recolhida pelas AAN. O respetivo valor probatório deverá, todavia, ser analisado em concreto, em função do respetivo conteúdo.

Outra questão relevante é a da compatibilização do valor probatório dos relatórios com a presunção de veracidade de que as declarações aduaneiras beneficiam⁸⁰. Para tal, importa descortinar porque é que as declarações aduaneiras beneficiam de uma presunção de veracidade. O fundamento encontra-se no modelo de administração pública adotado. Mais: a relação que se estabelece entre as AAN e os operadores assenta num desequilíbrio de forças, razão pela qual faz sentido que, sendo os últimos a parte mais fraca, estes obtenham tutela através da presunção de veracidade das declarações por si apresentadas. No entanto, este não é um princípio absoluto, visto que existem outros valores que devem ser tidos em conta no âmbito do comércio internacional. O mais relevante é a prevenção da fraude e evasão fiscal e aduaneira, bem como a transparência associada ao tráfego comercial. Motivos que justificam que a presunção de veracidade seja legitimamente afastada em determinados casos, como sejam aqueles em que haja prova efetiva de práticas fraudulentas e lesivas dos interesses financeiros da UE. Aqui é claro que o interesse público se sobrepõe e permite uma compressão do princípio da confiança e da

⁷⁸ Artigo 7.º, n.º 7 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁷⁹ Artigo 11.º, n.º 2 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013.

⁸⁰ Artigo 75.º, n.º 1 da LGT.

segurança jurídica associados ao estabelecimento da presunção de veracidade das declarações.

Por último, resta-nos responder à questão da verificação de possíveis divergências existentes entre as investigações prosseguidas pelas AAN e as investigações prosseguidas pelo OLAF. Conforme já foi referido, o Regulamento n.º 2185/96 prevê que não devem correr em simultâneo inspeções promovidas pelo OLAF e pelas AAN. Uma vez que nos casos objeto do nosso estudo há sempre, em primeira mão, uma investigação levada a cabo pelo OLAF, poderíamos ser tentados a afirmar que, em caso de conflito com o resultado alcançado na investigação conduzida pelas AAN, deveria prevalecer a conclusão do OLAF. Não consideramos que assim seja, nem que tal decorra da lei. As conclusões alcançadas pelo OLAF e pelos EM podem não ser inteiramente coincidentes, pelo que o conteúdo dos relatórios do primeiro não deve ser aceite acriticamente pelas AAN, até porque estão em causa direitos fundamentais dos operadores económicos⁸¹, que devem ser acautelados na medida do possível, pelo que a sua restrição deve ser a menor possível. O conteúdo dos relatórios pode não ser inteiramente idêntico, razão pela qual será possível que as AAN afastem alguns factos evidenciados pelo OLAF, desde que tenham provas do mesmo. Em caso de contradição efetiva, as AAN deverão realizar uma ponderação concreta e, em última instância, caberá aos tribunais determinar a factualidade dada como provada.

V. O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DAS AAN

Estando em causa atos de liquidação de impostos e, por isso, atos administrativos, tem aplicação o disposto nos artigos, 268.º, n.º 3 da CRP e 152.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), que preveem o dever de fundamentação, assim como o artigo 41.º da Carta dos Direitos Fundamentais da UE (CDFUE).

A este propósito, já se pronunciou o Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul, no âmbito do processo n.º 158/18.2BEFUN, concluindo que a AAN portuguesa não pode aceitar acriticamente o conteúdo dos relatórios do OLAF, estando “(...) legalmente adstrita a realizar não só um conjunto de diligências probatórias, como a documentar as

⁸¹ Referimo-nos aos casos em que os relatórios visam operadores económicos em concreto, assim como os casos mais genéricos em que apenas são referenciados determinados mercados e jurisdições.

mesmas de forma a poder validamente concluir pela existência de fraude e necessidade de cobrança adicional de direitos aduaneiros (...) sob pena de violação do dever de fundamentação e do dever de inquisitório”. O dever de inquisitório, por sua vez, encontra-se previsto no artigo 58.º da LGT, o qual prescreve que “[a] administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”. Daqui se retira que, à partida, não é possível que a Direção de Serviços Antifraude Aduaneira aceite acriticamente o conteúdo dos relatórios do OLAF que lhe são enviados, sem promover as diligências necessárias para que se possa comprovar a veracidade dos mesmos. Veremos adiante se existem desvios a este princípio.

O Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Braga, no âmbito do processo n.º 1740/18.3BEBRG, pronunciou-se concretamente sobre a questão de saber se o princípio do inquisitório a que a Autoridade Tributária (AT) está vinculada é ou não violado quando se procede à liquidação *a posteriori* tendo por base os factos provados no âmbito do relatório do OLAF. Na sentença pode ler-se que “[n]o caso sujeito a exame, constata-se que a Administração Aduaneira, através do *controlo a posteriori*, verificou que a origem da mercadoria importada (...) não se mostrava confirmada pelas informações entretanto recolhidas (...) Ou seja, recolheu indícios consistentes de que a mercadoria em causa tinha origem diversa da declarada, o que foi confirmado”. Para o tribunal, a utilização da informação apurada e tratada pelo OLAF, desde que devidamente comprovada pela AAN, é validamente utilizada. O tribunal afirma de forma clara que para que “a Administração Aduaneira liquid[e] direitos (...) imp[õe-se] à mesma [que] demonstr[e] factos constitutivos dos direitos à liquidação de tais tributos, designadamente todos os indícios que apontem no sentido das irregularidades apontadas às declarações”. “[E]ntende a impugnante que a AT atendeu de modo acrítico o relatório OLAF e a prova ali recolhida. Mas está equivocada, a investigação feita pelo OLAF pode ser acolhida pelos SIT [serviços de inspeção tributária] nacionais consoante adiantamos e conforme o estabelece o artigo 11.º, n.º 2 do Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11.09.2013”. Assim, o tribunal conclui que o princípio do inquisitório não foi violado, remetendo genericamente para a disposição do Regulamento referido. A este propósito também já se pronunciou o STA no âmbito do processo n.º 01690/13, que concluiu que “[a] Administração Tributária tem o dever de fundamentar os atos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio plasmado no artigo 268.º da CRP e

acolhido nos artigos 125.º do CPA e 77.º da LGT. O ato estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o *bonus pater familiae* de que fala o artigo 487.º, n.º 2 do Código Civil –, possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o acionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efetivo controle da legalidade do ato, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual. Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspetos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do ato”. É possível utilizar uma fundamentação remissiva desde que o operador económico conheça as razões de facto e de Direito que fundamentam a liquidação adicional de direitos. Assim, na medida em que o relatório do OLAF não contenha esta informação concreta em relação ao operador económico, consideramos que não pode ser utilizado como fundamento da liquidação.

Também o TJUE já se pronunciou sobre as obrigações das AAN em matéria de fundamentação. No acórdão *LS Customs Services*⁸² o tribunal foi chamado a examinar questões relativas aos “deveres de fundamentação que incumbem à autoridade aduaneira em relação ao método escolhido para determinar o valor aduaneiro”⁸³. Nesta senda, diz o Tribunal que “(...) as autoridades nacionais estão sujeitas a um dever geral de fundamentação no domínio da aplicação do Direito da União. Embora o artigo 41.º da Carta dos Direitos Fundamentais não seja diretamente aplicável ao caso da aplicação do direito da União por um Estado-Membro, o direito a uma boa administração que nele é garantido é a concretização de um princípio geral do direito da União, de modo que as exigências que decorrem desse direito devem ser respeitadas sempre que um Estado-Membro aplique o direito da União”⁸⁴. Refere, ainda, que “(...) para respeitar o direito à proteção jurisdicional efetiva, que emana do princípio da efetividade, é também indispensável uma fundamentação adequada pois só assim se permite aos particulares decidirem, com conhecimento de todas as circunstâncias, se lhes será útil recorrer ao

⁸² Acórdão de 30 de março de 2017, *LS Customs Services*, C-46/16.

⁸³ *Cf.* para. 75 do acórdão *LS Customs Services*.

⁸⁴ *Cf.* para. 76 do acórdão *LS Customs Services*.

órgão jurisdicional. Do mesmo modo, é necessária uma fundamentação suficiente para que os órgãos jurisdicionais possam verificar a decisão de uma autoridade que recusa o benefício de um direito conferido pelo direito da União”⁸⁵. O dever de fundamentação que impende sobre as AAN não se confunde, como bem refere o Tribunal, com as consequências que podem advir da sua violação. Assim, enquanto que o dever de fundamentação decorre da legislação europeia, “[c]ompete (...) aos Estados-Membros, no exercício da sua autonomia processual, regularem as consequências do incumprimento do dever de fundamentação por parte das autoridades aduaneiras e preverem se é possível e até que ponto regularizar essa infração no decurso de um processo judicial. No entanto, ao fazer isso, os Estados-Membros devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade”⁸⁶. O mesmo também é referido no acórdão *Fawkes Kft.*⁸⁷, onde se refere que “(...) o dever de fundamentação que incumbe às autoridades aduaneiras no âmbito da aplicação do Código Aduaneiro deve, em primeiro lugar, permitir revelar de maneira clara e inequívoca as razões que as levaram a afastar um ou vários métodos de determinação do valor aduaneiro, no caso em apreço, o do artigo 29.º do Código Aduaneiro”⁸⁸, versando este acórdão sobre a aplicabilidade dos métodos secundários de determinação do valor aduaneiro e que será objeto de análise mais aprofundada no próximo capítulo.

Entendemos que, não obstante ser possível que existam relatórios com um quadro factual e normativo pormenorizado e que permitam reconstituir e compreender o itinerário cognoscitivo que presidiu à tomada de decisão por parte da AAN, os mesmos só podem servir como fundamento para liquidar adicionalmente direitos aduaneiros na medida em que versem sobre o operador económico visado, sob pena dos seus direitos de defesa poderem sair prejudicados. Esta temática será analisada com maior detalhe no capítulo VII.

VI. O PROBLEMA DA SUBAVALIAÇÃO

O tema da subavaliação reveste especial importância na medida em que, ao nível do controlo efetuado pelo OLAF para efeitos da proteção da receita da UE, existem três

⁸⁵ Cf. para. 78 do acórdão *LS Customs Services*.

⁸⁶ Cf. para. 85 do acórdão *LS Customs Services*.

⁸⁷ Acórdão do TJUE de 22 de junho de 2022, *Fawkes Kft.*, C-187/21.

⁸⁸ Acórdão *Fawkes Kft.*, para. 53.

grandes categorias de fraude, a saber: (i) subavaliação ou errada classificação da mercadoria (ii) falsas declarações de origem e (iii) contrabando⁸⁹.

Não sendo o objetivo desta tese ilustrar de forma detalhada cada uma destas categorias, consideramos que o tema da subavaliação merece maior destaque, uma vez que têm surgido novas práticas de fraude relacionadas com a subavaliação dos bens e mercadorias⁹⁰. Os relatórios do OLAF passam, também, a versar sobre esta temática na medida em que a prática de subavaliação possa resultar em fraude associada à perda de receita da UE através dos direitos aduaneiros cobrados. Como vimos, os direitos aduaneiros constituem receita própria da UE e são tributos *ad valorem*, razão pela qual a subavaliação afeta diretamente a receita que se pretende apurar, nos termos legais. A determinação do valor aduaneiro é efetuada através do disposto nos artigos 69.º e seguintes do CAU. O valor aduaneiro corresponde ao valor transacional das mercadorias, uma vez verificados os ajustamentos previstos no CAU, e “deve refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e ter em conta todos os elementos dessa mercadoria que apresentam um valor económico”⁹¹.

A subavaliação consiste na declaração de um valor aduaneiro inferior àquele que o CAU prevê que deve ser declarado e que corresponde ao seu valor económico real. Desta forma, e ao abrigo da legislação portuguesa, esta prática pode ser subsumida no âmbito do crime de fraude, previsto e punido ao abrigo do disposto no artigo 103.º, n.º 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). Os direitos aduaneiros são cobrados pelas AAN, mas em nome da UE, razão pela qual a Comissão Europeia pode intentar ações por incumprimento no TJUE contra os EM que incumpram com as suas obrigações

⁸⁹ Cf. site oficial do OLAF. https://anti-fraud.ec.europa.eu/investigations/investigations-related-eu-revenue_en?prefLang=pt. Consult. em 6/abr/2024.

⁹⁰ Na proposta de revisão do CAU apresentada a 17/5/2023 e disponível em URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13316-Revisao-do-Codigo-Aduaneiro-da-Uniao_pt diz-se o seguinte: “[u]m estudo realizado pela *Copenhagen Economics* em 2016 estimou que cerca de 65 % das remessas de comércio eletrónico são subavaliadas em termos de direitos aduaneiros. Além disso, no seu Relatório especial sobre os procedimentos de importação, o Tribunal de Contas Europeu (TCE) concluiu que os atuais sistemas informáticos de desalfandegamento são incapazes de impedir a importação de mercadorias não elegíveis para franquias aduaneiras, e que esta lacuna não é compensada por verificações *a posteriori* e planos de investigação”. Está previsto que o novo regulamento, com as alterações destinadas a mitigar os problemas identificados, entre em vigor a partir de 1 de março de 2028.

⁹¹ Cf. acórdão do TJUE de 12 de dezembro de 2013, *Christodoulou e o.*, C-116/12, para. 40. No mesmo sentido, cf. acórdãos do mesmo tribunal de 16 de novembro de 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04 e de 15 de julho de 2020, *Gaston Schul*, C-354/09.

ao nível de arrecadação de receita própria da UE, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 258.º do TFUE⁹².

MARTIJN SCHIPPERS e WALTER DE WIT apontam o *e-commerce* como uma das principais causas do aumento da prática de subavaliação, sobretudo porque é difícil controlar e detetar este tipo de fraude⁹³. De acordo com um *report* do TCE de 2019, constatou-se que “(...) a UE não está a dar resposta a todos os desafios no que respeita à cobrança dos montantes corretos (...) de direitos aduaneiros sobre os bens e serviços comercializados através da Internet”. O mesmo afirma ainda que “os mecanismos de cooperação administrativa entre EM da UE e com países terceiros não estão a ser plenamente explorados”, “os controlos realizados pelas administrações fiscais nacionais têm debilidades e os da Comissão são insuficientes” e “há insuficiências nos atuais sistemas de desalfandegamento e existe o risco [da] UE não poder evitar situações de abuso por parte dos intermediários envolvidos”⁹⁴. Refere-se também que a “Comissão estima que as perdas respeitantes a entregas de bens de baixo valor provenientes de países terceiros poderão ascender a cinco mil milhões de euros por ano”⁹⁵, pelo que é da maior relevância perceber quais são as falhas no controlo aduaneiro e como as colmatar. Apesar de não existir uma previsão específica no CAU acerca das mercadorias transacionadas através do comércio eletrónico, dúvidas não existem que, havendo movimentação física de mercadorias no TAU, as mesmas estão sujeitas a direitos e controlos aduaneiros, nos termos gerais. Aliás, o princípio de neutralidade subjacente ao conceito de mercadorias visa abarcar este tipo de situações e evitar que as mesmas possam ficar fora do escopo dos direitos aduaneiros. No entanto, e dada a especificidade das transações em causa, existem vários obstáculos que dificultam a tarefa de aferição, por parte das AAN, da conformidade legal das declarações aduaneiras apresentadas pelos operadores económicos. O TCE aponta como principal problema a dependência da cooperação voluntária dos operadores, o que aumenta exponencialmente o risco de incumprimento. Por outro lado, a isenção de pagamento de direitos aduaneiros nas transações de

⁹² Ação por incumprimento. Os EM incumprem ao não arrecadarem corretamente receita própria da UE, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º, alínea a) da Decisão 2020/2053 do Conselho de 14 de dezembro relativa ao sistema de recursos próprios da União.

⁹³ SCHIPPERS, Martijn e Walter DE WIT, “The Use of Statistical Values to Combat Undervaluation in the European Union”, *Journal of World Trade*, 2 (2023), p. 253.

⁹⁴ EUROPEAN UNION (2019). *E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved*. Technical report, European Court of Auditors.

⁹⁵ EUROPEAN UNION (2019). *Op. cit.*

mercadorias de valor inferior a € 150⁹⁶ é propícia a fraude relacionada com a subavaliação⁹⁷. Assim, este é um dos principais (e novos) desafios colocados às AAN, pelo que é necessário aferir quais as melhores estratégias a adotar para evitar a fraude, sobretudo no que concerne à declaração do valor da mercadoria.

ANTOANETA STOYANOVA e IRENA STAVREVA defendem que “[a] estratégia das autoridades aduaneiras tem de passar à aplicação do princípio geral de que deve existir um equilíbrio e ponderação entre o controlo aduaneiro e a flexibilização do fluxo de comércio que permita que a UE prospere e aumente a sua competitividade”⁹⁸. Ao nível da regulação legal, não existe, nem no CAU, nem noutra legislação de Direito aduaneiro avulsa, regulação específica sobre o controlo a que as mercadorias transacionadas por via eletrónica devem estar sujeitas⁹⁹. Qualquer que seja a forma de transação das mercadorias, é patente que as transações eletrónicas potenciam novos tipos de fraude, dado que a determinação da origem dos bens e o seu valor é mais complexa, razão pela entendemos que se justifica estabelecer formas de controlo específicas para as mercadorias transacionadas por esta via. Torna-se necessário descortinar possíveis métodos de controlo aduaneiro aplicáveis a estas transações. As autoras invocam vários princípios a

⁹⁶ Cf. Diretiva (UE) 2017/2455, de 5 de dezembro, Diretiva (UE) 2019/1995, de 21 de novembro e Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro.

⁹⁷ Em virtude da reforma do CAU existe uma proposta do Conselho que visa abolir este limite de € 150, com a justificação de que são causadas distorções na concorrência em virtude da eliminação de isenção de IVA para mercadorias de baixo valor, visto que os retalhistas de países terceiros são beneficiados em detrimento dos estabelecidos na UE. Na justificação da proposta legislativa diz-se que “(...) a diferença entre o tratamento para efeitos de IVA e o tratamento aduaneiro dos bens de comércio eletrónico torna o sistema complexo para as partes envolvidas. (...) Em especial, a manutenção da isenção de direitos aduaneiros para mercadorias até 150 EUR deixou a porta aberta ao abuso sistemático desse limiar através da subavaliação e do fracionamento de remessas.” A exposição de motivos encontra-se disponível em URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0259>. A proposta de 17/5/2023 encontra-se disponível em URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13316-Revisao-do-Codigo-Aduaneiro-da-Uniao_pt.

⁹⁸ Tradução livre. Cf. STOYANOVA, Antoaneta e Irena STAVREVA – “Approaches of Customs Control on Cross-border E-commerce of Goods”, *Izesstia, Journal of the Union of Scientists* – Varna, 8 (2022), 65.

⁹⁹ Ao nível do Direito Europeu existe uma Diretiva específica sobre o *e-commerce* (Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 8 de junho relativa a certos aspetos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial do comércio eletrónico, no mercado interno («Diretiva sobre comércio eletrónico»)). No entanto, refere-se no considerando 13 que a mesma não tem por objetivo fixar regras em matérias fiscais, pelo que também não fixa regras ao nível do Direito aduaneiro. Também existem duas diretivas sobre o IVA no *e-commerce* (Diretiva n.º 2019/1995 do Conselho de 21 de novembro que altera a Diretiva 2006/112/CE no que respeita às disposições relativas às vendas à distância de bens e a determinadas entregas internas de bens e Diretiva 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens).

ter em conta na regulação deste tema, entre os quais se destacam o uso de *standards* internacionais para avaliar dados eletrónicos de forma avançada, a gestão de risco e a sua correlação com a facilidade do controlo, a utilização de técnicas de inspeção não intrusivas, a clareza e simplicidade dos procedimentos, a extensão do conceito de operador económico autorizado¹⁰⁰ (OEA) às operações *cross-border* de *e-commerce*, a prevenção da fraude e comércio ilegal, entre outros¹⁰¹. Tendo em conta estes princípios e as recomendações do TCE, é possível apontar várias medidas com potencial de eficácia, nomeadamente: (i) a utilização dos acordos de assistência administrativa mútua em matéria fiscal e aduaneira para “superar os desafios específicos resultantes do comércio de bens através do comércio eletrónico” (ii) a “realiza[ção] [de] inspeções aos controlos realizados pelos EM às remessas de baixo valor” e (iii) a “explora[ção] [d]a possibilidade de utilização de sistemas de cobrança ‘de base tecnológica’ apropriados”¹⁰². O TJUE avançou com uma solução que passa pelo uso de valores estatísticos para a *determinação do valor aduaneiro* nos acórdãos *EURO 2004, Fawkes e Baltic Master*.

A factualidade do acórdão *EURO 2004, Hungary Kft.*¹⁰³ assenta na entrada em circulação de mercadoria proveniente da República Popular da China, após verificação dos registos contabilísticos apresentados pelo comprador e pelo vendedor. No entanto, através da comparação com valores estatísticos de mercadorias similares, a AAN instaurou procedimento de verificação *a posteriori* e deu oportunidade ao operador económico para provar o valor aduaneiro apresentado, o que não sucedeu.

¹⁰⁰ Uma possibilidade de obviar ao impacto de uma liquidação *a posteriori* é solicitar o estatuto de operador económico autorizado. Para tal, é necessário que os operadores económicos se encontrem estabelecidos na UE e “façam parte da cadeia de abastecimento internacional e participem em operações aduaneiras”. “Trata-se de um programa de parceria da UE entre a autoridade aduaneira e o operador económico (OE) destinado a reforçar a segurança da cadeia de abastecimento internacional e a facilitar o comércio legítimo. (...) O estatuto de OEA (autorização) é concedido pela autoridade aduaneira competente e reconhecido pelas autoridades aduaneiras de todos os EM. A autorização OEA é, por conseguinte, uma autorização da UE” (ACCESS2MARKETS – Comissão Europeia, “Operadores Económicos Autorizados”, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/pt/content/autoavaliacao>. Consult. em 27/jan/2024).

Este registo é uma forma de prevenção de liquidações *a posteriori* na medida em que os operadores são notificados previamente em caso de seleção para controlo aduaneiro, têm tratamento prioritário quando selecionados para controlo e ainda têm benefícios indiretos como o “reconhecimento como parceiro social seguro e protegido”. Destacam-se ainda as “melhores relações com as alfândegas e outras autoridades públicas” e a redução dos “custos de inspeção dos fornecedores”. Ou seja, está em causa um meio que visa assegurar a idoneidade do operador económico perante as autoridades aduaneiras, reduzindo a probabilidade de sujeição a um controlo *a posteriori*.

¹⁰¹ STOYANOVA, Antoaneta e Irena STAVREVA, op. cit., 70-71.

¹⁰² EUROPEAN UNION (2019), op. cit.

¹⁰³ Acórdão do TJUE de 16 de junho de 2016, *EURO 2004, Hungary Kft.*, C-291/15.

Consequentemente, a AAN corrigiu o valor aduaneiro tendo em conta os dados estatísticos de origem nacional a que recorreu. Nesta senda, o TJUE afirmou que “(...) as autoridades aduaneiras podem, para determinar o valor aduaneiro, afastar o preço declarado das mercadorias importadas e recorrer aos métodos secundários de determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, como previstos nos artigos 30.º e 31.º do código aduaneiro, nomeadamente, ao preço de venda de mercadorias similares, se as dúvidas relativas ao valor transacional destas mercadorias persistirem após terem solicitado o fornecimento de qualquer informação ou de qualquer documento complementar e após terem dado à pessoa em causa uma oportunidade razoável para defender o seu ponto de vista relativamente aos motivos em que as referidas dúvidas se baseiam”¹⁰⁴. Desta forma, o TJUE admitiu ser lícito o recurso a dados estatísticos para determinação do valor aduaneiro por via da aplicação dos métodos secundários.

No acórdão *Baltic Master*¹⁰⁵ é suscitada a mesma questão. Foram utilizados dados estatísticos de uma base de dados nacional para determinar o valor aduaneiro de mercadorias declaradas por partes relacionadas. O TJUE respondeu, novamente, de forma afirmativa à questão de saber se tal era admissível, tendo em conta que as AAN não conseguiram determinar o valor aduaneiro respeitando as regras previstas no artigo 74.º do CAU. A única diferença deste acórdão face ao anterior reside no facto de no acórdão *Baltic Master* o valor aduaneiro ter sido afastado tendo em conta o facto de o comprador e vendedor serem consideradas pessoas coligadas. Razão pela qual a situação não era passível de solução através dos métodos secundários previstos nas alíneas a) e b) do artigo 74.º do CAU (à data, artigo 30.º do CAC), pelo que foi necessário lançar mão do n.º 3 do artigo 74.º (à data, artigo 31.º do CAC). O TJUE considerou admissível o recurso a bases de dados estatísticos (nacionais) para efeitos de aplicação do método de último recurso.

Por último, o acórdão *Fawkes Kft.*¹⁰⁶ responde à questão de saber, as alíneas a) e b) do artigo 74.º, n.º 2 do CAU¹⁰⁷ devem ser interpretadas no sentido de que, na determinação do valor aduaneiro em conformidade com esta disposição, a autoridade aduaneira de um EM se pode limitar a utilizar os elementos que figuram em bases de dados nacionais, ou se deve recorrer a bases de dados europeias. O TJUE considera, para

¹⁰⁴ Acórdão *EURO 2004 Hungary Kft.*, para. 35.

¹⁰⁵ Acórdão do TJUE de 9 de junho de 2022, *Baltic Master*, C-599/20.

¹⁰⁶ Acórdão do TJUE de 22 de junho de 2022, *Fawkes Kft.*, C-187/21.

¹⁰⁷ Referência para a legislação em vigor atualmente. No acórdão é mencionado o artigo 30.º, n.º 2, alíneas a) e b) do CAC, embora o conteúdo seja o mesmo.

este efeito, que as bases de dados nacionais são suficientes e que as “autoridade[s] aduaneira[s] não pode[m] ser obrigada[s] a procurar sistematicamente, oficiosamente ou mediante simples pedido, aceder a fontes de informação ou a bases de dados que não lhe[s] são necessárias para efeitos da aplicação”¹⁰⁸ dos métodos secundários previstos no artigo 74.º do CAU.

Questão diferente é a colocada no acórdão *Comissão c. Reino Unido*^{109/110/111}, que se prendia com a admissibilidade da utilização de dados estatísticos para *detetar* o risco de fraude de subavaliação. Estava em causa um “instrumento de avaliação dos riscos baseado em dados à escala da União (a seguir, método OLAF-JRC¹¹²)”¹¹³. O TJUE, para além de considerar que estes perfis de risco são conformes à legislação aduaneira para deteção de fraude relacionada com a subavaliação (e que devem ser acolhidos pelos EM quando exista recomendação da Comissão Europeia), acaba por afirmar que se trata de “um método essencialmente estatístico para determinar o valor aduaneiro das importações subavaliadas que não se encontra entre os métodos sequenciais previstos nos artigos 70.º e 74.º do Código Aduaneiro da União, como o método «*fall-back*» previsto no artigo 74.º, n.º 3 desse código”¹¹⁴. Ou seja, o TJUE admite a utilização das bases de dados do OLAF como referente para a fixação do valor aduaneiro¹¹⁵, ao estabelecer que “(...) a

¹⁰⁸ Acórdão *Fawkes Kft.*, para. 39.

¹⁰⁹ Acórdão do TJUE de 9 de março de 2022, *Comissão c. Reino Unido*, C-213/19.

¹¹⁰ Para além do tema da subavaliação, o TJUE concluiu que o Reino Unido não cumpriu com as suas obrigações legais em relação às importações, uma vez que se recusou a prestar informações necessárias ao OLAF para que este pudesse contabilizar os montantes perdidos em virtude da atuação do EM.

¹¹¹ Constava do relatório do OLAF apreciado neste caso o tipo de fraude identificada – neste caso, fraude por subavaliação –, o período temporal durante o qual a mesma se verificou, a(s) sua(s) causa(s), evidências numéricas da perda de recursos próprios da UE e a demonstração factual e jurídica de como tal é imputável ao EM em causa. Consta ainda do relatório a indicação de que o Reino Unido não aplicou os perfis de risco conforme havia sido recomendado. Por último, foram calculados os montantes das perdas de recursos próprios da UE, através do método OLAF-JRC.

¹¹² Instrumento de avaliação dos riscos baseado em dados à escala da União criado pelo OLAF. Este método consiste, antes de mais, em calcular um «preço médio corrigido», igualmente designado «preço justo», para cada código de oito algarismos da Nomenclatura Combinada, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum. *Cf.* para. 53-43.

¹¹³ Acórdão *Comissão c. Reino Unido*, para. 53.

¹¹⁴ Acórdão *Comissão c. Reino Unido*, para. 441.

¹¹⁵ “Por conseguinte, na falta de dados suficientes relativos à qualidade das mercadorias já introduzidas em livre prática, deixou de ser possível, devido a essas omissões, determinar o valor dessas mercadorias com base num dos métodos de avaliação previstos nos artigos 70.º e 74.º do Código Aduaneiro da União, pelo que só um método estatístico pode ser utilizado para estimar o valor das respetivas mercadorias” (*cf.* para. 443 do acórdão *Comissão c. Reino Unido*).

quantificação das perdas de recursos próprios pode basear-se em dados estatísticos e não em dados diretamente relacionados com o valor das mercadorias em causa”¹¹⁶.

Entendemos que todos estes acórdãos, ao permitirem a *determinação* do valor aduaneiro através do recurso as bases de dados estatísticas nacionais ou europeias violam o Artigo VII do Acordo do GATT¹¹⁷ de 1994 e o CVA (*Customs Valuation Agreement*), por duas ordens de razão. Por um lado, porque a construção das bases de dados não assenta em critérios claros e pré-definidos ao nível do procedimento de seleção de comparáveis. Neste sentido, a constatação empírica que aqui assumimos é que, tendencialmente, se recorre aos valores de mercado¹¹⁸ para efeitos de construção destas bases de dados. Ora, o CVA prevê que o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor transacional, isto é, o preço efetivamente pago. O valor transacional não se confunde com o valor de mercado, podendo este último ser inferior ou superior ao transacional. Assim, na medida em que as bases de dados estatísticos recorram a valores de mercado para efeitos de determinação do valor aduaneiro, violam o Direito Internacional. Por outro lado, uma vez que os operadores económicos não têm acesso a estas bases de dados, os seus direitos de defesa e ao contraditório são totalmente esvaziados, uma vez que não há defesa possível de uma realidade não definida e não conhecida.

JOSÉ RIJO entende que o Acordo do GATT deixou “(...) suficiente margem de manobra aos seus membros para conformarem as regras de determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas”¹¹⁹, o que é verdadeiro. No entanto, não é admissível que se viole o Direito Internacional, sendo necessário respeitar os trâmites previstos nessa legislação ratificada pelos Estados e que, de acordo com a hierarquia das fontes de Direito, se sobrepõe ao Direito da UE¹²⁰.

¹¹⁶ Acórdão *Comissão c. Reino Unido*, para. 444.

¹¹⁷ *General Agreement on Tariffs and Trade*.

¹¹⁸ Para este efeito, assumimos como definição de valor de mercado a proposta pela *International Valuation Standards Council*: “quantia estimada pela qual um ativo ou passivo é trocado na data de avaliação entre um potencial comprador e um potencial vendedor numa transação em condições normais de mercado, após verificação de atos de *marketing* e em que as partes tenham atuado com conhecimento de causa, com prudência e sem coação” (tradução livre. Cf. INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS COUNCIL (2021). *Perspectives Paper. Market Value: An Established Basis of Value*, p. 7).

¹¹⁹ RIJO, op. cit., pp. 366-367.

¹²⁰ Neste sentido, cf. SOUSA, Miguel Teixeira de (2018) – *Introdução ao Direito*. Coimbra, Almedina. p. 187-188.

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU sustenta que “[c]onvém sublinhar que os perfis de risco elaborados pelo OLAF não passam disso mesmo: de perfis de risco a recorrer como sinal (...) para determinar a possibilidade de subavaliação de uma determinada mercadoria. Como salientou o TJUE, não constituem um método para determinar o montante da dívida aduaneira, embora, se for caso disso, a metodologia do OLAF-JRC (*Joint Research Centre*) possa ser utilizada para estimar o montante das perdas de recursos próprios, desde que seja suficientemente precisa, fiável e prudente para não conduzir a uma sobreavaliação manifesta do montante dessas perdas”¹²¹. Em sentido oposto, o TCA Sul, no âmbito do processo n.º 2199/13.7BELRS, de 6 de julho de 2018, pronunciou-se, a nosso ver, de forma correta em relação ao mesmo problema, afirmando que “[a] AMT¹²² é uma ferramenta de tecnologia de informação que usa métodos estatísticos avançados, através de um algoritmo estatístico, para a deteção de padrões relevantes de fraude aduaneira. A identificação de comportamentos fraudulentos é feita usando um quantil de regressão, permitindo a identificação de *prováveis fraudes* às tarifas aduaneiras e a análise de casos particulares”. Entenderam os Juízes Desembargadores que “(...) a AMT é uma ferramenta de combate à fraude aduaneira, possibilitando a sinalização de ocorrências suscetíveis de se enquadrarem no conceito, mas não é uma ferramenta para a determinação do valor transacional, quer porque os dados que fornece não são absolutamente fiáveis, quer porque esses dados – representando apenas um modelo que tenta explicar a realidade – são inidóneos para determinar valores transacionais ou mesmo valores aduaneiros concretos”. É precisamente por esta razão que consideramos que o recurso a bases de dados estatísticos para efeitos de determinação do valor aduaneiro viola o CVA.

Partilhamos com MARTIJN SCHIPPERS e WALTER DE WIT a preocupação com a dificuldade de prova para os importadores individuais, quando pretendem demonstrar que a base de dados utilizada não é representativa para a determinação do valor aduaneiro¹²³. Os autores consideram que apesar da utilização destes dados ser lícita (à luz do que o TJUE determinou), não existem, à data, garantias suficientes de proteção dos operadores

¹²¹ Tradução livre. SUBERBIOLA, Irune Garbizu – “El papel de los perfiles de riesgo elaborados por la OLAF en la obligación de control de las autoridades aduaneras. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de marzo de 2022, asunto C-213/19”, *Nueva Fiscalidad*, 1 (2022), 236.

¹²² Ferramenta de monitorização automática com vista a “apoiar as investigações aduaneiras, fornecendo dados estatísticos e monitorizando o tráfego aduaneiro”.

¹²³ SCHIPPERS, op. cit., p. 274.

económicos face a uma eventual utilização abusiva dos mesmos. Também por esta razão discordamos da visão do TJUE nos acórdãos em que se admite o recurso às bases de dados, tanto nacionais como europeias, para efeitos de determinação do valor aduaneiro.

VII. A LEGITIMIDADE DA UTILIZAÇÃO DOS RELATÓRIOS DO OLAF PARA FUNDAMENTAR AS LIQUIDAÇÕES *A POSTERIORI* DE DIREITOS ADUANEIROS

Uma vez assente o *modus operandi* do procedimento de inquérito promovido pelo OLAF, a necessidade de fundamentação das AAN e o valor probatório (consagrado na lei) dos relatórios, cabe considerar, em concreto, em que medida os mesmos podem servir de fundamento para liquidações *a posteriori* de direitos aduaneiros.

A estratégia seguida terá como ponto de partida a análise de jurisprudência sobre o tema e os requisitos da emissão de liquidações adicionais de impostos, no que permita concluir em que medida e em que casos as AAN se podem basear nos relatórios do OLAF para liquidar adicionalmente direitos aduaneiros.

1. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

O TCA Norte, no âmbito do processo n.º 02326/14.7BEPRT, de 2 de fevereiro de 2023 pronunciou-se sobre a utilização dos relatórios do OLAF para efeitos probatórios. No processo estava em causa a liquidação adicional de direitos *anti-dumping*¹²⁴, por importação de produtos da China, mas usando outro país como “testa de ferro”, violando as regras do CAU. Os relatórios do OLAF são relevantes no quadro de aplicação dos direitos *anti-dumping* dado que os relatórios versam muitas vezes sobre a origem das mercadorias e é a partir da determinação da origem que decorre a sujeição das mesmas a tributação *anti-dumping*. Assim, pode dar-se o caso de se originar a necessidade de tributar diretos desta natureza em virtude das conclusões extraídas de um relatório do

¹²⁴ De notar que os direitos *anti-dumping* têm uma natureza jurídica controvertida, na medida em que há autores que defendem que os mesmos consubstanciam uma sanção (Luiz Olavo Baptista, Marcelo Jotobá Lôbo, Frederico do Valle Magalhães Marques e José Roberto Pernomian Rodrigues), outros que defendem que se trata de um tributo (a título de exemplo, Agostinho Toffoli Tavoraro) ou uma medida de política comercial (Carla Vicente e Eduardo Raposo Medeiros). Não obstante, a legislação nacional portuguesa prevê a sua liquidação nos mesmos termos da liquidação dos direitos aduaneiros (neste sentido, *cf.* acórdão do TCA Sul, processo n.º 06295/02, de 30 de janeiro de 2007). *Cf.* tese de mestrado de Ecaterina Ciubotaru dedicada ao tema “Direitos antidumping: Natureza jurídica, pressupostos e fins”.

OLAF. O TAF que julgou a ação em primeira instância não só deu como provada toda a factualidade relativa ao processo de fiscalização do OLAF, como foi mais longe e deu “por reproduzido o documento (...) do processo administrativo apenso, que constitui cópia do Relatório Final do OLAF”, o que significa que todo o conteúdo do relatório passa a constar do processo. Em relação ao procedimento administrativo, foi lavrado projeto de decisão na Alfândega do qual resultava a liquidação adicional de direitos, tendo a Impugnante sido notificada pela AT para se pronunciar sobre o mesmo. Em sede de direito de audiência, a Impugnante não prescindiu “da versão em língua portuguesa do Relatório do OLAF, apont[ando] a falta dos 48 anexos referidos no “*Mission Report*”, e “invoc[ando] a falta de fundamentação dos direitos *anti-dumping*”. O recurso não foi procedente e a liquidação adicional acabou por ser considerada lícita, não enfermando de qualquer vício. Concordamos com a posição assumida pelo tribunal neste processo, ao considerar que o ato de liquidação se encontra suficientemente fundamentado, na medida em que a AAN não se bastou com os termos do relatório do OLAF e procedeu a uma inspeção interna, respeitando o direito de audiência do operador económico e validando os elementos do relatório do OLAF nos quais se baseou a liquidação. A fundamentação por remissão para o relatório poderá ser considerada suficiente se o homem médio for capaz de compreender o que está em causa, inexistindo qualquer prejuízo do seu direito de defesa. Cremos que as inspeções internas podem ser dispensáveis se os relatórios do OLAF apresentarem uma fundamentação individualizada, por operador, tendo por referência o ato de liquidação em concreto.

No acórdão *Veloserviss*¹²⁵, o TJUE foi chamado a pronunciar-se sobre o valor do conteúdo dos relatórios do OLAF para efeitos de prova da boa-fé do operador económico. Neste sentido, o tribunal entendeu que “(...) desde que contenha elementos pertinentes para este efeito, um relatório do OLAF pode ser tomado em consideração para provar se os requisitos segundo os quais um importador pode invocar a confiança legítima (...) estão preenchidos. Todavia, na medida em que esse relatório apenas contém uma descrição geral da situação em causa, facto que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, o relatório não pode, só por si, ser suficiente para provar se estão preenchidos esses requisitos sob todos os aspetos, especialmente no que diz respeito ao

¹²⁵ Acórdão do TJUE de 16 de março de 2017, *Veloserviss*, C-47/16.

comportamento pertinente do exportador”¹²⁶. Assim, o entendimento do TJUE assenta no pressuposto de que a admissibilidade da utilização dos relatórios OLAF como meio de fundamentação dos atos de liquidação pelas AAN depende do respetivo conteúdo concreto. Para melhor compreensão da questão procuraremos configurar um conjunto de situações-tipo e retirar delas as consequências ao nível dos deveres de fundamentação dos atos e do inquisitório, ou procura da verdade material, que recai sobre as ANN.

O acórdão *Comissão c. Reino Unido*¹²⁷ analisa em concreto o conteúdo de um relatório do OLAF. Sabendo que os mesmos não são públicos, o exemplo do relatório do OLAF expresso no aresto em apreço permite-nos concluir que os mesmos são muito completos e visam, essencialmente, garantir um suporte de fundamentação relevante para a prática de atos por outras entidades europeias e nacionais. Desta forma, consideramos que dado o grau de fundamentação e base legal utilizada, os relatórios do OLAF cumprem os requisitos mínimos para assegurar a segurança jurídica dos operadores económicos visados, direta ou indiretamente, pelos relatórios. Isto porque apenas com uma fundamentação adequada e suficiente os operadores se podem defender de eventuais irregularidades ou discrepâncias dos relatórios. Mais, o grau de detalhe da fundamentação dos relatórios legitima, em grande medida, a sua utilização pela Comissão, nomeadamente em ações de incumprimento propostas contra os EM.

2. ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS

Como acima referido, sendo certo que o valor dos relatórios resulta da lei, importa aferir de que forma podem ou não os mesmos ser utilizados pelas AAN para fundamentar liquidações *a posteriori* de direitos aduaneiros.

Na falta de previsão específica na legislação aduaneira sobre os requisitos para emissão de liquidações adicionais de direitos aduaneiros, lançar-se-á mão do disposto no artigo 44.º do CAU que remete a regulação para a legislação nacional, sem prejuízo de outra legislação relevante a nível europeu, como a CDFUE. Assim, é necessário que se assegure o direito de audição do operador económico¹²⁸ e que seja transmitida toda a

¹²⁶ Cf. para. 48 e 49 do acórdão *Veloserviss*.

¹²⁷ Acórdão do TJUE *Comissão c. Reino Unido*, C-213/19.

¹²⁸ Artigo 41.º, n.º 1, al. a) da CDFUE.

informação sobre os processos que lhe digam respeito¹²⁹. É, ainda, imperioso que exista uma fundamentação concreta em relação ao operador económico¹³⁰, ou seja, que verse particularmente sobre a sua situação, não de forma genérica. A fundamentação tem de ser expressa, isto é, tem de conter as razões de facto e de Direito que a motivaram¹³¹, pode consistir em concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas¹³² e é possível aceder a arquivos ou outro tipo de registos¹³³. Assentes os pressupostos das liquidações adicionais de impostos, impõe-se a sua aplicação no caso concreto. Se o relatório do OLAF fundamenta de facto e de Direito a situação de irregularidade ou fraude relativa a uma operação ou mercadoria em concreto, tal poderá ser suficiente para que o mesmo seja utilizado pela AAN para fundamentar *a posteriori* a liquidação de direitos. O mesmo já não sucede se o relatório apenas versar sobre o operador económico, mas não sobre a operação em causa, ou vice-versa. cremos, desta forma, que o relatório do OLAF só poderá ser utilizado como fundamento de facto e de Direito das liquidações de direitos aduaneiros se versar sobre a operação e/ou o mercado em concreto onde se verifica a situação que despoletou o inquérito.

Nos casos em que o relatório verse apenas sobre os factos atinentes à situação de irregularidade ou fraude aduaneira relativos ao operador económico e se pronuncie sobre a operação de importação em concreto ou sobre a mercadoria importada por um operador em concreto, é nossa opinião que o mesmo pode ser utilizado de forma remissiva, sem necessidade de instauração de qualquer procedimento inspetivo interno para aferição dos factos. Contrariamente, se o relatório apenas versar as suspeitas de fraude tendo por referência a proveniência da mercadoria, sem especificar os operadores ou as operações em concreto, tal não bastará para imputar ao operador económico quaisquer condutas e para a não aceitação automática da declaração aduaneira de introdução em livre prática. Note-se que, em matéria aduaneira, com exceção do caso das operações entre entidades coligadas, vigora um princípio geral de veracidade da declaração aduaneira. A elisão

¹²⁹ Artigo 41.º, n.º 1, al. b) da CDFUE.

¹³⁰ Artigo 41.º, n.º 1, al. c) da CDFUE.

¹³¹ Artigos 153.º do CPA e 268.º, n.º 3 da CRP.

¹³² Artigo 153.º, n.º 1 do CPA.

¹³³ Artigos 268.º, n.º 2 do CPA e 59.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

dessa presunção pressupõe a demonstração de dúvidas razoáveis, devidamente fundamentadas¹³⁴.

No que respeita ao direito de audição, é preciso ter em conta que durante a fase de inquérito do OLAF pode haver lugar à audição das pessoas interessadas, nos termos do disposto no artigo 9.º, n.º 2 do Regulamento n.º 883/2013. Assim, pode suceder que o operador económico seja ouvido no âmbito do procedimento de inquérito. Nos casos em que não tenha sido ouvido, o operador terá esse direito em sede de inspeção interna, para que seja tomada uma decisão em relação à liquidação adicional de direitos. No entanto, a questão que releva é a de saber se a audição (eventual e facultativa) em sede de inquérito do OLAF (e constante do respetivo relatório) é bastante para que se dê como verificado o requisito do direito de audição. Cremos que não. O lapso temporal que pode existir entre o momento de audição em sede de procedimento de inquérito e de formação do ato de liquidação em sede nacional pode justificar a necessidade de nova audição do operador. Isto porque em sede de inquérito não estava em causa a potencial liquidação adicional de direitos aduaneiros. Não se deverá, todavia, confundir o procedimento de investigação do OLAF, com o procedimento de liquidação de direitos, sem carácter sancionatório. A liquidação adicional de direitos deverá ser entendida como uma consequência necessária da verificação, em concreto, pelas AAN, de que um determinado elemento de tributação declarado pelo operador económico não corresponde à verdade dos factos. Falamos, por exemplo, da origem da mercadoria ou do respetivo valor. Nos casos em que os relatórios do OLAF não sejam suficientes para fundamentar concretamente o ato de liquidação será sempre necessário que as AAN promovam diligências e procedimentos inspetivos internos, que visem a verificação dos factos e aplicação do Direito ao caso em apreço. Não obstante, nos casos em que se conclua que os relatórios do OLAF podem ser utilizados de forma remissiva, é preciso garantir que os mesmos são feitos de acordo com a lei e regulamentos europeus, em respeito dos direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos.

¹³⁴ Neste sentido, vejam-se os acórdãos proferidos pelo TCA Sul, relativamente ao dever de fundamentação do valor aduaneiro, nos processos n.º 315/21.4 BEBJA, de 24 de janeiro de 2024; n.º 164/21.0 BEBJA, de 24 de janeiro de 2024; n.º 296/20.1 BEBJA, de 15 de fevereiro de 2024; n.º 87/22.5 BEBJA, de 29 de fevereiro de 2024; e n.º 158/18.2 BEFUN, de 18 de maio de 2024.

VIII. CONCLUSÕES

A UE funciona, para efeitos aduaneiros, como se de um único território se tratasse, o que justifica que as práticas de fraude aduaneira extravasem as fronteiras internas de um EM e devam ser investigadas pelas instituições próprias da União. As mercadorias importadas e introduzidas em livre prática circulam livremente em todo o território da UE, o que justificou a criação do OLAF e, mais recente, a previsão de um quadro sancionatório comum, previsto na reforma aduaneira em curso. O OLAF pode solicitar informação a qualquer entidade ou organismo, nacional ou europeu. A razão que subjaz a esta opção do legislador europeu resulta da intenção de manter nas mãos das entidades europeias o poder de investigar suspeitas de fraude supranacionais, segundo os seus critérios e parâmetros de legalidade. A UE, fruto da competência exclusiva em matéria de política comercial comum, optou por reservar para si os meios necessários para a condução das investigações. Uma opção coerente com a atribuição de competência que foi efetuada a seu favor, mas também porque é necessário que seja uma entidade independente a recolher dados que podem ser sensíveis para os operadores. Em todo o caso, a utilização destes relatórios não pode ser acrítica, nem podem justificar uma mera fundamentação por mera remissão, independentemente do respetivo conteúdo, sob pena de violação dos princípios da fundamentação e do inquisitório.

A admissibilidade da apresentação dos relatórios do OLAF como meio de prova não é questionada, a questão a que nos propusemos analisar prende-se com o respetivo valor jurídico. Para o efeito deverá ser analisado, caso a caso, o respetivo conteúdo e a individualização da situação jurídica concreta que fundamenta a liquidação *a posteriori*. Nos casos em que o relatório do OLAF identifique o operador económico, em concreto, e aprecie os elementos de tributação – classificação, valor ou origem – que estiveram na origem da dívida aduaneira em apreço admite-se, em abstrato, uma fundamentação por remissão. Em sentido inverso, nos casos em que o relatório apenas identifique uma prática comum no setor de negócio, o abuso das regras de origem de um determinado acordo aplicável nos autos ou uma prática de subfaturação verificada no país de proveniência das mercadorias em causa, as AAN não estão dispensadas de uma fundamentação adicional do ato de liquidação.

Uma questão que permaneceu pendente é a de saber quais os argumentos de que o operador económico se pode socorrer para defesa face a uma liquidação *a posteriori*. Para

além dos casos em que a AAN não promova qualquer tipo de processo inspetivo e de averiguação será possível atacar o ato de liquidação por via de uma eventual violação de princípios jurídicos da proporcionalidade e da igualdade. Citando JORGE MIRANDA, “[o]s princípios não se colocam, pois, além ou acima do Direito (ou do próprio Direito positivo); também eles – numa visão ampla superadora de concepções positivistas, literalistas e absolutizantes das fontes legais – fazem parte do complexo ordenamental”¹³⁵. Embora a densificação destes princípios não seja idêntica de EM para EM, dado que o impacto da utilização dos relatórios do OLAF depende, em última instância, da atuação das AAN, utilizaremos, para efeitos meramente académicos, a densificação que as legislações portuguesa e europeia atribuem a estes princípios. A este propósito é necessário fazer a distinção que existe no Direito aduaneiro entre registo de liquidação e ato de liquidação. “O registo de liquidação é um ato interno, das autoridades aduaneiras, que consiste numa inscrição contabilística de uma liquidação prévia – artigo 104.º do CAU (...). O registo de liquidação (...) não é um ato impugnável. (...) Impugnável será o ato de liquidação de direitos aduaneiros, enquanto ato tributário, cuja eficácia depende, todavia, da respetiva notificação ao operador económico¹³⁶”.

Querendo impugnar o ato de liquidação *a posteriori* de direitos aduaneiros, o operador económico pode invocar a violação do princípio da igualdade, que encontra consagração no artigo 13.º da Lei Fundamental e na CDFUE¹³⁷. Está essencialmente em causa uma obrigação, tanto do OLAF como das AAN, em não discriminar o operador económico¹³⁸. Dito isto, não será admissível um controlo mais rigoroso relativamente a determinado operador económico ou mercado sem que existam razões que levem o OLAF a suspeitar da possibilidade de fraude, o que se prende com a proibição do abuso. Consideramos que a instauração de inquéritos (externos) sem que existam argumentos para tal consubstancia uma forma de atuação abusiva por parte do OLAF. Isto porque o Regulamento n.º 883/2013 prevê que para que o Diretor-Geral decida abrir um inquérito

¹³⁵ MIRANDA, Jorge (2016) – *Curso de Direito Constitucional – Estado e Constitucionalismo. Constituição. Direitos Fundamentais*, Universidade Católica Editora, p. 188.

¹³⁶ PEREIRA, op. cit., p. 202.

¹³⁷ Artigos 20.º e seguintes.

¹³⁸ Os relatórios do OLAF identificam os números das liquidações em causa, pelo que os operadores económicos são perfeitamente rastreáveis e identificáveis pelas AAN, até porque serão estas as responsáveis por desencadear um eventual procedimento inspetivo interno.

é necessário que existam suspeitas suficientes da existência de fraude ou corrupção ou de quaisquer outros atos ilegais lesivos dos interesses financeiros da União¹³⁹.

Quanto ao princípio da proporcionalidade, diz MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES que “(...) compete a este princípio servir de critério sobre a adequação de determinada ação da União ou dos Estados membros para a realização de determinados objetivos à partida legítimos, combinada com a certificação da inexistência de outros meios menos prejudiciais para realizar os mesmos objetivos”¹⁴⁰. A relevância da aplicação deste princípio manifesta-se, em nosso entender, na forma e nos meios utilizados pelo OLAF aquando da instauração dos inquéritos externos. Ou seja, não há uma opção menos restritiva quando estamos a falar do *fim*, que será liquidar ou não direitos aduaneiros *a posteriori*. Pelo contrário, o princípio da proporcionalidade releva quanto ao *meio* utilizado para prosseguir esse fim. Por esta razão, o princípio da proporcionalidade nunca poderá ser um princípio invocado de forma isolada se o operador económico pretender impugnar contenciosamente o ato de liquidação, precisamente porque não está em causa uma atuação que afete diretamente o ato, mas sim os meios pelos quais foi obtida informação que levou à conclusão de que ficou por cobrar um determinado montante de direitos aduaneiros¹⁴¹.

Quanto à repartição do ónus da prova em sede de discussão da legalidade da liquidação, uma vez que as declarações aduaneiras beneficiam de uma presunção de veracidade, para que esta seja elidida é necessário que a AT faça prova dos factos constitutivos do seu direito a liquidar os direitos aduaneiros. Para este efeito, será

¹³⁹ Artigo 5.º do Regulamento n.º 883/2013.

¹⁴⁰ GORJÃO-HENRIQUES, Miguel (2001) – *Direito da União. História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, Almedina, 9ª ed, p. 346.

¹⁴¹ [Nota relativa ao escopo do princípio da proporcionalidade no Direito Europeu] MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES entende que “[o] princípio da proporcionalidade, a nível da União Europeia, não tem necessariamente a mesma densidade e o mesmo sentido que lhe é reconhecido no direito interno, internamente [em Portugal], o princípio da proporcionalidade tem dignidade constitucional e constitui um sub-princípio densificador do princípio do Estado de Direito Democrático, significando, no quadro de direito público, a ideia de que qualquer ato jurídico-público deve ser (i) adequado, (ii) necessário e (iii) ter justa medida”. Cf. GORJÃO-HENRIQUES, op. cit., p. 347. Esta conclusão – com a qual concordamos – levanta um problema, na medida em que a impugnação dos atos de liquidação é feita nos respetivos EM, ao abrigo da legislação nacional, mas, quando atentamos ao conteúdo do princípio da proporcionalidade, é necessário que os tribunais nacionais tenham em conta o Direito Europeu, na medida em que a esfera de (eventual) violação ocorreu no âmbito da atuação de um organismo europeu e não ao nível da atuação das AAN. Cremos que este deverá ser o critério a seguir no que concerne à “escolha” do Direito aplicável a cada violação invocada pelo operador económico em sede de impugnação contenciosa.

necessário que se faça prova dos factos concretos relativos ao operador económico que demonstrem a existência de fraude.

Em suma, cremos que o atual quadro legislativo europeu é cada vez mais completo, procurando conciliar e tutelar os vários interesses e direitos em jogo. Não obstante, será imperioso considerar as exigências da legislação nacional aplicável por remissão ou, na ausência de regulamentação europeia expressa, ao abrigo do princípio da subsidiariedade invertido prevalente no quadro do Direito aduaneiro. Esta formulação é, a nosso ver, positiva, pelo menos no caso português, na medida em que confere uma tutela mais garantística ao operador económico.

IX. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANAND, Abhinav; Souvik DUTTA; e Prithwiraj MUKHERJEE – “Import Tax Evasion in Cross-Border E-commerce”, *IIM Bangalore Research Paper* (2020), N.º 624.

BALASSA, Bela (1976) – *Economic Integration: Worldwide, Regional and Sectoral*, Wiley.

BAPTISTA, Luiz Olavo – “Dumping e anti-dumping no Brasil”, *OMC e o comércio internacional* (obra coletiva), São Paulo, Aduaneiras, 2001, p. 31.

BARABESI, Lucio; Andrea CERIOLI; e Domenico PERROTTA – “Forum on Benford’s law and statistical methods for the detection of frauds”, *Statistical Methods & Applications*, 30 (2021), 767-778.

BARBOSA, Andreia (2022) – *Direito Aduaneiro Multinível*, Lisboa, Petrony.

BELLACOSA, Maurizio and BELLIS, Maurizia De – “The protection of the EU financial interests between administrative and criminal tools: OLAF and EPPO”, *Common Market Law Review*, 60 (2023), 15-50.

BIEBER, Thomas – “Customs Valuation and Import VAT”, *Global Trade and Customs Journal*, 14 (2019), 73-79.

BERGIN, Paul – “Currency undervaluation and comparative advantage”, *NBER Working Papers*, Working Paper (2022), N.º 29699.

BOVEND’EERDT, Koen – “The Commission Proposal Amending the OLAF Regulation”, *Eu crim - The European Criminal Law Associations Forum* (2018), 73-75.

CANEIRA, Álvaro (2014) – “O contencioso aduaneiro e o papel do TJ: algumas questões controversas”, em *Temas de Direito Aduaneiro*, Almedina. Coord. Tânia Carvalhais Pereira.

CHACKIEWICZ, Małgorzata; Magda LIGAJ e Mariusz TOMCZYK – “Combatting Cross-Border Customs Crime at the External Border of the European Union on Selected Examples”, *European Research Studies*, 25 (2022), 646-664.

COL, Alessandro Del – “Direito administrativo sancionador aduaneiro: a pena de perdimento de mercadorias em importação e a consensualidade”, *Revista da AGU*, 21 (2022), 45-77.

COVOLO, Valentina – “Regulation 833/2013 concerning Investigations Conducted by OLAF: A Missed Opportunity for Substantial Reforms”, *Eu. Crim L. Rev.* 151 (2017), 151-176.

Discurso de Mario Draghi, União Económica e Monetária: o passado e o presente, Berlim, 19 de setembro de 2018. Disponível em URL: <https://www.ecb.europa.eu/press/key/date/2018/html/ecb.sp180919.en.html>.

EUROPEAN UNION (2019). *E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved*. Technical report, European Court of Auditors.

ERKOREKA, Mikel e Asier BLAS – “Implementation performance in the field of the EU Customs Union: consequences of differentiated policy implementation on customs control efficiency”, *Journal of European Integration* (2023).

FERNANDES, Raquel Montes (2019) – “A Revolução na Tributação do E-Commerce”, in *Cadernos do IVA 2019*, Almedina.

GELLERT, Lothar – “The burden of proof in the context of a post-clearance recovery of customs duties”, *Customs Scientific Journal* (2013), N.º1, 82-86.

GIUFFRIDA, Fabio et al. – “Admissibility of OLAF Final Reports as Evidence in Criminal Proceedings”, *University of Luxembourg* (2019), 283-287.

GOEBEL, Roger J. – “Court of Justice Oversight over the European Central Bank: Delimiting the ECB's Constitutional Autonomy and Independence in the OLAF Judgment”, *Fordham International Law Journal*, 29, (2006), 610-654.

GORJÃO-HENRIQUES, Miguel (2001) – *Direito da União. História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, Almedina, 9ª ed.

ILETT, Nicholas – “The European Anti-Fraud Office (OLAF)”, *Journal of Financial Crime*, 12 (2004), 120-122.

INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS COUNCIL (2021).
Perspectives Paper. Market Value: An Established Basis Of Value.

INGHELRAM, Jan F. H. – “Fundamental Rights, the European Anti-Fraud Office (OLAF) and a European Public Prosecutor's Office (EPPO): Some Selected Issues”, *KritV, CritQ, RCrit. Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft / Critical Quarterly for Legislation and Law / Revue critique trimestrielle de jurisprudence et de législation*, 95 (2012), 67-81.

JUSTO, António Santos (2017) – *Introdução ao Estudo do Direito*. 8.^a edição, Coimbra: Coimbra editora.

LÔBO, Marcelo Jotobá – “Direitos Antidumping. Crítica de sua Natureza Jurídica”, *Revista Virtual da AGU*, vol. 8, n.º 79, 2008, 99 e seguintes.

LUCHTMAN, Michiel e Martin WASMEIER (2017) – “The political and judicial accountability of OLAF” in *Law Enforcement by EU Authorities: Implications for Political and Judicial Accountability*, Edward Elgar Publishing Ltd..

LUSHI, Isuf e Ramadan GASHI – “Potential Risks to Avoidance of Customs Duties: Research in Kosovo”, *European Journal of Sustainable Development*, 5, 2 (2016), 67-74.

LUX, Michael, “The Ambitious Customs Reform Package Proposed by the EU Commission”, *Global Trade and Customs Journal* (2023) 18, 399-425.

MARQUES, Frederico Do Valle Magalhães – “O “Dumping” na Organização Mundial do Comércio e no Direito Brasileiro”, *Guerra comercial ou integração mundial pelo comércio? A OMC e o Brasil* (obra coletiva), São Paulo, Editora LTr, 1998, p. 299.

MEDEIROS, Eduardo Raposo – *O Direito Aduaneiro*, Lisboa, Letras Lavadas, 2019, p. 55.

MIRANDA, Jorge (2016) – *Curso de Direito Constitucional – Estado e Constitucionalismo. Constituição. Direitos Fundamentais*, Universidade Católica Editora.

MISSIONÁRIO, Teresa (1992) – “Dívida aduaneira – *A cobrança a posteriori*”, em *Direito Aduaneiro das Comunidades Europeias na perspetiva da União Europeia*, Barbosa & Xavier Lda. Domingos Marques. Coord. A. Nuno da Rocha.

PAPIS-ALMANSA, Marta – “VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?”, *ERA Forum* (2019).

PARLAMENTO EUROPEU (2023), Livre circulação de mercadorias. Fichas Técnicas sobre a União Europeia. Disponível em URL: www.europarl.europa.eu/factsheets/pt.

PETROS C. Mavroidis (2016) – *The Regulation of International Trade, Volume 1: GATT*. Cambridge, Massachusetts : The MIT Press.

PEREIRA, Tânia Carvalhais (2020) – *Direito Aduaneiro Europeu*, Universidade Católica Editora.

POPE, Steven; Cezary SOWIŃSKI e Ives TAELEMAN – “Import value de minimis level in selected economies as cause of undervaluation of imported goods”, *World Customs Journal*, 8 (2014), 75-90.

PUJAS, Véronique – “The European Anti-Fraud Office (OLAF): a European policy to fight against economic and financial fraud?”, *Journal of European Public Policy*, 10:5 (2003), 778-797.

QUIRKE, Brendan J – “EU Fraud: institutional and legal competence”, *Crime, Law and Social Change*, 51 (2009), 531-547.

QUIRKE, Brendan J – “OLAF's role in the fight against fraud in the European Union: do too many cooks spoil the broth?”, *Crime, Law and Social Change*, 53, (2010), 97-108.

QUIRKE, Brendan J – “OLAF: the fight against EU fraud”, *Journal of Financial Crime*, 14, (2007), 178-189.

RICARDO, Joaquim (2018) – “Comentário ao artigo 48.º do CAU”, em *Direito Aduaneiro da União Anotado e Remissivo*, Vida Económica.

RICARDO, Joaquim (2018) – “Comentário ao artigo 292.º AE-CAU”, em *Direito Aduaneiro da União Anotado e Remissivo*, Vida Económica.

RIJO, José (2020) – *Direito Aduaneiro da União Europeia – notas de enquadramento normativo, doutrinário e jurisprudencial*, Almedina, Coimbra.

RODRIGUES, José Roberto Pernomian – “*O dumping como forma de expressão do abuso do poder económico: caracterização e consequências*”, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1999, 144.

RUKANOVA, Boriana et al. – “Value of Big Data Analytics for Customs Supervision in e-Commerce”, *Electronic Government: 18th IFIP WG 8.5 International Conference, EGOV 2019, San Benedetto Del Tronto, Italy, September (2019)*, 288-299.

RYNGAERT, Cedric e John VERVAELE – “Core values beyond territories and borders: the internal and external dimension of EU regulation and enforcement”, *Sharing sovereignty in the European legal order?*, Antwerp: Intersentia (2015).

SANTOS, Margarida – “*A Procuradoria Europeia e o exercício transnacional da ação penal relativamente aos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia*”, *Julgar* N.º 39 (2019), Almedina.

SCHIPPERS, Martijn, “Software and Customs Valuation”, *Global Trade and Customs Journal* (2021), 222-228.

SCHIPPERS, Martijn e Walter DE WIT, “The Use of Statistical Values to Combat Undervaluation in the European Union”, *Journal of World Trade*, 2 (2023), 253-276.

SIMONATO, Michele – “OLAF Investigations in a Multi-Level System - Legal Obstacles to Effective Enforcement”, *Eucrim - The European Criminal Law Associations Forum* (2016), 136-140.

SOUSA, Miguel Teixeira de (2018) – *Introdução ao Direito*. Coimbra, Almedina.

STRATI, Hara – “Post-clearance amendment of customs declarations and repayment of customs duties and VAT in the context of EU law”, *World Customs Journal*, 12 (2018), 91-108.

STEFANO, Constantin e Helen XANTHAKI - “Cooperation of OLAF with national investigative bodies”, *Strengthening OLAF – towards greater effectiveness in*

the protection of the communities' financial interests: the revision of the OLAF regulation 1073/99, 5 (2005), 43-47.

STEFANO, Constantin; WHITE, Simone; e XANTHAKI, Helen (2011) - *OLAF at the Crossroads: Action Against EU Fraud*, Sweet & Maxwell.

STOYANOVA, Antoaneta e Irena STAVREVA – “Approaches of Customs Control on Cross-border E-commerce of Goods”, *Izesstia, Journal of the Union of Scientists – Varna*, 8 (2022), 64-76.

SUBERBIOLA, Irune Garbizu – “El papel de los perfiles de riesgo elaborados por la OLAF en la obligación de control de las autoridades aduaneras. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de marzo de 2022, asunto C-213/19”, *Nueva Fiscalidad*, 1 (2022), 223-234.

TOVOLARO, Agostinho Toffoli – “A natureza jurídica dos direitos anti-dumping”, *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, n.º 18, 1997, 248.

VASQUES, Sérgio e Tânia Carvalhais PEREIRA (2014) – *Direito Aduaneiro e Impostos Especiais de Consumo – Jurisprudência TJUE*, Almedina, ebook.

VICENTE, Carla – “A audiência dos interessados no(s) procedimento(s) administrativo(s) comunitário(s)”, *Boletim de Documentação e Direito Comparado*, n.º 83/84, Procuradoria-Geral da República, 2000, 87.

TURNA, Ayhan. – “Olaf and Customs in The Context With New Applications and Its Relations With Turkish Customs”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 10 (2017), 35-40.

WAGNER, Omer – “The COVID-19 Pandemics' Impact on Customs Valuation and Import Duties: An Israel Perspective, and a Wider Comparison”, *Global Trade and Customs Journal*, 17 (2022), 113-120.

WAKEFIELD, Jill – “Case T-193/04, Hans-Martin Tillack v. Commission, Judgment of the Court of First Instance (Fourth Chamber) of 4 October 2006, [2006] ECR II-3995”, *Common Market Law Review*, 45 (2008), 199-222.

WEYEMBERGH, Anne e Chloé BRIÈRE – “The future cooperation between OLAF and the European Public Prosecutor's Office”, *New Journal of European Criminal Law*, 9 (2018), 62-82.

WULF, Luc De e José B. SOKOL (2005) – *Customs Modernization Handbook*. Washington, DC : World Bank Publications.

XANTHAKI, Helen – “What is EU fraud? And can OLAF really combat it?”, *Journal of Financial Crime*, 17 (2010), 133-151.

YU, Ti – “A case study of B2C cross-border e-commerce challenges in China from Customs to consumers” *World Customs Journal*, 12 (2018), 121-132.

ZARZA, Ángeles Gutiérrez (2015) – “The European Anti-Fraud Office (OLAF)” *in Exchange of Information and Data Protection in Cross-border Criminal Proceedings in Europe*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 99-106.

X. LISTA DE JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

JURISPRUDÊNCIA DO TJUE

Acórdão do TJUE de 14 de dezembro de 1962, *Comissão c. Luxemburgo e Bélgica*, processos apensos 2/62 e 3/62;

Acórdão do TJUE de 15 de junho de 1976, *John Mills c. Banco Europeu de Investimento*, 110/75;

Acórdão do TJUE de 17 de novembro de 1983, *Merck*, 292/82;

Acórdão do TJUE de 21 de fevereiro de 1984, *St. Nikolaus Brennerei und Likörfabrik*, 337/82;

Acórdão do TJUE de 27 de novembro de 1991, *Meico-Fell*, C-273/90;

Acórdão do TJUE de 19 de setembro de 2000, *Alemanha c. Comissão*, C-156/98;

Acórdão do TJUE de 10 de julho de 2003, *Comissão c. BEI*, C-15/00;

Acórdão do TJUE de 10 de julho de 2003, *Comissão c. ECB*, C-11/00;

Acórdão do TJUE de 3 de abril de 2004, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung*, C-442/05;

Acórdão do TJUE de 16 de novembro de 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04;

Acórdão do TJUE de 15 de julho de 2010, *Gaston Schul*, C-354/09;

Acórdão do TJUE de 12 de dezembro de 2013, *Christodoulou e o.*, C-116/12;

Acórdão do TJUE de 3 de abril de 2014, *Comissão Europeia c. Reino Unido*, C-60/13;

Acórdão do TJUE de 16 de junho de 2016, *EURO 2004, Hungary Kft.*, C-291/15;

Acórdão do TJUE de 16 de março de 2017, *Veloserviss*, C-47/16;

Acórdão do TJUE de 30 de março de 2017, *LS Customs Services*, C-46/16;

Acórdão do TJUE de 9 de março de 2022, *Comissão c. Reino Unido*, C-213/19;

Acórdão do TJUE de 9 de junho de 2022, *Baltic Master*, C-599/20;

Acórdão do TJUE de 22 de junho de 2022, *Fawkes Kft.*, C-187/21.

JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

Acórdão do STA, processo n.º 013093, de 16 de outubro de 1991;

Acórdão do STA, processo n.º 005866, de 9 de fevereiro de 1994;

Acórdão do STA, processo n.º 024886, de 18 de outubro de 2000;

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 06295/02, de 30 de janeiro de 2007;

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 2199/13.7BELRS, de 6 de julho de 2018;

Acórdão do STA, processo n.º 01962/18.7BEBRG, de 3 de setembro de 2022;

Acórdão do TCA Norte, processo n.º 02326/14.7BEPRT, de 2 de fevereiro de 2023;

Acórdão do STA, processo n.º 02326/14.7BEPRT, de 9 de junho de 2023;

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 315/21.4 BEBJA, de 24 de janeiro de 2024;

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 164/21.0 BEBJA, de 24 de janeiro de 2024;

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 296/20.1 BEBJA, de 15 de fevereiro de 2024;

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 87/22.5 BEBJA, de 29 de fevereiro de 2024;

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 158/18.2 BEFUN, de 18 de maio de 2024.