

# A OBRIGAÇÃO FISCAL NO DIREITO ADUANEIRO

Pelo Dr. FRANCISCO DA SILVA SANTOS

## I — NOÇÃO

○ imposto ou direito aduaneiro é definido por A. Cutrera (Principii di diritto e politica doganale, pág. 1) como: «um pagamento em dinheiro devido ao Estado, pelo transporte, para àquém ou além da fronteira, de mercadorias destinadas ao consumo no interior ou exterior do território aduaneiro do Estado».

Como todo o imposto, o direito aduaneiro implica, portanto, uma obrigação de pagar; — obrigação que, apresentando analogias com a obrigação em direito civil, dela difere, contudo, substancialmente, quer pela posição jurídica do sujeito activo, — o Estado, quer pela ausência dum dos elementos característicos da obrigação civil, — a autonomia da vontade.

A obrigação aduaneira, no sentido estricto em que aqui a tomamos, é, portanto, aquela que se traduz num pagamento de imposto devido pela passagem de mercadorias através da fronteira.

Não bastará, para fazer surgir esta obrigação, o simples facto da apresentação das mercadorias a uma repartição aduaneira.

O Estado passará a vigiar o movimento dessas mercadorias,

a retê-las sob a sua fiscalização com a única finalidade de impedir a sua importação ou exportação fraudulenta, mas não surgiu ainda qualquer obrigação ou dívida de imposto, não foi fixado ainda a favor do Estado qualquer crédito fiscal.

Será necessário o facto importação ou exportação, uma entrada ou saída do território aduaneiro, e que as mercadorias sejam destinadas ao consumo no interior (na importação) ou no exterior (na exportação) desse mesmo território.

Importa ainda que as mercadorias a importar ou exportar sejam sujeitas, ou melhor, não estejam isentas do pagamento de direitos. A importação ou exportação de mercadorias isentas de imposto não pode fazer surgir aquela obrigação. Será uma condição de facto, de natureza objectiva.

O destino das mercadorias, esse é determinado pela declaração do importador ou exportador, dependendo assim duma manifestação de vontade, assumindo, por isso, o carácter de condição subjectiva.

Para que a obrigação seja perfeita, para que se possa falar dum crédito líquido e exigível, é ainda necessário que àquela declaração se tenha seguido a verificação das mercadorias e a determinação do imposto.

O conceito da obrigação aduaneira aqui delineado resultará nítido depois da análise que possamos a fazer de cada um dos seus elementos.

1.º — A obrigação aduaneira é uma obrigação de pagar tendo como sujeito activo o Estado e como sujeito passivo aquele que promova a entrada ou saída das mercadorias do território aduaneiro do mesmo Estado.

2.º — O pagamento é efectuado em virtude dum preceito legal que, na fixação do imposto, toma normalmente por base a qualidade e quantidade das mercadorias ou o seu valor e, por vezes, a origem e o destino das mesmas.

3.º — A obrigação surge do facto das mercadorias atravessarem a linha aduaneira, quando destinadas ao consumo dentro (importação) ou fora (exportação) do território aduaneiro do Estado.

O estudo do primeiro elemento caracterizará a noção, mostrando a natureza específica da obrigação aduaneira.

O estudo dos outros elementos dar-nos-á a noção do conteúdo da obrigação, indicando-nos, ao mesmo tempo, os princípios gerais que são base do sistema aduaneiro.

## 2 — ELEMENTOS

### I

#### SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO

##### A) — *Sujeito activo*

Vimos que na relação jurídica aduaneira o sujeito activo, o titular do crédito na obrigação, é o Estado. Este tem, por isso, o poder de exigir o pagamento dos impostos normalmente cobrados pelas alfândegas sobre a base duma entrada ou saída de mercadorias do país fiscal.

Sendo uma obrigação de pagar um imposto, é, por isso mesmo, uma obrigação de direito público.

O Estado nas relações com os seus súbditos nem sempre assume a mesma posição. Ora toma a posição de empresário privado e as relações que como tal contrai apresentam a natureza de relações privadas, reguladas pelas normas de direito privado, não obstante a presença do Estado como sujeito activo ou passivo dessas mesmas relações; outras vezes, para conseguir os meios de que precisa, lança mão da coação e assume uma atitude soberana.

De facto, quando garante a ordem pública, quando expropria, quando impõe tributos, entre o Estado que quer e impõe a sua vontade coactivamente e os cidadãos estabelece-se uma relação jurídica caracterizada pelo facto de a vontade individual nenhuma possibilidade ter de modificar os termos ou extensão da obrigação; o Estado impõe a sua vontade soberana sem que o individuo tenha direito a uma contrapartida.

É o que se passa com a relação jurídica aduaneira.

A obrigação da prestação individual, à obrigação de pagar o imposto devido, não corresponde por parte do Estado o dever duma contra-prestação: — o poder público desenvolve a sua actividade no interesse geral de todos os consociados, sem qualquer obrigação para com qualquer deles isoladamente.

Ora, não só pelo conceito de imposição (exercício dum poder soberano), mas ainda pelo facto de que importa uma particular restrição à liberdade de comércio em vista dos interesses gerais, financeiros e económicos do Estado, a obrigação aduaneira apparece-nos como uma obrigação de direito público.

A confirmar este carácter tem ainda relevância a consideração de que nenhuma isenção de pagamento de imposto, nenhuma redução de tarifas é possível, a não ser aquelas isenções e reduções previstas pela lei e de acordo com os motivos nela expressamente indicados.

#### B) — *Sujeito passivo*

Focámos a obrigação aduaneira como adstrição à prestação duma quantia em dinheiro e examinámos a posição do Estado que, na relação, como crédor, ocupa uma posição soberana.

Resta-nos encarar o aspecto passivo, o sujeito da obrigação, aquele que a suporta.

A questão do sujeito passivo da relação jurídica aduaneira, tem sido objecto de estudos aturados na Itália e Alemanha, sem que se tenha chegado a uma solução pacífica.

#### a) — *As mercadorias*

Para vários autores alemães, entre os quais Laband e Myrbach-Rheinfeld, o direito de Estado ao imposto apresenta a natureza dum direito real, e a relação jurídica emergente fixa-se entre os termos: — Estado — Mercadorias.

A mercadoria seria assim o sujeito passivo da obrigação do imposto, seria sobre ela que directamente recairia o crédito do Estado.

O imposto aduaneiro equivaleria a uma parte alíquota da mercadoria.

Importa, antes de mais, mostrar como não pode ser exacta a afirmação de que o imposto representa uma parte alíquota da coisa sobre que recai: — o imposto anda normalmente ligado à ideia de rendimento e só excepcionalmente, nos Estados modernos, recai sobre o património. Para que pudesse falar-se dum levantamento dum quota parte, seria necessário admitir no Estado um domínio sobre as mercadorias que atravessassem a fronteira aduaneira. Ora esse domínio, que noutros tempos se invocava como fundamento dos impostos pagos em espécie, como a décima na sua forma originária, hoje mal se adaptaria à concepção moderna do Estado e ao seu poder de lançar impostos.

Para alguns o alcance do direito real do Estado traduzir-se-ia simplesmente no poder de retenção e apreensão das mercadorias. Mas tal direito é um direito real de garantia.

Ninguém nega que sobre as mercadorias que atravessam a linha aduaneira a administração possa exercer, e exerça de facto, um direito de retenção que pode ir até à confiscação. Mas tudo isto não é suficiente, antes contraria a tese da obrigação de imposto como direito real do Estado sobre as mercadorias. Existe sim um direito real, mas de garantia, acessório.

Segundo Laband, a obrigação de pagar os direitos aduaneiros não é, na sua essência jurídica, uma obrigação. E baseava-se, para tal afirmação, no facto de faltar um devedor determinado.

A falta, porém, dum devedor determinado não só não exclui a possibilidade da obrigação mas dá a própria característica da obrigação «ex-lege» própria da quase totalidade das obrigações de Direito Público. A lei fixa a situação que dá origem à obrigação e todo aquele que vier a encontrar-se na situação definida na lei, adquirirá, na relação jurídica concreta, a posição de devedor certo e determinado da obrigação.

A obrigação de pagar o imposto, segundo aquela orientação, mais não seria do que um encargo que pesa sobre o objecto sujeito ao imposto. O Estado não permite que uma mercadoria seja lançada no comércio interno (importação) ou externo (exportação) sem que tenha sido pago o imposto aduaneiro. O pagamento do imposto é pois uma condição sem a qual o Estado não autoriza tal movimento.

Daí tira Laband a seguinte conclusão: a obrigação aduaneira

não pesa à maneira duma obrigação sobre um devedor determinado, mas à maneira dum direito real, sobre uma mercadoria determinada.

A conclusão lógica deve, porém, ser outra: ninguém pode importar ou exportar uma mercadoria sujeita a direitos aduaneiros sem ter pago estes direitos. Existe portanto uma obrigação que recai na pessoa do importador ou exportador da mercadoria, uma obrigação estricte, de pagar, ao Estado, fundada não sobre um contrato, mas sobre a lei.

O imposto é uma obrigação de pagar e a obrigação de pagamento não pode recair senão sobre pessoas.

A opinião de que a mercadoria pode ser tomada como sujeito passivo da obrigação aduaneira, apoia-se sobre a doutrina que defende, nos direitos reais, a existência duma relação jurídica entre uma pessoa e uma coisa. É a ideia que Chironi assim exprime concisamente: o direito real consiste «numa relação directa entre a pessoa e a coisa que lhe está subordinada» (Chironi, *Instituzioni di diritto civil it.*, § 112.<sup>o</sup>).

Podemos ainda registar a opinião de Rehr, em que as posições nos aparecem invertidas: os direitos aduaneiros são um verdadeiro débito real das mercadorias; a seu lado, porém, há uma responsabilidade pessoal, acessória, do devedor do imposto.

#### b) — Os actos

Embora perfilhando no campo dos direitos aduaneiros a doutrina que toma por base da construção da obrigação aduaneira, o elemento real, tudo se resumindo num direito real na mão do Estado (sujeito activo) recaindo directamente sobre a mercadoria (sujeito passivo), o jurista italiano Meucci, *Instituzioni di diritto administrativo*, pág. 462, afirma que o sujeito passivo da obrigação de imposto podem ser as pessoas, os actos e as coisas.

No que diz acerca dos actos como sujeito passivo do imposto, verifica-se que Meucci confunde o objecto do imposto com o sujeito passivo da obrigação de pagar o mesmo imposto.

Ora o acto realizado pelo indivíduo, é o facto que dá origem ao imposto que em caso algum pode confundir-se com o sujeito passivo daquela obrigação.

No direito aduaneiro os actos da importação ou exportação não são o sujeito passivo da obrigação do imposto, mas os factos que a desencadeiam.

Os actos que a pessoa realiza para outra coisa não servem senão para estabelecer o título em virtude do qual se concretiza a prestação do sujeito passivo.

Nem os actos como tais poderiam de modo algum, independentes, ser considerados como sujeitos duma obrigação. A lei não atribui consequências jurídicas aos actos espontâneos, nem os actos podem separar-se das pessoas a que pertencem.

c) — *As pessoas*

Depois do que temos visto, não nos parece lógica outra afirmação senão esta: o sujeito passivo do imposto é sempre uma pessoa.

Na Alemanha os principais defensores desta orientação são Otto Mayer e Havenstein.

A obrigação aduaneira é uma obrigação pessoal que consiste num pagamento em dinheiro a que é obrigado todo aquele que queira importar uma mercadoria, sujeita a imposto aduaneiro, para àquém ou para além da linha aduaneira. A obrigação do pagamento do imposto aduaneiro não recai, à maneira dum direito real, sobre as mercadorias, mas, à maneira de obrigação pessoal, sobre o seu possuidor.

O direito aduaneiro, como imposto que é, é um débito pessoal, os poderes que a administração exerce sobre as mercadorias sujeitas a direitos não são mais do que direitos acessórios, de garantia, para assegurar o pagamento do imposto devido.

O termo passivo da relação é constituído pela pessoa que a ordem jurídica obriga a fazer ou não fazer, a dar ou a prestar, em favor do sujeito activo.

Assim, na relação jurídica nascente da obrigação jurídica aduaneira, o termo passivo é representado pela pessoa obrigada ao pagamento do imposto a favor do Estado.

Para Achille Cutrera, em concreto, o sujeito passivo da obrigação aduaneira é a pessoa que determina a passagem, através da linha aduaneira, de mercadorias, destinando-as ao consumo

no interior ou exterior do território aduaneiro (Achille Cutrera, *Principii di diritto e politica doganale*, pág. 89).

Outra opinião defende que em cada caso concreto, o sujeito passivo da obrigação aduaneira é o proprietário real ou presumido das mercadorias. A maior parte das vezes será o proprietário das mercadorias, porque é ele que determina a passagem das mercadorias através da Alfândega, quer directa quer indirectamente, outras vezes será ainda aquele que efectivou essa passagem, porque a lei o presume proprietário das mercadorias.

E há ainda uma outra modalidade semelhante mas que com esta não coincide em absoluto.

Sujeito passivo seria o dono ou consignatário das mercadorias, ou melhor, a pessoa em nome da qual é processada a competente fórmula de despacho aduaneiro, sendo esta que tem a obrigação de pagar os direitos que recaiam sobre as respectivas mercadorias e de cumprir as formalidades impostas pela legislação aduaneira para o seu desembaraço fiscal.

Creio porém perfeita a definição de Cutrera e a crítica que se lhe tem feito apoia-se numa confusão sobre o que este jurista entende por «determinar a passagem através da linha aduaneira».

Evidentemente que não deve ser tomada a expressão num sentido material mas num sentido jurídico. Determina essa passagem aquele que por um acto de vontade introduz na circulação no interior do país (importação) ou lança fora do país (exportação), quer mediante um acto normal (despacho) quer ilegalmente (mediante um acto constitutivo de infracção fiscal), as mercadorias sujeitas a direitos.

Nos casos normais será geralmente o proprietário, ou, na expressão habitual da nossa lei, o dono ou consignatário das mercadorias, directa ou indirectamente, nos termos dos arts. 418.º e seguintes da Reforma Aduaneira; noutros casos será aquele que determina, mediante uma infracção fiscal, a passagem das mercadorias, o qual a lei, salvo prova em contrário, presume dono das mesmas no caso de apreensão (Contencioso Aduaneiro, art. 77.º § único); noutros ainda será o proprietário das mercadorias, mas que estando em poder da Alfândega se consideram retiradas da circulação. Neste caso o proprietário que as quiser legalmente lançar no consumo no interior do território aduaneiro,



terá de proceder ao seu despacho nos termos normais, pagando os respectivos direitos (Contencioso Aduaneiro, art. 76.º). Ainda neste caso estamos perante uma verdadeira importação no sentido jurídico.

Em conclusão, podemos afirmar, apropriando as palavras de Cutrera: «sujeito passivo da obrigação aduaneira é aquele que determina o movimento das mercadorias destinando-as ao consumo, no interior ou exterior do território aduaneiro do Estado».

Nele reside a obrigação principal de pagar o imposto e sobre ele recai a responsabilidade de todas as outras obrigações acessórias que visam a assegurar a exacta percepção dos direitos aduaneiros.

Preferimos a fórmula adoptada por Achille Cutrera, porque é mais ampla e abrange mesmo os casos em que surge uma obrigação aduaneira, não nos termos normais, mediante despacho, mas mesmo nos casos em que tal despacho não existe, como nos casos de infracção em que, nos termos do art. 9.º do Contencioso, o infractor é obrigado a pagar os direitos e demais imposições que corresponderiam às mercadorias objecto da infracção se fossem regularmente despachadas.

## II

### OBJECTO DA OBRIGAÇÃO

#### A) — *Os direitos*

Na legislação aduaneira é comum o emprego da designação «direito» na acepção de imposto a pagar pelas mercadorias que entram e saem do território aduaneiro do Estado.

É ao feudalismo que devemos ir buscar a etimologia da palavra como sinónimo de contribuição, taxa, tributo ou imposto.

O «direito» era, para quem o pagava, uma faculdade de estabelecer imposições nas suas próprias terras ou receber o rendimento das terras da Coroa, quando concessão do soberano.

Nas suas terras, as principais prerogativas do senhor eram cunhar moeda e lançar impostos.

Os tributos devidos como que concretizavam os direitos, e passaram, por isso, a tomar aquela designação, que têm mantido até aos nossos dias.

Mais do que o conceito etimológico, interessa o conceito real do termo.

O Estado, ao procurar os meios de que precisa para acudir às necessidades públicas e conseguir a realização dos seus fins, lança impostos sobre a riqueza privada não só na sua forma estática, pelo facto da sua existência — impostos directos, mas ainda nas suas manifestações dinâmicas, enquanto se transfere e se consome, — impostos indirectos.

É entre estes últimos, ao lado de impostos tais como a contribuição de registo, o imposto de sêlo, o imposto de fabricação e consumo, que temos de enquadrar os direitos aduaneiros que recaem sobre objectos destinados ao consumo, no momento em que atravessam a fronteira aduaneira e penetram ou abandonam o território do Estado.

Ainda que possam incluir-se entre os impostos sobre o consumo, já que recaem sobre artigos que em geral vêm a ser consumidos pelas pessoas ou pelas indústrias nacionais, sendo esse consumo a razão do seu lançamento, devem, contudo, ser, dentro deles, caracterizados como categoria bem destacada, *sui generis*, recaindo a maior parte das vezes sobre mercadorias estrangeiras ou destinadas ao estrangeiro e cobrados no momento da sua passagem através das fronteiras.

Os impostos aduaneiros apresentam caracteres muito diferentes dos dos outros impostos. Enquanto o fim destes é essencialmente fiscal, isto é, são destinados a procurar ao orçamento os meios necessários ao funcionamento dos serviços públicos, as preocupações fiscais não intervêm, muitas vezes, no estabelecimento dos direitos aduaneiros, senão a título acessório. A maior parte das vezes o seu objectivo é de ordem puramente económica, como meio de que o Estado lança mão na protecção da indústria nacional contra a concorrência estrangeira. São informados por uma ideia proteccionista e sofrem por este motivo as vicissitudes dos diversos regimes económicos.

Encarados no aspecto da sua incidência, os impostos têm sido classificados em pessoais e reais, conforme visam a pessoa

do contribuinte, as suas faculdades, ou incidem sobre os patrimónios, as coisas ou os actos; ou, então, considerando-se como imposto real aquele que recai sobre a matéria colectável sem atender à situação do contribuinte e imposto pessoal aquele que recai sobre a matéria colectável tendo em atenção a situação concreta de cada contribuinte.

Em qualquer dos aspectos, quer porque não incidem sobre a pessoa do contribuinte, quer porque prescindem em concreto da situação económica deste, os direitos aduaneiros têm de ser considerados como impostos reais.

### B) — *Incidência dos direitos*

Os direitos aduaneiros incidem sobre as «mercadorias que entram no país ou dele saiem», dispõe o art. 45.º da Reforma aduaneira (Dec. n.º 31.665, de 22 de Novembro de 1941) e é repetido a cada passo nas nossas leis aduaneiras.

Qual o significado da palavra «mercadoria»?

Parece à primeira vista que poderíamos lançar mão do conceito adoptado pelo direito comercial, sendo mercadorias todas as coisas que podem ser objecto de comércio.

A lei comercial não nos fornece, porém, um conceito preciso e numerosas são as discussões sobre a delimitação de tal noção naquele ramo de direito: — ora se toma como mercadoria tudo o que pode ser objecto de actividade comercial, ora as coisas móveis e corpóreas de valor intrínseco, em opposição aos valores ou títulos de crédito; ora se agrupam sob tal designação os géneros, matérias-primas e produtos manufacturados, ou se contrapõem, sob a designação de mercadorias, estas duas últimas categorias aos géneros; ou se agrupam todas as coisas que sob qualquer aspecto são consideradas comerciáveis. Normalmente, porém, liga-se a noção de mercadorias à ideia de coisa móvel, corpórea, de valor intrínseco, que possa ser objecto duma transacção comercial.

O art. 85.º da Reforma Aduaneira dispõe que das estâncias ou depósitos aduaneiros de qualquer natureza não pode sair mercadoria alguma, sem que se tenha processado o competente despacho e sem que estejam pagos ou garantidos os respectivos direitos e mais imposições.

E o § 1.º dispõe que «para efeito do corpo deste artigo entende-se por mercadorias as mercadorias pròpriamente ditas, as bagagens, os espólios e quaisquer géneros, objectos ou valores.

A definição, que é dada para efeitos de despacho e pagamento de direitos, apresenta um conceito bastante amplo e não temos necessidade de estar a lançar mão de qualquer critério da lei comercial.

O § 1.º do art. 85.º põe em contraposição «mercadorias pròpriamente ditas» a «mercadorias» simplesmente, que abrangerão aquelas, as bagagens, espólios, e quaisquer outros géneros, objectos e valores. Fornece-nos assim dois conceitos, um amplo e outro restrito.

Se quiséssemos aproximar este último conceito de mercadorias das noções que vimos serem empregadas em Direito Comercial, há quem as tenha considerado coisas corpóreas, móveis e comerciáveis.

Os dois conceitos não coincidem, porém: — se aquelas duas primeiras características se devem considerar essenciais às mercadorias objecto da relação jurídico-aduaneira, já a terceira não pode considerar-se indispensável. Há coisas que são mercadorias para os efeitos aduaneiros e que não podem ser objecto de transacções de direito comercial, precisamente porque à face da lei não são comerciáveis. E, ao inverso, outras há que sendo comerciáveis, são de importação ou exportação proibida e não podem, por isso, ser objecto de relações jurídicas aduaneiras.

Costuma pôr-se à face doutras legislações a questão: abrangerão as mercadorias, para efeitos aduaneiros, os valores? Geralmente os valores não são sujeitos a direitos aduaneiros sendo normalmente proibida a sua importação ou exportação.

A lei romana, por exemplo, fala de importação ou exportação de valores como contrabando que pune com a confiscação e multa.

O problema não tem que surgir perante a nossa lei, que dá de mercadorias uma noção muito ampla, em que, expressamente mesmo, inclui os valores.

## III

## CARACTERIZAÇÃO DOS DIREITOS ADUANEIROS NA LEGISLAÇÃO ACTUAL

I — *Delimitação do conceito*

O art. 45.º da Reforma Aduaneira (art. 1.º do Regulamento das Alfândegas, decreto n.º 31.730, de 15 de Dezembro de 1941), ao definir as alfândegas dá-lhes como atribuições essenciais «arrecadar os direitos devidos pelas mercadorias que entram no país ou dele saem» e «cobrar quaisquer outras imposições que estejam a seu cargo».

Estabelece-se aqui uma distinção que é importante no nosso direito aduaneiro: — por um lado, os «direitos» pròpriamente ditos, como impostos devidos pelas mercadorias, pelo facto da sua importação ou exportação; em opposição, «outras imposições», outras taxas e impostos, cuja cobrança esteja igualmente a cargo da alfândega.

A distinção é repetida frequentemente nos diplomas legais (a título de exemplo: arts. 85.º, 92.º, 108.º e 162.º da Reforma Aduaneira; arts. 8.º, 9.º, 10.º, 31.º e 41.º do Contencioso Aduaneiro — decreto n.º 31.664, de 22 de Novembro de 1941).

Outras vezes a distinção aparece noutros termos: — os «direitos» contrapostos a «impostos». A fixação da multa no contrabando e descaminho toma por base «a importância dos direitos ou impostos devidos pela mercadoria» (art. 37.º e § 2.º) ou «a importância dos direitos, impostos e adicionais...» (art. 43.º do Contencioso).

A expressão «direitos ou impostos» encontra-se repetidas vezes, mas só no Contencioso Aduaneiro. A contraposição «direitos» e «impostos» encontra-se, porém, na própria Reforma Aduaneira (por exemplo, art. 50.º n.º 24).

A expressão «direitos e mais imposições» deve fazer-se corresponder a «direitos ou impostos», bastando, para tanto, o confronto dos arts. 41.º e 43.º do Contencioso. E não deve, por isso, julgar-se na expressão «direitos ou impostos», uma equivalência de categorias. É o que resulta das várias disposições legais consideradas.

Nem sempre, porém, se tem mantido nítida a distinção.

Na doutrina encontramos, com frequência, a expressão «direitos aduaneiros» para abranger toda a espécie de impostos cuja cobrança está a cargo das alfândegas. Dentro destes fazer-se de pois classificações.

A própria lei também não mantém sempre a distinção: ora se emprega a designação direitos para abranger toda a espécie de imposições devidas pelas mercadorias e cobradas no momento da sua importação ou exportação (art. 20.º, 76.º, etc. do Contencioso, e 422.º da Reforma Aduaneira); ora se emprega a expressão «mais imposições» abrangendo os direitos e quaisquer outros impostos (por exemplo, no art. 147.º do Contencioso).

A distinção, porém, entre as duas categorias tem importância pelo diferente regime jurídico a que estão sujeitas. Nem todos os impostos cobrados pelas Alfândegas estão sujeitos ao mesmo regime. Só aos direitos são de aplicar os processos de lançamento, alteração, isenção, etc., estabelecidos nos arts. 3.º e 4.º da Reforma Aduaneira e os sistemas de liquidação, de responsabilidade, etc., previstos nas leis aduaneiras.

Isolado o conceito de «direitos» convém determinar o que entende, à face da nossa lei, por «outras imposições».

Abrange: os «impostos de produção, fabricação e consumo» (art. 7.º § 1.º n.º 5 da Reforma Aduaneira); «as taxas de navegação», (art. 50.º n.º 24 da Reforma Aduaneira); «impostos de comércio marítimo, e de tonelagem bem como quaisquer impostos especiais de navegação» (art. 51.º n.º 7 do mesmo diploma); «impostos municipais» e «outras receitas» cuja cobrança, por legislação especial lhes esteja incumbida. Dentre estas últimas, podemos, a título de exemplo, destacar os impostos estabelecidos pelos organismos corporativos e cuja cobrança está a cargo das Alfândegas.

## 2 — Natureza

Nos primeiros tempos o Estado arrogava-se um verdadeiro domínio sobre as mercadorias, e o tributo pago por estas representava um levantamento parcial, uma quota parte das mesmas mercadorias. O imposto foi, na realidade, durante largo tempo,

materialmente pago pela entrega duma parte proporcional da mercadoria sobre que aquele recaia.

Em Portugal a primeira tentativa para adoptar, como sistema geral, o pagamento dos impostos aduaneiros em moeda, apparece com D. Afonso III, mas só com Mousinho da Silveira desapareceram definitivamente os impostos aduaneiros pagos com uma parte da própria mercadoria.

O principio é hoje o art. 92.º da Reforma Aduaneira: «o pagamento dos direitos e mais imposições efectuar-se-á em moeda corrente ou cheque bancário sobre o Banco de Portugal e por este visado». Os direitos aduaneiros são, portanto, hoje, prestações pecuniárias. Os meio normal de pagamento é a moeda corrente. O cheque bancário toma um aspecto subsidiário e com emprego restrito nos termos dos parágrafos daquelle artigo.

### 3 — *Legitimidade e legalidade*

Grandes controvérsias têm dividido os economistas na questão da legalidade dos impostos. As divergências redobram a propósito dos direitos aduaneiros, que apresentam, grande parte das vezes, sobretudo nos Estados modernos, um aspecto não simplesmente fiscal, mas com caracteres de compensação, protecção, etc.

Assim, os impostos aduaneiros, além dos problemas científicos que surgem a propósito de todos os impostos, fazem levantar problemas de carácter económico ou político que lhes são peculiares. Ao lado, porém, deste problema geral de legitimidade, surge um outro — o da sua legalidade ou legitimidade legal.

O direito aduaneiro é um pagamento em dinheiro, feito em virtude duma regra legalmente determinada. Esta reserva vale para todo o imposto; o imposto não pode ser estabelecido ou cobrado senão em virtude de uma lei — exige-o a disposição constitucional do art. 8.º n.º 16 e o art. 70.º

É, de resto, principio admitido em quase todas as legislações; simplesmente, ao Poder Executivo é por vezes delegado o poder que normalmente compete ao Poder Legislativo.

Os limites em que o exercício de tal poder compete ao órgão executivo, constitui problema que também entre nós tem surgido.

E a solução dada não é unânime quando se encara pelo aspecto doutrinal, de interpretação directa das disposições constitucionais e quando é tomado o aspecto prático, isto é, tomando por critério a orientação seguida na prática da nossa legislação tributária.

Não entramos aqui na discussão do problema, nem sob um nem sob o outro aspecto e apenas registamos o seguinte facto: não obstante as disposições constitucionais parecerem exigir orientação diferente, a fixação dos direitos aduaneiros nem sempre é matéria de lei quer formal quer material. É o que temos de deduzir do art. 3.º n.º 2 e art. 4.º nos 6.º a 13.º da Reforma Aduaneira.

#### IV

##### FACTO CONSTITUTIVO DA OBRIGAÇÃO ADUANEIRA

Vimos já que a obrigação aduaneira é desencadeada por dois factos que logicamente se apresentam distintos e porventura até cronologicamente separados.

A obrigação recai sobre as mercadorias que atravessam a linha aduaneira do Estado, quer para nele serem introduzidas (importação), quer ao serem enviadas para fora do país (exportação). Não interessa o modo da sua realização, importa apenas que o facto em si se tenha verificado. Quer se realize mediante um despacho normal, quer tenha resultado duma infracção consciente, o facto importação ou exportação fará desencadear sempre os seus efeitos específicos, será sempre um facto, ou, diremos melhor, um dos elementos do facto complexo desencadeador da obrigação aduaneira.

Com a verificação desse facto ou elemento do facto jurídico da relação jurídica aduaneira, não surge ainda qualquer obrigação de pagamento de direitos para o importador ou exportador, nem um direito de crédito para o Estado. Surge apenas, para este, uma pretensão ao imposto que lhe dá o direito de evitar que as mercadorias sejam desviadas. O Estado exerce já sobre as mercadorias certos poderes, como um poder de vigilância ou mesmo um poder de retenção, poderes que o Estado faz valer



não sòmente para fins de pagamento de imposto mas ainda quanto a mercadorias pelas quais um débito de imposto porventura não surgirá mais.

Aquele facto ou elemento do facto, porém, já o dissemos, não tem só por si força suficiente para fazer suurgir a obrigação. E tanto que muitas vezes a importação ou exportação se verificam sem que a obrigação nasça. Esse facto poderia considerar-se suficiente sòmente na hipótese de todas as mercadorias que atravessam a fronteira serem destinadas à livre circulação e consumo no interior do país de destino; ora, como veremos, as mercadorias podem ser importadas ou exportadas com outro destino que não o consumo: — importação meramente temporária, em regime de trânsito ou com destino a depósito, excluindo qualquer destes casos a obrigação de pagar imposto.

Se a obrigação surgisse com o simples facto da importação, seria incompreensível a faculdade dada ao importador ou exportador de dar às mercadorias o destino aduaneiro que melhor lhe convier e levaria ao absurdo de, por exemplo, as mercadorias em depósito ou trânsito não poderem ser reexportadas para o estrangeiro sem prévio pagamento de direitos.

A obrigação surge com a verificação dum outro elemento do facto jurídico — o destino ao consumo declarado ou presumido (Regulamento das Alfândegas, art. 238.º).

O direito do Estado ao imposto apoia-se na determinação do proprietário da mercadoria de a destinar ao consumo dentro do território aduaneiro. A exportação ou importação acompanhada de manifestação duma vontade contrária, não fez surgir a obrigação de pagar direitos.

Se a obrigação aduaneira surgisse com o simples facto da importação, a declaração do dono das mercadorias, dando-lhes como destino, por exemplo, uma mera transformação para reexportação dentro de certo prazo, deveria funcionar como condição suspensiva cuja verificação operaria com retroactividade. Sendo assim, teríamos de admitir que os direitos devidos seriam os fixados nas pautas em vigor, no momento em que foram introduzidas no território aduaneiro do Estado. Verifica-se, porém (art. 29.º e 30.º das Instruções Preliminares das Pautas), que os direitos devidos pelas mercadorias são os das pautas em vigor

no momento do pagamento, quer quanto às mercadorias depositadas quer quanto às em regime de importação temporária.

Temos, pois, e em resumo, que para que surja a obrigação aduaneira é necessário um facto jurídico complexo: — um elemento objectivo (importação ou exportação) e um elemento subjectivo (uma vontade expressa ou tácita ou mesmo presumida do seu dono de as destinar ao consumo no interior ou fora do território aduaneiro do Estado).

*Francisco da Silva Santos*