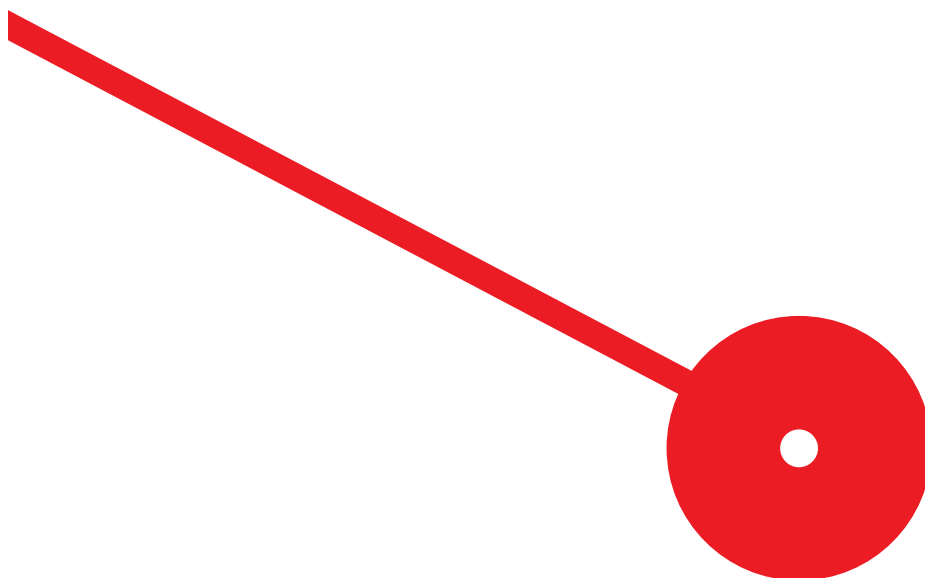




O papel do Auditor no combate à Fraude Aduaneira

Sara Patrícia Meireles Silva

10/2023

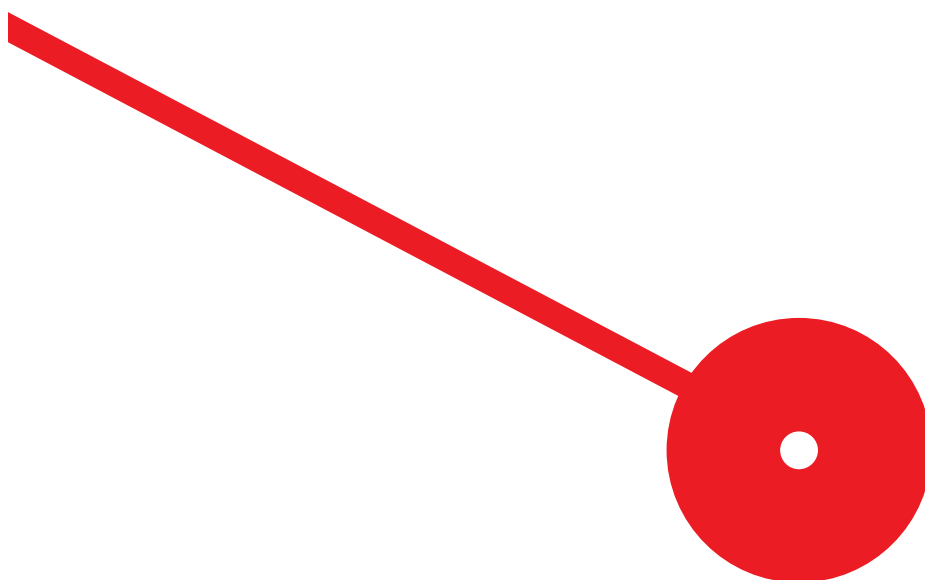




O papel do Auditor no combate à Fraude Aduaneira

Sara Patrícia Meireles Silva

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de
Mestre em Auditoria, sob orientação da Professora Doutora Ana
Paula Rocha



Agradecimentos

“Imagine uma nova história para a sua vida e acredite nela”

Paulo Coelho

Começo por referir que, após uma Licenciatura em Contabilidade e Administração, uma Pós-Graduação em Fiscalidade e um Mestrado de Auditoria, muitas foram as vezes em que coloquei em causa as minhas aptidões e capacidades para concluir o meu percurso académico com o melhor desempenho possível.

Quero por isso agradecer à minha família, em especial à minha mãe e ao meu irmão, que desde o início do meu percurso académico sempre me apoiaram e me deram uma palavra de motivação para lutar pelos meus objetivos, sempre me incentivaram a acreditar nas minhas capacidades. Não posso deixar de agradecer às minhas amiga de vida, Andreia, Mónica e Rita que apesar de não estarem sempre presentes, sempre me deram uma palavra de conforto em momentos mais difíceis.

À minha orientadora, Doutora Ana Paula Rocha, que desde o início sempre se mostrou disponível para me ajudar neste tema, que não é de abordagem simples. Agradeço a dedicação, o contributo e a ajuda para o desenvolvimento deste tema, uma vez que sempre me orientou e guiou da melhor forma possível, através da partilha dos seus conhecimentos e experiências profissionais, facilitando a elaboração do mesmo.

Quero também agradecer a todas as pessoas que durante seis anos fizeram parte do meu percurso académico e de alguma forma, contribuíram para o meu desenvolvimento pessoal e profissional.

Levo na memória esta instituição de mérito que durante estes anos me permitiu evoluir profissionalmente, e levo todos aqueles que durante estes anos cresceram e evoluíram comigo, obrigado por todas as aventuras. Tudo na vida se consegue com esforço, dedicação e muitas lágrimas pelo meio, mas no final tudo vale a pena. Que nada nem ninguém te façam duvidar do que consegues e até onde podes chegar.

No final de contas, tudo é uma história, e o meu capítulo nesta instituição chegou ao fim.

Obrigado!!!!

Resumo:

Em Portugal, tem-se verificado um incremento no comércio internacional ao longo dos anos. Diariamente, são inúmeras as mercadorias que entram e saem do nosso país, e por isso, o controlo por parte das Autoridades Alfandegárias tem de ser cada vez mais rigoroso. Neste sentido, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem um papel fulcral ao nível do controlo da fronteira externa da UE e do Território Aduaneiro Nacional. A atribuição de formalidades aduaneiras, procedimentos de desalfandegamento das mercadorias e controlos complementares são algumas das medidas que, de alguma forma, pretendem minimizar a fraude e o comércio desleal e ilegal, com o intuito de assegurar a proteção e a segurança nacional/internacional.

Com o aumento das burocracias para importar ou exportar, torna-se cada vez mais difícil para as empresas cumprir de forma rigorosa as formalidades impostas pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Por esta razão, são cada vez mais as entidades que tentam desviar mercadorias ou alterar os direitos de importação, tarifas alfandegárias e demais imposições. Neste sentido, e de forma a mitigar o risco associado à fraude alfandegária, é importante que a Autoridade Tributária e Aduaneira esteja cada vez mais atenta ao processo de desalfandegamento das mercadorias, implementando controlos cada vez mais rigorosos. Neste sentido, esta dissertação procura validar a importância que o Auditor Externo possui no combate à fraude aduaneira, ou seja, o seu contributo.

Palavras chave:

Direitos Aduaneiros, Importação, Exportação, Fraude

Abstract:

In Portugal, there has been an increase in international trade over the years. Every day, countless goods enter and leave our country, which is why control by the Customs Authorities has to be ever stricter. In this sense, the Customs Authority plays a key role in controlling the external border of the European Union and the National Customs Territory. The allocation of customs formalities, procedures for clearing goods through customs and complementary controls are some of the measures that, in some way, aim to curb fraud and unfair and illegal trade, with the aim of ensuring national/international protection and security.

With the increase in bureaucracy when importing or exporting, it is becoming increasingly difficult for companies to strictly comply with the formalities imposed by the customs authorities. For this reason, more and more entities are trying to divert goods or alter import duties, customs tariffs and other impositions. In this sense, and in order to mitigate the risk associated with customs fraud, it is important that customs authorities are increasingly attentive to the process of clearing goods through customs, implementing ever stricter controls. In this sense, this dissertation seeks to validate the importance of the External Auditor in the fight against customs fraud, in other words, his contribution.

Key words:

Customs duties, Import, Export, Fraud

Índice geral

Introdução	1
Capítulo I – Conceitos Aduaneiros	4
1 Considerações Iniciais	5
1.1 Classificação Pautal.....	7
1.2 Origem das mercadorias.....	9
1.2.1 Prova de origem em regime preferencial	10
1.2.2 Controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira	11
1.3 Valor aduaneiro	11
1.3.1 Método do valor transacional	12
1.3.2 Métodos secundários ou de substituição.....	15
1.4 Formalidades aduaneiras e o desalfandegamento das mercadorias – Fases do Procedimento Aduaneiro.....	16
1.4.1 Fase Preparatória.....	16
1.4.2 Fase Constitutiva.....	17
1.4.3 Fase Integrativa da Eficácia	22
1.4.4 Controlos complementares	23
1.5 Dívida Aduaneira	24
1.5.1 Liquidação, notificação e caducidade	24
1.5.2 Pagamento, reembolso e dispensa de pagamento	25
1.5.3 Meios de reação	26
1.5.4 Garantias	27
Capítulo II – Fraude Aduaneira	28
2 Deteção da Fraude Aduaneira.....	29
2.1 Tipos de Fraude Aduaneira	29
2.2 Medidas implementadas no combate da Fraude Aduaneira em Portugal	31
2.3 Medidas implementadas no combate da Fraude Aduaneira na UA	32

2.4	Auditoria no âmbito da Fraude Aduaneira.....	39
Capítulo III – Metodologia		42
3	Enquadramento metodológico	44
3.1	Questões de Investigação	44
3.2	Hipóteses de Estudo	44
3.3	Modelo de análise.....	45
Capítulo IV – Análise do Inquérito.....		47
4	Recolha e tratamento de Dados	49
4.1	Análise da Amostra	49
4.2	Análise dos dados.....	49
4.3	Interpretação dos resultados	59
Capítulo V – Conclusão.....		61
Referências bibliográficas.....		64
Anexos.....		69

Índice de Figuras

Figura 1- Zonas do TAU. Fonte: Elaboração própria.....	6
Figura 2- NC. Fonte: APOTEC	8
Figura 3- Circuito da Declaração Aduaneira. Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira– Manual da Declaração Aduaneira de Importação.....	23
Figura 4 - Modelo de Análise. Fonte: Elaboração Própria	46
Figura 5 - Tamanho Amostra. Fonte: Elaboração própria.....	49

Índice de Tabelas

Tabela 1- Exemplos de Fraude Aduaneira. Fonte: Applied Data Science Track Paper e elaboração própria	30
Tabela 2 - Metodologia Quantitativa.....	45
Tabela 3 - Resumo das respostas da H1. Fonte: Elaboração Própria	50
Tabela 4 – Resumo das respostas da H2. Fonte: Elaboração Própria.....	53
Tabela 5 - Resumo das respostas da H3. Fonte: Elaboração Própria	56
Tabela 6 - Exemplos de Procedimentos do Auditor no combate à fraude aduaneira. Fonte: Elaboração própria.....	58
Tabela 7- Validação das hipóteses em relação ao modelo de análise. Fonte: Elaboração própria.....	59

Lista de abreviaturas

AD-CAU – Ato Delegado Código Aduaneiro da União

AE-CAU – Ato de Execução Código Aduaneiro da União

CAU – Código Aduaneiro da União

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRF – Concelho de Recursos Fiscais

DAU – Declaração Aduaneira Única

DAE – Documento de Acompanhamento de Exportação

DG BUDG – Direção-Geral do Orçamento

DG TAXUD – Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira

DL – Decreto-Lei

DOC – Declaração UE de conformidade

DSAFA – Direção de Serviços Antifraude Aduaneira

DSE – Declaração sumária de entrada

DUC – Documento único de cobrança

EM – Estado-Membro

EU CSW-CERTEX – Janela Única Aduaneira da União Europeia

FIR – Fichas de informação sobre riscos

GATT – Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio

ICS2 – Import Control System 2

IEC – Imposto Especial sobre o Consumo

IPV – Informações Pautais Vinculativas

ISA – *International Standard on Auditing*

ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

IVA – Imposto sobre o Valor Aduaneiro

MVT – Método do Valor Transacional

NC – Nomenclatura Combinada

OMA – Word Customs Organization

OE – Operador Económico

OEA – Operador Económico Autorizado

OEAC – OEA com procedimentos aduaneiros simplificados

OEAS – OEA com processos simplificados em segurança e proteção

OLAF – Organismo de Luta Antifraude da UE

RGIT – Regime Geral de Infrações Tributárias

STADA – Sistema de Tratamento Automático da Declaração Aduaneira

SPG – Sistema de Preferências Generalizado

SH – Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias

SIIAF – Sistema Integrado de Informação da Inspeção Aduaneira

SSA – Sistema de Seleção Automática

TARIC – Pauta Aduaneira Integrada da União Europeia

TAU – Território Aduaneiro da União Europeia

TCE – Tribunal de Contas Europeu

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UA – União Aduaneira

UE – União Europeia

Enquadramento do tema

Quando falamos em direitos aduaneiros, importa refletir sobre a complexidade deste tema e o impacto fiscal que ao mesmo se encontra associado, não só no que se refere ao Estado, mas também às empresas no momento de importação e exportação das mercadorias. Face ao aumento exponencial que se tem verificado ao longo dos anos ao nível dos fluxos transfronteiriços, a probabilidade de os Operadores Económicos manipularem e omitirem valores da declaração aduaneira aumenta, por esta razão, é evidente que a Autoridade Tributária e Aduaneira procure realizar um controlo mais apertado da entrada e saída das mercadorias na UE, surgindo a necessidade de implementar ou melhorar medidas e formalidades aduaneiras mais restritas, de forma a mitigar a fraude aduaneira. Por conseguinte, a gestão da fronteira externa da UE, através das alfândegas, é essencial no combate da fraude aduaneira pois permite controlar eficazmente os fluxos de mercadorias, assegurar a boa cobrança das imposições aduaneiras e fiscais, proteger a sociedade em matéria de saúde pública e de segurança dos produtos, combater a contrafação, lutar contra a criminalidade organizada e o terrorismo, garantindo a fluidez do comércio mundial.

O objetivo do processo de investigação abordado é validar se os procedimentos e as formalidades aduaneiras presentemente impostas pela Autoridade Tributária e Aduaneira são suficientes e eficazes e se encontram a ser bem implementadas pelas alfândegas no combate da fraude aduaneira. De forma a validar eventuais irregularidades nesta matéria, a Autoridade Tributária e Aduaneira deve possuir meios físicos para detetar eventuais atos ilegais, como Auditores Externos e Inspectores Tributários e Aduaneiros que permitam tornar o processo mais eficiente e eficaz (no entanto, é importante compreender o papel que os Auditores Externos possuem na deteção da fraude, se são necessários e infalíveis na procura de tais asserções).

De forma a conseguir expressar uma opinião de forma fundamentada sobre este tema e atingir os objetivos estabelecidos, esta dissertação será desenvolvida atendendo à elaboração de um inquérito por questionário direcionado a Inspectores Tributários e Auditores, para melhor compreender se as formalidades aduaneiras impostas por lei estão a ser bem implementadas e se os responsáveis tributários estão a responder de forma eficaz no controlo das alfândegas e na deteção e implementação de medidas no combate à fraude aduaneira.

Estrutura da dissertação

Para dar resposta ao processo de investigação, no capítulo I procederemos à revisão da literatura existente sobre o tema em análise, onde serão explorados os conceitos aduaneiros mais importantes para uma melhor compreensão do tema de investigação. Os principais tipos de fraude aduaneira e as medidas implementadas pela UE para mitigar esta ilegalidade, bem como os procedimentos que o Auditor deve executar durante o planeamento de uma auditoria de acordo com as ISA, são algumas das rúbricas que fazem parte do capítulo II. O capítulo III debruça-se sobre a metodologia de investigação, começando com uma breve introdução teórica, e de seguida com a análise realizada determinar qual o método que mais se adequa na validação das questões elaboradas ao longo desta dissertação. Por conseguinte, o capítulo IV incidirá sobre o Estudo Empírico que pela elaboração de um inquérito por questionário realizado a Inspectores Tributários e Auditores vai permitir determinar a veracidade das hipóteses de análise inicialmente construídas. Por fim, pretende-se expor as conclusões encontradas, verificando se as medidas implementadas pela UA no combate da fraude aduaneira vão ao encontro do que era expetável.

Motivações

O fascínio pela Alfândega e pelas trocas comerciais entre os países da UE, foi a razão da escolha do tema para esta dissertação. Espero que de alguma forma esta dissertação contribua para aumentar o conhecimento nesta área e alertar para o combate da fraude aduaneira, que apesar de todos saberem que existe, pouco se sabe como acontece.

CAPÍTULO I – CONCEITOS ADUANEIROS

1 Considerações Iniciais

Em conformidade com Pereira (2015), o Direito Aduaneiro constitui-se como um ramo autónomo de Direito Público, que através da criação de um conjunto de normas e procedimentos permite a circulação internacional de mercadorias pela saída (exportação) e entrada (importação) de bens dentro do território aduaneiro de um determinado Estado, com o intuito de assegurar o interesse coletivo, a proteção nacional/internacional, facilitar o comércio e a cobrança de direitos aduaneiros e outras imposições. No que respeita à cobrança de direitos, e tendo em consideração a imposição de elevadas taxas de direitos aduaneiros ao longo dos anos, surgiu a necessidade de se moldar um sistema de gestão e controlo da fronteira externa da UE para garantir a segurança da logística internacional e contribuir para a proteção do meio ambiente sendo que, e neste sentido, o Direito Aduaneiro Europeu possui um papel essencial. De acordo com os artigos 28.º a 37.º do TFUE, a UA entre todos os EM abrange todo o comércio internacional e implica a:

- Adoção de uma Pauta Aduaneira Comum;
- Existência de uma Legislação Aduaneira Comum;
- Eliminação de direitos aduaneiros ou encargos entre os EM; e
- Supressão de todas as restrições quantitativas à livre circulação de mercadorias entre os EM.

Através das estâncias aduaneiras, existe um melhor controlo da fronteira externa da UE, que deve ser efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira de cada país, a quem concerne a responsabilidade de fiscalizar as operações do comércio externo, a fim de verificar a qualidade e a finalidade da entrada das mercadorias que chegam aos Portos Aduaneiros, bem como a sua tributação. O objetivo deste controlo é evitar a entrada livre de mercadorias indesejáveis/ilegais no nosso país, incentivando as atividades económicas legítimas.

A aprovação do CAU¹, que entrou em vigor em 2013, originou uma maior uniformização dos procedimentos aduaneiros, permitindo uma maior articulação entre os EM. O CAU

¹ Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro que estabelece o Código Aduaneiro da União.

apresenta um vasto conjunto de disposições gerais e transversais aplicáveis a todas as matérias, nomeadamente:

- Informatização e desmaterialização;
- Simplificação e harmonização de dados, declarações e do processo de tomada de decisão;
- Representação Aduaneira;
- Informações vinculativas;
- OEA²;
- Fusão e simplificação dos regimes especiais;
- Proteção dos interesses financeiros da UE e dos recursos próprios.

A Legislação Aduaneira da União aplica-se de modo uniforme em todo o TAU, que se caracteriza como sendo o espaço com regulamentos aduaneiros uniformes para controlar as operações de importação e exportação. Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CAU, o território aduaneiro está dividido numa zona primária e numa zona secundária, tal como ilustrado no esquema abaixo:

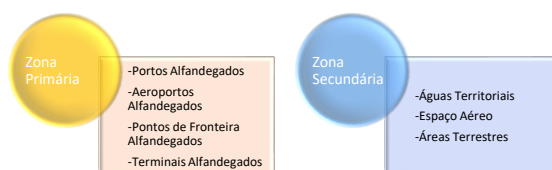


Figura 1- Zonas do TAU. Fonte: Elaboração própria

Em conformidade com o n.º 1 do artigo 28.º do TFUE, a UA pressupõe uma livre circulação das mercadorias, o alinhamento das pautas aduaneiras para com os países terceiros e a uniformização das regras e procedimentos aduaneiros. São consideradas mercadorias da UE aquelas que forem inteiramente obtidas ou produzidas no TAU e introduzidas em livre prática. As mercadorias perdem este estatuto quando não se

² Ao abrigo do art.º 38.º do CAU, o OEA constitui-se como um Operador Económico Autorizado estabelecido na UE que no exercício da sua atividade profissional exerce atividades abrangidas pela Legislação Aduaneira (importadores, exportadores, fabricantes, despachantes, importadores, operadores logísticos). Após a verificação do cumprimento de um conjunto de critérios, segundo o art.º 39.º do CAU, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, o OEA torna-se um parceiro das Autoridades Tributárias e Aduaneiras que o identificam como um operador fiável e de confiança, permitindo a estes operadores beneficiarem de facilidades no que respeita aos controlos aduaneiros relacionados com a segurança e proteção e/ou simplificações aduaneiras. Dos inúmeros benefícios deste estatuto, ressalvo a possibilidade de serem reduzidas as garantias de diferimento de pagamento, ocorrer a dispensa de garantias de montante reduzido para regimes especiais, os controlos das mercadorias podem ser efetuados num local da sua conveniência e ainda podem entregar declarações sumárias de saída e de entrada com lista reduzida de dados.

verificar as duas condições mencionadas anteriormente e quando se encontrarem sujeitas a regimes aduaneiros especiais, tais como o trânsito externo, o armazenamento, a importação temporária e o aperfeiçoamento ativo.

Segundo Pereira (2015), a correta classificação pautal das mercadorias, bem como a determinação do valor aduaneiro e a origem das mercadorias é essencial para determinar de forma legítima a incidência sobre os direitos aduaneiros e demais imposições.

1.1 Classificação Pautal

Classificar uma mercadoria consiste em proceder ao seu enquadramento na nomenclatura, a fim de encontrar o código pautal apropriado. A este respeito, Preto (2022) refere que *“Os direitos aduaneiros aplicam-se através das pautas que são relações de mercadorias, o que correspondem a códigos alfanuméricos (nomenclaturas) com indicações das taxas”*. Prevista no art.º 56.º do CAU, a pauta aduaneira comum³ constitui-se como um elemento essencial da UE, uma vez que, se estabelece em princípios uniformes, *“no que diz respeito às modificações pautais, à celebração de acordos pautais e comerciais sobre o comércio de mercadorias, à política de exportação, bem como às medidas a tomar em caso de dumping”* (Preto, 2022). Um dos elementos que compõem a pauta aduaneira comum é a NC das mercadorias, cuja desagregação é de 8 dígitos, que tem por base o Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho de 23 de julho, cujo Anexo I é alterado anualmente. A nomenclatura pautal é obtida pelo SH, desenvolvido pela OMA, que contém informação exaustiva e regras de interpretação para a codificação pautal e classificação das mercadorias de importação e exportação, determinação de tarifas aduaneiras e notas complementares. A classificação das mercadorias é realizada tendo por base uma estrutura hierárquica com seis dígitos organizados da seguinte forma:

³ A Pauta de Serviço fornece todas as informações relativas à tributação das mercadorias importadas de países terceiros. A Pauta de Serviço evidencia de forma clara medidas de política comercial comum, nomeadamente direitos aduaneiros, direitos antidumping, suspensões e contingente pautais, restrições quantitativas, informações pautais sobre as condições de desalfandegamento das mercadorias e medidas de âmbito nacional relacionadas com os impostos, tais como as taxas do IVA e IEC, por código pautal.

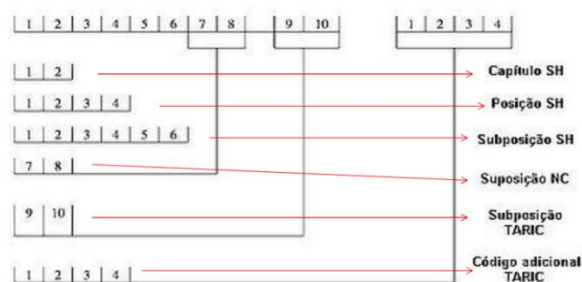


Figura 2- NC. Fonte: APOTEC

No sentido de aumentar a fiabilidade na correta classificação da mercadoria, o TARIC⁴ permite uma maior desagregação das mercadorias com atribuição de um código pautal de 10 dígitos. De acordo com o art.º 5.º do Regulamento (CEE) nº 2658/87 do Conselho de 23 de julho, o código pautal é um elemento fundamental na declaração aduaneira, pelo que a correta classificação das mercadorias é fundamental para o processo de desalfandegamento. A legislação comunitária define medidas necessárias para as transações entre países de origem/destino e que devem ser aplicadas no desalfandegamento das mercadorias. Com o código TARIC podemos determinar as tarifas dos produtos de uma operação em particular de expedição ou exportação. A verificação da atribuição correta deste código é realizada à chegada das diferentes estâncias aduaneiras, que vão autorizar o processo de desalfandegamento caso todos os elementos estejam corretos, ou atribuir o pagamento de direitos ou de impostos adicionais caso se verifique qualquer irregularidade. Sempre que os declarantes se deparem com alguma incerteza relativamente à correta classificação das mercadorias que pretendem importar ou exportar, podem a todo o momento, através do preenchimento de um formulário, solicitar à Administração Aduaneira informações sobre a classificação mais conveniente, recorrendo para isso às IPV's. Os declarantes e toda a Autoridade Tributária e Aduaneira pertencentes à UE estão obrigadas a aceitar a classificação pautal atribuída pela IPV, que são válidas por 3 anos a partir da data de emissão e podem ser anuladas aquelas que foram emitidas tendo por base elementos inexatos fornecidos pelo requerente ou não estiverem em conformidade com os direitos da UE. De acordo com o n.º 2 do art.º 56.º do CAU, determinadas mercadorias podem beneficiar de suspensões e contingentes pautais ou medidas pautais preferenciais, o que permite a dispensa total ou parcial de pagamentos dos direitos aduaneiros definidos na Pauta Aduaneira Comum. As

⁴ Classifica-se como sendo a pauta aduaneira integrada da UE. É uma base de dados que reúne todas as medidas relacionadas com a pauta aduaneira e a legislação da UE. O código TARIC é um sistema de códigos pautais para a classificação de mercadorias na UE.

importações que sejam efetuadas tendo em consideração um contingente pautal beneficiam de um direito aduaneiro nulo ou reduzido até à quantidade previamente estabelecida se esgote ou atinja um determinado valor. Como tal, e de acordo com Carmo (2012), os contingentes pautais *“têm por finalidade admitirem a aplicação, durante um certo período, de um direito aduaneiro inferior ao normalmente aplicável”*. Para beneficiar de um contingente pautal é necessário que o declarante na declaração aduaneira de introdução em livre prática mencione esse pedido. Os contingentes pautais são solicitados junto das autoridades competentes do EM onde os declarantes estão estabelecidos e são aceites por ordem cronológica das datas de aceitação das declarações em livre prática. Um contingente emitido por um determinado EM é válido para efetuar importações em qualquer TAU. De forma idêntica, as suspensões pautais permitem uma redução ou anulação dos direitos aduaneiros, mas sem limite de quantidade. Estas suspensões são uma mais-valia, no sentido em que, estimula a atividade económica das indústrias nos abastecimentos de matérias-primas e produtos semiacabados não existentes no interior da UE, independentemente da sua origem.

1.2 Origem das mercadorias

De acordo com Preto (2022), *“a origem das mercadorias releva para efeitos de aplicação e determinação dos direitos aduaneiros. O facto de as mercadorias serem provenientes de países ou territórios com quem a União tem relações mais estreitas, quer por relações políticas, económicas, ou só comerciais pode ter impacto no nível de tributação pautal”*. Classificam-se como originárias de um país as mercadorias que foram produzidas ou obtidas nesse país. Caso se verifique no processo de produção de mercadorias a intervenção de dois países, são originárias *“do país ou território onde se realizou o último processamento ou operação de complemento de fabrico substancial, economicamente justificado, efetuado numa empresa equipada para esse efeito, que resulte na obtenção de um produto novo ou que represente uma fase importante do fabrico”* (cfr. Art.º 60.º do CAU), definido como sistema de acumulação bilateral. Em termos inversos, no sistema de acumulação multilateral verifica-se a intervenção de vários países em que prevalece o sistema preferencial para efeitos de determinação da origem das mercadorias. Neste caso, no âmbito do regime SPG⁵ da União, a prova de origem é efetuada mediante

⁵ O Sistema de Preferência Generalizado traduz-se como uma medida pautal preferencial adotada pela UE de forma unilateral para certos países em via de desenvolvimento ou territórios fora do TAU beneficiarem de uma redução ou eliminação de direitos aduaneiros de certas mercadorias. Este regime especial de incentivo ao desenvolvimento

a apresentação de um certificado de mercadorias EUR.1 e de uma declaração na fatura, desde que estejam preenchidos os requisitos enunciados no anexo 22-09 do Regulamento delegado (UE) N° 2015/2446 da Comissão de 28 de julho.

1.2.1 Prova de origem em regime preferencial

A origem preferencial⁶ das mercadorias implica a obrigatoriedade do cumprimento de regras⁷ de origem preferencial específicas que *“são previamente estabelecidas e contratualizadas com países ou territórios aduaneiros da UE, sem prejuízo da UE poder adotar essas regras unilateralmente. As regras da origem consensualizadas com terceiros países são inscritas e constam dos tratados internacionais negociados com aquelas entidades”* (Preto, 2022). As mercadorias de origem preferencial beneficiam de medidas pautais preferenciais, nomeadamente a redução ou isenção de direitos aduaneiros, através de contingentes pautais. Nos termos da alínea a) do art.º 113.º do AE-CAU, o importador tem de fazer prova de origem das mercadorias importadas, para que seja possível beneficiar das medidas pautais preferenciais. A prova da origem preferencial é realizada através do preenchimento de um formulário e nos termos previstos para cada caso e *“é válida por dez meses a contar da data de emissão no país de exportação, devendo ser apresentada durante esse prazo às Autoridades Tributárias e Aduaneiras do país de importação”* (cfr. Art.º 94.º do AE-CAU). Para acordos preferenciais o formulário utilizado é o EUR.1⁸ (Anexo I), no entanto a prova de origem pode ser efetuada mediante aplicação de procedimentos mais simplificados, tais como, a declaração na fatura para mercadorias que não excedam certo montante, ou quando efetuado por exportadores registados⁹ (Sistema REX).

sustentável tem como objetivo apoiar países que se encontrem num nível avançado de pobreza a obterem rendimentos através do comércio internacional.

⁶ Origem preferencial: Artigos 64.º a 68.º do CAU e 37.º a 70.º do AD – CAU.

Origem não preferencial: Artigos 59.º a 63.º do CAU e 31.º a 36.º do AD – CAU.

⁷ Regras de origem preferencial: Artigo 64.º n.º 1), n.º 2) a n.º 5) CAU.

⁸ O certificado de origem EUR.1 permite atestar a origem das mercadorias e é efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira a pedido do exportador. A sua emissão ocorre aquando da exportação, exceto casos em particular, e tem validade de quatro meses a contar da data da sua emissão.

⁹ No estatuto de “exportador registado” os OE necessitam de uma declaração de origem das mercadorias, ou seja, da sua certificação para a livre circulação na UE. Para isso, é necessário um registo numa base de dados nas autoridades competentes do país onde exercem a sua atividade, de forma a tornarem-se num “exportador registado” com um número de registo REX que seja válido e que pode ser utilizado em todas as exportações efetuadas em países com acordos comerciais da UE. Quando o valor das mercadorias seja inferior a 6000€, deixa de ser obrigatório a aquisição do estatuto do exportador registado. Para as empresas solicitarem este estatuto é necessário cumprirem um conjunto de obrigações, tais como, manter o registo contabilístico comercial apropriado das mercadorias que podem beneficiar do tratamento preferencial, conservar todas as provas disponíveis e toda a documentação aduaneira da mercadoria exportada e preservar pelo menos durante três anos, contados a partir do final do ano civil em que foi emitido atestado de origem, os registos dos atestados - Artigo 79.º do AE-CAU.

1.2.2 Controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira

A origem das mercadorias é comprovável através dos certificados de origem, sendo que para analisar tal veracidade a Autoridade Tributária e Aduaneira recorre a procedimentos de controlo interno para controlar e verificar as mercadorias de carácter originário que chegam a Portugal. Segundo o artigo 106.º AE-CAU, sempre que existam evidências de risco ou dúvidas fundamentadas relativamente à origem das mercadorias, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode solicitar ao declarante a apresentação, num prazo definido, de qualquer meio de prova que ateste a veracidade do atestado de origem das mercadorias. Na eventualidade de a informação fornecida pelo declarante não ser suficiente para verificar a exatidão da origem das mercadorias ou o declarante não responder no prazo estabelecido, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode suspender a aplicação da medida pautal. No caso em que a declaração do fornecedor constitui a prova de origem, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode solicitar ao exportador que obtenha do fornecedor um certificado de informação INF 4¹⁰ que certifica a exatidão e autenticidade da declaração do fornecedor. *“Sempre que a União tem um regime preferencial com um país terceiro que preveja que a prova da origem deve assumir a forma de declaração na fatura ou declaração de origem emitida por um exportador autorizado, os exportadores estabelecidos no TAU podem solicitar uma autorização de exportador autorizado para efeitos de emissão ou substituição dessas declarações. E, mesmo quando com a declaração aduaneira são apresentados certificados de origem, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode, desde que o fundamentem, exigir elementos de prova complementar que comprovem que a indicação de origem cumpre as regras estabelecidas na legislação da União”* (Preto, 2022).

1.3 Valor aduaneiro

A aplicação dos direitos aduaneiros é realizada pela aplicação, em regra, de taxas *ad valorem* que incidem sobre uma determinada percentagem do valor da mercadoria, pelo que, a correta determinação do valor aduaneiro¹¹ se mostra necessária para efetuar o

¹⁰ A emissão do certificado de informação INF 4 é da responsabilidade da estância aduaneira competente, que depois de ter procedido às verificações necessárias para se assegurar de que as informações constantes do certificado de informação e do pedido de emissão do mesmo, preenchidos pelo fornecedor, são corretas relativamente às mercadorias fornecidas. O certificado é entregue ou enviado ao fornecedor que o remete ao comprador ou à estância aduaneira que pediu a sua apresentação - Regulamento n.º 3351/83 de 14 de novembro.

¹¹ A base mundial para a determinação do valor aduaneiro é o Artigo VII do GATT de 1994. As disposições em matéria de valor aduaneiro constam dos artigos 69.º a 76.º do CAU, e artigos 127.º a 140.º do AE-CAU.

cálculo dos montantes dos direitos devidos na importação das mercadorias. O cálculo do valor aduaneiro “*visa fornecer uma base justa, uniforme e neutra para a avaliação aduaneira das mercadorias importadas no seio da UE, erguida como uma verdadeira e própria UA*” (Castanheira, 2016). Dependendo do procedimento utilizado para efetuar o cálculo do valor aduaneiro, os direitos a pagar podem aumentar ou diminuir se forem utilizados processos fraudulentos na sua determinação colocando em causa os acordos assumidos pelos Estados em matéria pautal. Neste sentido, o CAU define “*regras uniformes de determinação do valor aduaneiro, impedindo assim a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios que possam defraudar os compromissos assumidos pelos vários países, no âmbito da OMC e pôr em causa a correta tributação das mercadorias que são objeto de comércio internacional e as correspondentes receitas aduaneiras*” (Castanheira, 2016). De acordo com Preto (2022), na determinação do valor aduaneiro utilizam-se essencialmente dois métodos. O MVT, que deve ser usado de forma prioritária, e os métodos secundários, que podem ser utilizados pela ordem que se encontram enumerados, com exceção do método valor baseado no preço unitário e do valor calculado, em que a sequência da aplicação pode ser modificada a pedido do importador, de acordo com o art.º 74.º do CAU.

1.3.1 Método do valor transacional

O método regra é o valor transacional que assenta no pressuposto de que “*o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, ajustado, se necessário*” estabelecidos nos artigos 71.º e 72.º do CAU. “*O valor transacional das mercadorias é determinado no momento da aceitação da declaração aduaneira com base na venda que teve lugar imediatamente antes de as mercadorias terem sido introduzidas nesse território aduaneiro da União*” (Preto, 2022). Ao valor transacional podem ser adicionados ou deduzidos determinados elementos classificados como ajustamentos “positivos” e ajustamentos “negativos”, respetivamente.

Ajustamentos positivos

Na importação, para uma correta determinação do valor aduaneiro é importante levar em consideração elementos que devem ser ajustados ao preço efetivamente pago ou a pagar, nomeadamente, todas as despesas que se fundaram em dados quantificáveis e objetivos,

bem como as despesas que inicialmente não foram incluídas no preço e que são suportadas pelo comprador, tais como:

- ✓ Custos de embalagem e recipientes, incluindo a mão-de-obra;
- ✓ Comissões de venda;
- ✓ Despesas de transporte, seguro, carga e manutenção até ao local onde as mercadorias foram introduzidas no território aduaneiro¹²;
- ✓ Royalties e direitos de licença¹³ – São pagos pelo importador quando estiverem relacionados com a mercadoria e forem condição de venda das mercadorias importadas na medida em que não tenham sido incluídas no preço a pagar ao vendedor;
- ✓ Produtos e serviços fornecidos pelo comprador – Em conformidade com a alínea b), n.º 1 do art.º 71.º do CAU este elemento está dependente da verificação dos seguintes requisitos: produtos e serviços que sejam (1) fornecidos direta e indiretamente pelo comprador; (2) sem despesas ou a custo reduzido; (3) utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias importadas; (4) valor não tenha sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar.

Ajustamentos negativos

A aquisição de mercadorias importadas pode incluir valores faturados que não deviam ter sido levados em consideração, pelo que devem ser deduzidos ao valor transacional. Conforme resulta do art.º 72.º do CAU, não se inclui no valor aduaneiro, devendo ser por isso deduzido, os seguintes elementos:

- ✓ Custo de transporte das mercadorias importadas dentro do TAU;
- ✓ Comissões de compra;
- ✓ Direitos de importação e outros encargos a pagar na UE por motivo da importação;
- ✓ Juros relativos a um acordo de financiamento para aquisição de mercadorias importadas desde que se verifique os seguintes requisitos: (1)

¹² Artigo 137.º e 138.º do Regulamento de execução (UE) 2015/2447 da Comissão de 24 de novembro.

¹³ Artigo 71.º n.º 1 alínea c) do CAU e artigo 136.º do Regulamento de execução (UE) 2015/2447 da Comissão de 24 de novembro.

contrato reduzido a escrito; (2) mercadorias são efetivamente vendidas ao preço declarado; (3) são efetivamente vendidas ao preço declarado;

- ✓ Despesas relativas a operações realizadas na mercadoria após a importação das mercadorias, nomeadamente, trabalhos de manutenção, de instalação, de montagem ou assistência técnica; e
- ✓ Despesas relativas ao direito de reproduzir as mercadorias na UE.

Descontos imputados ao valor aduaneiro

Um dos elementos mais usuais para a redução do valor aduaneiro¹⁴ são os acordos praticados entre o comprador e o vendedor, desde que estejam relacionados com as mercadorias importadas e o valor acordado seja conhecido no momento do seu desalfandegamento. Apenas são levados em consideração os descontos efetuados até à data de aceitação da declaração. Pode existir uma redução do valor aduaneiro caso:

- ✓ As mercadorias sejam classificadas como defeituosas no ato de aceitação da declaração aduaneira;
- ✓ O vendedor tenha efetuado qualquer ajustamento para compensar o defeito com o objetivo de satisfazer as seguintes obrigações:
 1. Obrigação contratual assumida antes da aceitação da declaração;
 2. Obrigação legal aplicada às mercadorias;
- ✓ Se o ajustamento for efetuado até o prazo de um ano a partir do momento em que a declaração aduaneira é aceite.

Segundo ao art.º 140.º do Regulamento de execução (UE) 2015/2447 da Comissão de 24 de novembro, sempre que surjam dúvidas fundadas relativamente ao valor transacional declarado, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode a qualquer momento solicitar a apresentação de informação adicional, sendo que em caso de persistência de dúvidas fundamentadas, o valor transacional declarado pode ser recusado, fazendo-se a determinação do valor aduaneiro através de métodos secundários.

¹⁴ Artigo 70.º do CAU e 130.º do Regulamento de execução (UE) 2015/2447 da Comissão de 24 de novembro.

1.3.2 Métodos secundários ou de substituição

Preto (2022) afirma que quando o valor aduaneiro não pode ser determinado pelo método transacional, estão previstos métodos alternativos de recomposição do valor aduaneiro, que devem ser usados de forma sucessiva, com a exceção do método do valor dedutivo e do método do valor calculado que pode ser invertido a pedido do declarante:

- ✓ **Valor transacional de mercadorias idênticas ou similares:** O valor aduaneiro tem por base mercadorias “*vendidas ao mesmo nível comercial e sensivelmente na mesma quantidade que as mercadorias a avaliar. Na falta de tais vendas, o valor aduaneiro é determinado tendo em conta o valor transacional de mercadorias idênticas ou similares vendidas a um nível comercial diferente e em quantidades diferentes*” (Preto, 2022). Caso se encontre mais do que um valor transacional de mercadorias idênticas ou similares, deve ser utilizado o valor transacional mais baixo para determinar o valor aduaneiro das mercadorias importadas;
- ✓ **Método do valor dedutivo:** O valor aduaneiro é calculado recorrendo ao preço unitário que as mercadorias importadas ou idênticas ou similares são vendidas na UE;
- ✓ **Método do valor calculado:** Correspondem à soma das despesas de carga e manutenção, despesas de transporte e seguro, custos relativos às mercadorias e às operações de fabrico e o montante dos lucros e despesas gerais;
- ✓ **Método do último recurso (fall back):** Caso o valor aduaneiro não for determinado tendo em consideração os métodos referidos anteriormente, deve ser calculado de acordo com meios razoáveis compatíveis com os princípios e disposições do acordo.

De referir que, “*a classificação das mercadorias na pauta aduaneira e a determinação da origem e do valor são matérias de grande complexidade técnica, específicas do Direito Aduaneiro e de primordial importância para a correta tributação*” (Castanheira, 2016).

1.4 Formalidades aduaneiras e o desalfandegamento das mercadorias – Fases do Procedimento Aduaneiro

O procedimento aduaneiro inicia-se com a entrada das mercadorias no TAU por via da entrega da declaração sumária de entrada na estância aduaneira e divide-se em três grandes fases: a fase preparatória, a fase constitutiva e a fase integrativa da eficácia.

1.4.1 Fase Preparatória

Esta fase inclui todos os atos relativos à apresentação das mercadorias à alfândega, bem como a declaração para depósito provisório. *“Está prevista a existência de um sistema eletrônico de informação e comunicação para gerir a apresentação, processamento, armazenamento e intercâmbio de informações relativas a declarações sumárias de entrada”* (Preto, 2022).

A. Apresentação das mercadorias à alfândega

Todas as mercadorias que entram e saem do território aduaneiro tem de ser devidamente comprovadas documentalmente. Em regra, a formalização da entrada das mercadorias do TAU é realizada pela obrigatoriedade de entrega de uma declaração sumária, sendo que a saída das mercadorias é realizada pela entrega da declaração prévia de saída. Ambas as declarações têm como principal função permitir a análise de risco de segurança e proteção. O responsável pela sua entrega é o transportador¹⁵, o importador ou o destinatário que eletronicamente a entrega na primeira estância aduaneira de entrada das mercadorias no TAU. A declaração deve ser entregue antes da introdução das mercadorias no TAU conforme os prazos mínimos fixados, que variam consoante o tipo de transporte. A declaração sumária¹⁶ pode ser substituída por uma declaração de depósito temporário ou declaração aduaneira para um regime especial, sendo que nestes casos as declarações da substituição são consideradas como declarações sumárias até ao momento em que é aceite a declaração aduaneira ou até ao momento da apresentação das mercadorias na alfândega.

B. A chegada das mercadorias ao território aduaneiro

¹⁵ Em regra, é o transportador que tem a responsabilidade de entrega da declaração sumária de entrada das mercadorias, uma vez que possui informação sobre a chegada da mercadoria ao TAU.

¹⁶ A declaração sumária pode ser anulada, a pedido do declarante ou da Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo máximo de 12 dias caso a mercadoria não tenha sido introduzida no território aduaneiro. Por iniciativa do declarante, a declaração sumária pode ser retificada a qualquer momento, exceto quando são detetadas anomalias por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira ou após terem sido apresentadas na alfândega.

As mercadorias introduzidas no TAU devem ser encaminhadas o mais brevemente possível para uma estância aduaneira, designadamente para as zonas francas ou qualquer outro local sujeito a controlo e fiscalização. O responsável¹⁷ pela obrigação pelo encaminhamento está sujeito a regras especiais por forma a garantir uma efetiva fiscalização e controlo do circuito das mercadorias e possui o dever de informar a Autoridade Tributária e Aduaneira da chegada das mercadorias ao local. A apresentação das mercadorias na alfândega pressupõe a entrega da declaração sumária de entrada, ou da declaração aduaneira para um regime especial, ou ainda da declaração para depósito temporário, sendo que a partir deste momento não podem ser retiradas sem razão aparente do local onde foram apresentadas sem a devida autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira. Quando as mercadorias introduzidas no TAU estejam sob o regime de trânsito não tem de ser apresentadas na alfândega.

C. O estatuto de depósito temporário

As mercadorias não-UE adquirem automaticamente o estatuto de mercadorias em depósito temporário desde o momento da sua apresentação na alfândega. De acordo com o art.º 145.º do CAU, o estatuto de depósito temporário¹⁸ está sujeito à obrigatoriedade da entrega de uma declaração de depósito temporário¹⁹ que preencha todos os elementos necessários para a aplicabilidade deste estatuto. O transportador tem a responsabilidade de entregar a declaração no máximo até a apresentação das mercadorias à alfândega. O prazo máximo para as mercadorias estarem em depósito temporário é de 90 dias²⁰, findo este prazo o declarante tem de escolher um regime aduaneiro ou a reexportação.

1.4.2 Fase Constitutiva

A fase constitutiva incorpora o conjunto de atos pelo qual o declarante determina e formaliza perante a Autoridade Tributária e Aduaneira a preferência do regime aduaneiro específico. De acordo com o art.º 150.º CAU, o declarante pode escolher o regime

¹⁷ São pessoas que procederam à introdução da mercadoria e que tem a responsabilidade do transporte das mercadorias após a sua introdução no TAU.

¹⁸ As mercadorias em depósito temporário são armazenadas em armazéns específicos ou em locais que são previamente escolhidos pelas Autoridades Tributárias e Aduaneiras. As mercadorias UE podem ser armazenadas em locais para depósito temporário, desde que não fique em risco a fiscalização e o controlo aduaneiro.

¹⁹ Segundo o art.º 171.º CAU, quando uma declaração aduaneira é apresentada antes da apresentação das mercadorias à alfândega as Autoridades Tributárias e Aduaneiras podem considerar essa declaração como uma declaração para depósito temporário.

²⁰ O incumprimento do prazo definido permite a atribuição de um destino aduaneiro diferente do original, uma vez que são consideradas abandonadas a favor do Estado, existe a possibilidade de serem vendidas pelas Autoridades Tributárias e Aduaneiras ou podem ser sujeitas às formalidades aduaneiras para atribuição de um destino aduaneiro mediante pagamento de uma taxa de 5% sobre o valor mercadorias.

aduanheiro que melhor se adequa as mercadorias, mas fica a partir desse momento obrigado a cumprir todas as obrigações associadas a esse regime. A fase constitutiva inicia-se com a apresentação da declaração aduaneira na estância aduaneira e formaliza-se com aceitação da declaração por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Declaração Aduaneira

Segundo a Legislação Aduaneira a introdução em livre prática das mercadorias importadas e a atribuição a um regime aduanheiro efetua-se através de uma declaração aduaneira que deve ser elaborada por escrito, de acordo com o n.º 1) do art.º 6.º do CAU. As declarações aduaneiras devem incluir todos os elementos necessários à correta aplicação das disposições, de acordo com o regime aduanheiro para a qual são declaradas as mercadorias. Todos os documentos de suporte necessários devem estar na posse do declarante e da Autoridade Tributária e Aduaneira no momento da entrega da declaração aduaneira. A tramitação das declarações aduaneiras sujeitas a um regime aduanheiro de importação deve seguir uma sequência de operações:

1. Entrega da declaração aduaneira:

Ao abrigo dos art.º 159.º, art.º 170.º e art.º 171.º do CAU, o declarante²¹ é a pessoa responsável pela entrega da declaração aduaneira²² e por fornecer todas as informações necessárias à correta aplicação do regime aduanheiro para o qual as mercadorias são declaradas. Segundo o artigo 18.º do CAU a representação pode ser de forma direta, quando age em nome e por conta de outrem, ou indireta, quando age em nome próprio, mas por conta de outrem. A declaração aduaneira deve ser entregue na estância aduaneira

²¹ É responsável pela sua autenticidade, exatidão, informação presente na declaração e a validade de qualquer documento de suporte. O representante aduanheiro é qualquer pessoa designada por outra pessoa para efetuar junto da Autoridade Tributária e Aduaneira todas as formalidades exigidas pela Legislação Aduaneira.

²² Segundo o art.º 173.º do CAU, o declarante pode solicitar a alteração da declaração aduaneira que pode ser autorizada após a aceitação, o que pode acontecer antes ou depois da autorização de saída das mercadorias. Quando o pedido é efetuado *antes da autorização de saída*, não se pode incidir alterações sobre mercadorias declaradas inicialmente e nem pode ser autorizada se o pedido for realizado após as autoridades terem manifestado a intenção de proceder à averiguação das mercadorias, o que acontece quando os elementos da declaração estão incorretos. Inversamente, quando o declarante precisa de efetuar alterações à declaração para que lhe seja possível cumprir as aplicações relativas à sujeição das mercadorias ao regime do aduanheiro em causa, o pedido ocorre *depois da autorização de saída*, sendo que o prazo é de 3 anos a contar da aceitação da declaração. Ao abrigo do art.º 174.º do CAU e do art.º 149.º do AD-CAU, o declarante pode solicitar anulação de uma declaração aduaneira já aceite, mas *antes da autorização de saída*, quando se verifique que o regime da mercadoria foi erradamente declarado e quando as autoridades manifestarem intenção de verificar as mercadorias. Quando o declarante solicita a anulação *após a autorização de saída* é porque verificou que existe um erro no regime aduanheiro das mercadorias, foi autorizada a saída para exportação e as mercadorias não deixarem o TAU e os bens tiverem sido declarados erradamente ao abrigo de mais do que uma declaração aduaneira.

responsável pelo local de apresentação das mercadorias, e em regra geral, após as mercadorias terem sido aceites. Se as declarações respeitarem todas as condições estabelecidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira devem ser imediatamente aceites, seguidamente deve ser comunicado ao declarante a respetiva aceitação e Número de Aceitação para essa declaração e a data da sua aceitação.

2. Aceitação da declaração aduaneira:

A aceitação da declaração aduaneira é o ato que constitui o início do procedimento aduaneiro. A data da aceitação da declaração é a data que determina o início para a aplicação das disposições que constituem o regime aduaneiro escolhido, bem como todas as formalidades aduaneiras que fazem parte do regime.

3. Conferência da declaração aduaneira:

Em conformidade com os art.º 188.º a 198.º do CAU e art.º 238.º a 245.º do AE-CAU, a Autoridade Tributária e Aduaneira ao efetuar a conferência da declaração aduaneira pretende avaliar a exatidão da declaração através do controlo documental e da verificação da mercadoria. A operação de controlo documental tem como objetivo verificar a identidade do declarante, apurar a veracidade da origem e natureza das mercadorias e validar o valor aduaneiro. Com o controlo da mercadoria é possível conferir se a mercadoria declarada corresponde à mercadoria que efetivamente foi importada ou exportada.

Regimes Aduaneiros

De acordo com o n.º 16) do art.º 5.º do CAU, os regimes aduaneiros aplicáveis às mercadorias não-UE são distinguidos em regime aduaneiro geral e regime aduaneiro especial.

Regime Aduaneiro Geral

O regime aduaneiro de introdução das mercadorias em livre prática, previsto no art.º 201.º do CAU, evidencia que para as mercadorias não-UE que pretendem adquirir o estatuto aduaneiro de mercadorias UE de forma a conseguirem a introdução em livre prática, implica a necessidade de aplicação das medidas de política comercial e de direitos

legalmente devidos e demais imposições, bem como o cumprimento das formalidades que estão previstas para a importação das mercadorias.

Regime Aduaneiro Especial

De acordo com o art.º 210.º do CAU, as mercadorias podem ser sujeitas a qualquer dos seguintes regimes especiais²³: Trânsito, Armazenamento, Utilização específica e Aperfeiçoamento.

✓ Trânsito

No regime especial de Trânsito as mercadorias circulam em livre-trânsito sem que seja aplicada imposições ou medidas de políticas comercial, no entanto estão obrigadas a apresentar comprovativo de garantia da sua identificabilidade nas estâncias de partida e destino no prazo fixado pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Ao abrigo dos art.º 226.º e art.º 227.º do CAU, este tipo de regime implica a seguinte divisão:

- Externo: Verifica-se quando existe circulação de mercadoria não-UE de um lado para o outro do TAU;
- Interno: Aplicável quando existe a circulação de mercadorias da UE de um ponto para o outro no TAU atravessando um país ou território fora do TAU sem necessidade de alteração do seu estatuto aduaneiro.

✓ Armazenamento:

Previsto no art.º 237.º do CAU, o regime de armazenamento ressalva que as mercadorias não - UE²⁴ no TAU podem ter armazenadas por um período ilimitado sem estar sujeitas a direitos de importação e a outras imposições. Este tipo de regime implica a seguinte separação, de acordo com os art.º 240.º e 243.º do CAU, nomeadamente:

- Entrepasto aduaneiro: As mercadorias não - UE são armazenadas em instalações ou outros locais autorizados para esse fim, sendo que estão sujeitos a fiscalização aduaneira;

²³ Os regimes especiais estão sujeitos a um conjunto de procedimentos administrativos como, a autorização, o registo e o apuramento. A Autoridade Tributária e Aduaneira autoriza as condições em que o declarante é autorizado a recorrer a um regime especial. Dependem de uma autorização prévia, o recurso ao regime de aperfeiçoamento, utilização específica e a exploração de instalações de armazenamento para o entreposto aduaneiro.

²⁴ “As mercadorias UE também podem ser submetidas ao regime de armazenamento, a fim de beneficiarem de uma decisão de concessão de reembolso ou dispensa de pagamento dos direitos de importação” (Preto, 2022).

- Zonas francas: Consiste em territórios cuja entrada e saídas de mercadorias encontra-se delimitada e sujeita a fiscalização aduaneira. A circulação das mercadorias UE é realizada de um ponto para o outro no TAU sem existir alteração do seu estatuto aduaneiro.

✓ Utilização específica:

Ao abrigo do regime de utilização específica, as mercadorias podem estar sujeitas às seguintes condições, de acordo com o art.º 250.º e art.º 254.º do CAU:

- Importação temporária²⁵: Permite que as mercadorias não – UE, desde que não se destinem a ser alteradas nem que seja aplicado outras imposições ou a medidas de política comercial, sejam por um determinado período, sujeitas a uma utilização específica, com franquias total ou parcial dos direitos importação, até que sejam reexportadas ou sujeitas a outros regimes aduaneiros;
- Destino especial: As mercadorias introduzidas em livre prática ficam sujeitas a uma isenção ou redução da taxa dos direitos em função do seu destino ou utilização específica.

✓ Aperfeiçoamento:

De acordo com o art.º 255.º do CAU, “as Autoridades Tributárias e Aduaneiras devem fixar a taxa de rendimento ou a taxa média de rendimento da operação de aperfeiçoamento”, e pressupõe a sujeição das mercadorias a operações de transformação em dois ou mais territórios aduaneiros, o que se verifica nas seguintes condições, em conformidade com o art.º 256 e art.º 259.º do CAU:

- Ativo: As mercadorias não – UE podem ser utilizadas no TAU para uma ou várias operações de aperfeiçoamento sem que sejam sujeitas a direitos de importação outras imposições ou medidas de política comercial;

²⁵ A importação temporária ocorre quando as mercadorias são introduzidas no TAU por determinado período e “visa responder às necessidades do comércio jurídico decorrentes da utilização das mercadorias para determinado fim e durante um certo período” (Preto, 2022).

- Passivo: As mercadorias UE, que sejam temporariamente exportadas do TAU, e que resultem de operações de aperfeiçoamento, são introduzidas em livre prática com franquia total ou parcial de direitos de importação.

Saída das mercadorias do Território Aduaneiro da União

Exportação

O art.º 201.º do CAU, evidencia que o regime aduaneiro de exportação permite a saída das mercadorias da União do TAU, *“mediante o cumprimento das formalidades previstas para a referida saída e a observância das medidas de política fiscal e, se for o caso, do pagamento dos direitos de exportação. Tradicionalmente, a exportação não é objeto de tratamento teórico aprofundado, nem está sujeito a controlos tão rigorosos como os da importação, dado que raramente se aplicam direitos de exportação”* (Pereira, 2015). O regime de exportação é aplicável às mercadorias destinadas a sair do TAU.

Reexportação

Todas²⁶ as mercadorias não-UE que se destinem a serem retiradas do TAU estão sujeitas a um regime de reexportação.

1.4.3 Fase Integrativa da Eficácia

O procedimento aduaneiro tem como objetivo final permitir a saída das mercadorias da tutela aduaneira. A Autoridade Tributária e Aduaneira concede ao declarante a autorização da saída das mercadorias quando estão reunidas as condições de sujeição ao regime declarado e desde que não tenham sido aplicadas quaisquer restrições ou proibição. Quando uma mercadoria sujeita a um determinado regime tenha por efeito a constituição de uma dívida aduaneira, a autorização de saída está dependente da liquidação dos valores em dívida ou da prestação de garantia que assegure esse pagamento. Na exportação, após a autorização de saída, é necessário a anexação do DAE, a fiscalização à saída do TAU pela estância aduaneira de saída, comprovativo da exportação das mercadorias e o certificado comprovativo de exportação (DL n.º 198/90 de 19 de junho).

²⁶ Com exceção das mercadorias sujeitas ao regime de trânsito externo, zona franca e depósito temporário.

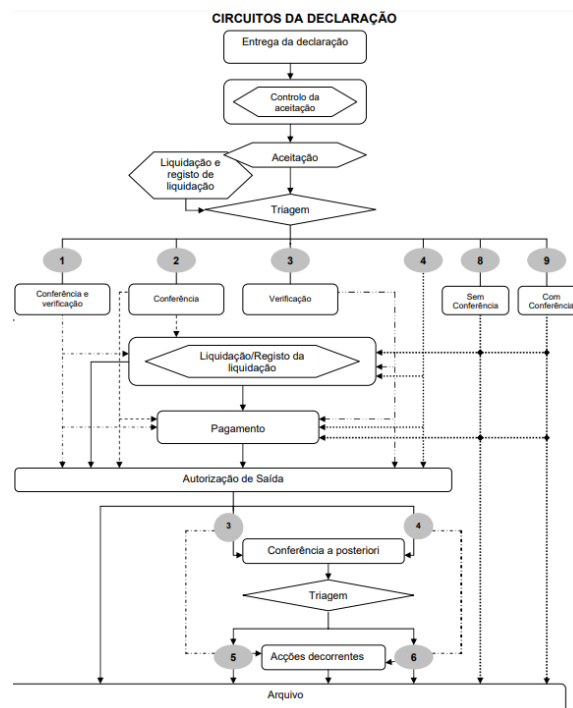


Figura 3- Circuito da Declaração Aduaneira. Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira – Manual da Declaração Aduaneira de Importação

1.4.4 Controlos complementares

Em conformidade com os art.º 27.º, art.º 28.º e 29.º do Regulamento (CE) nº 765/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 julho, a Autoridade Tributária e Aduaneira têm a competência de suspender a entrada das mercadorias sempre que se verifique as seguintes condições:

- As mercadorias não estejam acompanhadas da “declaração UE de conformidade” ou DOC, que compreende um documento obrigatório que o fabricante ou o representante autorizado tem de assinar para validar se as mercadorias estão de acordo com os requisitos da UE;
- Não apresentem marcação CE ou apresentem uma marcação falsa ou enganosa. A marcação CE certifica que os produtos foram avaliados e considerados conforme os requisitos da UE, nomeadamente em matéria de segurança, saúde e proteção ambiental; e
- Exista suspeita de que não são seguros.

Sempre que suscitem dúvidas relativamente a certificação das mercadorias, a Autoridade Tributária e Aduaneira informará as autoridades competentes na fiscalização do mercado da suspensão de desalfandegamento. As autoridades competentes na fiscalização do mercado, tem um prazo de 3 dias úteis para se pronunciarem sobre o assunto, findo esse

prazo, e nada for comunicado às Autoridades Tributárias e Aduaneiras, as mercadorias podem ser autorizadas à introdução em livre-trânsito. Isto também se pode verificar, caso as autoridades competentes para a fiscalização do mercado comuniquem que os produtos em causa não apresentam um risco para a saúde pública e a segurança.

1.5 Dívida Aduaneira

O facto tributário constitui-se no momento da obrigação de pagamento da dívida aduaneira²⁷, originando um conjunto de obrigações inerentes à sua cobrança. Na importação²⁸, o facto tributário ocorre aquando da introdução das mercadorias no TAU; inversamente, na exportação, o facto que origina a obrigação tributária ocorre quando as mercadorias são declaradas para o regime de exportação ou de aperfeiçoamento passivo²⁹. A dívida aduaneira torna-se exigível no momento da aceitação da declaração aduaneira, sendo que o declarante é o devedor, em conformidade com o art.º 77.º do CAU. O montante dos direitos aduaneiros, em regra, é determinado pelas Autoridade Tributárias e Aduaneiras responsáveis pelo local em que a dívida aduaneira é constituída, tendo por base a declaração do importador ou exportador – art.º 87.º CAU e art.º 101.º CAU. Se o valor dos direitos aduaneiros devido for igual ao montante indicado na declaração aduaneira, as Autoridades Tributárias e Aduaneiras autorizam a saída das mercadorias o que coincide com notificação³⁰ da dívida aduaneira³¹. Nos termos do artigo 37.º da Portaria n.º 320-A/2011 de 30 de dezembro, compete às alfândegas *“Assegurar a liquidação e cobrança dos direitos aduaneiros, dos impostos especiais de consumo e demais imposições a cobrar pelas alfândegas”*.

1.5.1 Liquidação, notificação e caducidade

²⁷ Artigo 5.º n.º 18) do CAU.

²⁸ O montante de direitos de importação deve, em regra, ser calculado tendo por base os elementos de tributação em vigor no momento da constituição da dívida aduaneira, tais como a classificação pautal, a origem das mercadorias, o valor aduaneiro e a taxa de direitos. No caso em que seja aplicado o regime de aperfeiçoamento ativo, os montantes dos direitos de importação são calculados tendo por base a classificação pautal, o valor aduaneiro, a quantidade, a natureza e a origem das mercadorias no momento da aceitação da declaração aduaneira, ao abrigo do art.º 86.º n.º 3) do CAU. Segundo o artigo 75.º AD-CAU, as mercadorias sujeitas ao regime de aperfeiçoamento passivo os montantes dos direitos de importação devem ser calculados com base nos custos de operação de transformação efetuada fora do TAU.

²⁹ A dívida aduaneira constitui-se sempre no momento da aceitação da declaração aduaneira, seja na importação ou na exportação.

³⁰ A notificação é condição para que a dívida aduaneira se torne certa e exigível.

³¹ Quando existe divergências entre o valor da dívida aduaneira declarado e o valor determinado pelas Autoridade Tributária e Aduaneira, estas notificam ao devedor a dívida aduaneira quando estiverem em condições necessárias para determinar o montante de direitos aduaneiros devidos – n.º 3 do artigo 102.º do CAU.

Nos termos do art.º 105.º do CAU, “*as Autoridades Tributárias e Aduaneiras procedem ao registo de liquidação*”³² *do montante dos direitos de importação ou de exportação devidos no prazo de 14 dias a contar da data da autorização de saída das mercadorias*”³³. Quando em virtude de uma ação inspetiva se verificar uma situação irregular (nomeadamente, o registo inicial foi realizado por um montante inferior ao montante legalmente estabelecido) é necessário fazer o registo de liquidação *à posteriori*. Ao abrigo do art.º 11.º, art.º 12 e art.º 13.º do DL n.º 73/2010 de 21 de junho, a liquidação do imposto “*é comunicada por via postal simples, devendo a estância aduaneira competente notificar, até ao dia 20 de cada mês, para o domicílio fiscal do sujeito passivo, o DUC, com menção do imposto liquidado e a pagar, relativamente às introduções no consumo verificadas no mês anterior, sem prejuízo das regras aplicáveis na importação*”, sendo que o imposto deve ser liquidado sempre até ao último dia útil do mês da liquidação, exceto na liquidação oficiosa, em que o imposto deve ser pago até ao 15.º dia após a notificação da liquidação. O prazo de caducidade do direito de liquidação é de 3 anos a contar da data da sua constituição, pelo que o devedor não pode ser notificado da dívida aduaneira após o termo deste prazo, de acordo com o art.º 103.º CAU. O prazo de caducidade pode ser alargado para um máximo de 12 anos e um mínimo de 5 se a dívida aduaneira for constituída em resultado de um ato ilícito³⁴.

1.5.2 Pagamento, reembolso e dispensa de pagamento

O pagamento da dívida aduaneira pode ser efetuado pelo devedor ou por um terceiro em numerário ou outro meio, nomeadamente mediante compensação. Em regra, o prazo para pagamento é de 10 dias a contar da data da notificação ao devedor. Este prazo pode ser suspenso caso seja apresentado pedido de dispensa do pagamento de direitos, ou no caso de as mercadorias serem confiscadas na alfândega ou abandonadas a favor do Estado. De acordo com o art.º 110.º do CAU, o prazo de pagamento pode ser diferido, desde que subordinado à prestação de uma garantia, que pode ser isolada, quando o pagamento é efetuado em 30 dias após a data do registo de liquidação (autorização de saída), ou global, quando o pagamento é efetuado de forma única até ao 15.º dia do mês seguinte ao do

³² “*O registo de liquidação é a operação administrativa de quantificação do montante de direitos aduaneiros e demais imposições calculadas em função do regime aduaneiro declarado. O cumprimento dos prazos para o registo de liquidação é da responsabilidade das Autoridades Tributárias e Aduaneiras*” (Preto, 2022).

³³ Caso se trate de uma importação temporária com franquias parciais de direitos de importação, o prazo de 14 dias não se aplica.

³⁴ “*A esses prazos pode acrescer o prazo do decurso da suspensão já que o prazo de caducidade do direito de liquidação é passível de suspensão. São factos suspensivos, a impugnação da liquidação ou de ato administrativo equivalente, bem como a notificação da intenção administrativa de pronúncia desfavorável*” (Preto, 2022).

pagamento do registo de liquidação. Ao abrigo do art.º 15.º do DL nº 73/2010 de 21 de junho, o reembolso ou dispensa de pagamento do imposto é possível *“desde que devidamente comprovados, o erro na liquidação, a expedição ou reexportação³⁵ dos produtos sujeitos a imposto, bem como a retirada dos mesmos do mercado”*. Para Santos (2013), *“nos casos de expedição ou exportação, o reembolso só é deferido depois de comprovada a chegada das mercadorias ao destino, através da devolução de um exemplar do Documento de Acompanhamento de Mercadorias já Introduzidas no Consumo Noutro EM(DAS) autenticado pela estância aduaneira do país de destino, ou mensagem de aviso de chegada emitida pelo sistema de trânsito informatizado, para as mercadorias exportadas”*. O prazo para efetuar o pedido de reembolso é de 3 anos a contar da notificação da dívida aduaneira, ou de 1 ano, quando se verifique que as mercadorias estão defeituosas. Sempre que o devedor não proceder ao pagamento voluntário dentro do prazo definido por lei, as Autoridades Tributárias e Aduaneiras poderão recorrer à execução³⁶ do seu património, por forma a obter esse pagamento, pelo que ao montante cobrado de forma coerciva é acrescido juros de mora³⁷, entre a data da constituição da dívida aduaneira e a data da respetiva notificação. A responsabilidade pelo pagamento da dívida aduaneira recai não só sobre o importador, como também para o seu representante aduaneiro ou até, em alguns casos, o transportador das mercadorias.

1.5.3 Meios de reação

A notificação para proceder ao respetivo pagamento é dirigida ao sujeito passivo nos termos do art.º 36.º do CPPT, devendo constar os meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado. Ultrapassada a fase de notificação do sujeito passivo relativas ao apuramento da dívida, procede-se à liquidação do imposto. Sempre que o sujeito passivo não concorde com o valor a pagar, pode apresentar reclamação graciosa no prazo máximo de 120 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária, segundo o n.º 1) do art.º 70.º do CPPT, ou impugnar judicialmente nos termos do art.º 102.º do CPPT.

³⁵ *“O reembolso depende em regra da reexportação tem essas mercadorias, ou então da sua colocação no regime de aperfeiçoamento ativo, no regime de entreposto aduaneiro ou no regime de trânsito externo ou de zona Franca”* (Preto, 2022).

³⁶ O processo de execução fiscal prevê a cobrança coerciva de várias dívidas – Art.º 148.º do CPPT. Ao longo do processo estão previstos procedimentos cautelares de forma a garantir o pagamento, incluindo o arresto, a apreensão de mercadorias ou a penhora de bens.

³⁷ *“Os juros de mora serão ainda cobrados, no caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito dos controlos a posteriori detetarem situações de incumprimento”* (Preto, 2022).

1.5.4 Garantias

Uma garantia³⁸ constitui-se no momento da apresentação da declaração de sujeição ao regime aduaneiro, e tem como objetivo de acautelar a cobrança dos montantes relativos a uma dívida aduaneira e as outras imposições relacionadas com o trânsito, a importação ou exportação de mercadorias, de forma a proteger os interesses financeiros da UE e dos EM, em conformidade com os art.º 89.º do CAU. Nos termos do art.º 92.º do CAU, as formas de prestação de garantia podem ocorrer através do depósito em numerário, pelo compromisso assumido pela entidade garante e qualquer outra forma de garantia que assume de forma equivalente pagamento da dívida. Sempre que se verifica que a garantia prestada não é suficiente para garantir o pagamento dentro do prazo fixado, as autoridades devem exigir ao devedor a prestação de uma garantia complementar ou de substituição de garantia inicial, segundo o art.º 97.º do CAU. Em conformidade com o art.º 211.º do CAU, para as garantias aplicadas aos regimes especiais é necessária uma autorização de saída das Autoridades Tributárias e Aduaneiras para o recurso aos regimes de aperfeiçoamento ativo ou passivo de importação temporária ou de destino especial e exploração de instalações de armazenamento para o entreposto aduaneiro. Uma garantia é obrigatória para os direitos e outras imposições, quando é utilizado o regime de trânsito ou uma garantia com utilização em mais do que um EM – Art.º 89.º n.º2 CAU.

³⁸ A autorização de saída das mercadorias, no caso em que o regime do aduaneiro tenha originado uma dívida aduaneira, fica subordinada à liquidação do montante correspondente à dívida aduaneira ou a prestação de uma garantia para cobrir essa dívida, segundo o art.º 195.º do CAU.

2 Detecção da Fraude Aduaneira

Para Catta (2017), a fraude “*é ato doloso, estruturado para violar uma norma e enganar terceiros aos quais interessa o conteúdo da operação jurídica*” e por isso é “*um ato omissivo*”. Ao longo dos anos, tem-se verificado uma crescente preocupação com o controlo das operações aduaneiras. A globalização incentiva a abertura do mercado, no entanto o aumento das importações e exportações, que se tem incrementado ao longo dos últimos anos, têm sido utilizadas para ocultar várias atividades ilícitas. Neste contexto, e ao abrigo do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro, as Autoridades Tributárias e Aduaneiras tem como tarefa principal garantir a proteção e a segurança da UE e dos seus residentes, bem como a proteção do ambiente, em cooperação com autoridades dos outros EM.

2.1 Tipos de Fraude Aduaneira

A fraude aduaneira³⁹ pode ter início antes, durante ou após a submissão da declaração aduaneira e, independentemente do meio de seleção, caso se detete qualquer suspeita de fraude, relativamente ao processo de importação/exportação, como em relação aos intervenientes (despachantes oficiais⁴⁰ e demais operadores), recai sobre o despachante o dever de informar corretamente o cliente, sob pena de responsabilidade solidária, sendo certo que nem as empresas com certificação OEA estão isentas da instauração de um procedimento de combate à fraude aduaneira. No quadro seguinte, apresenta-se exemplos de fraude aduaneira e os crimes/contraordenações potencialmente aplicáveis para cada tipo de fraude:

³⁹ A fraude alfandegária constitui uma infração alfandegária pela qual uma pessoa ou entidade engana a Alfândega, a fim de evitar total ou parcialmente o pagamento de direitos e impostos de importação ou exportação para obter vantagem contrária à Lei Aduaneira.

⁴⁰ De acordo com o art.º 2.º do DL n.º 445/99, de 3 de Novembro que aprova o Estatuto dos Despachantes Oficiais, “*Os despachantes oficiais intervêm como representantes por conta de outrem, em qualquer parte do território nacional e sob qualquer forma de representação, nos atos e formalidades previstos na legislação aduaneira, incluindo nas declarações e na promoção dos documentos respeitantes a mercadorias sujeitas a impostos especiais sobre o consumo e noutras declarações com implicações aduaneiras, ou cuja gestão ou receção venha a ser atribuída à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.*” Os despachantes oficiais por vezes participam na fraude alfandegária, uma vez que são coniventes com os funcionários aduaneiros para exigir facilidades nas taxas e outros pagamentos, em particular quando a documentação não está em ordem.

Tipo de Fraude Aduaneira	Breve descrição das condutas praticadas	Crimes/ Contraordenações tributárias potencialmente aplicáveis	Crimes Aduaneiros potencialmente aplicáveis
<i>Subavaliação de mercadorias</i>	Constitui o tipo de Fraude Aduaneira mais comum. Os importadores ou exportadores manipulam intencionalmente os valores das mercadorias declaradas a preços inferiores aos reais, para evitar o pagamento de direitos aduaneiros e IVA.	Fraude fiscal: Art.º 103.º RGIT	
<i>Classificação incorreta do código SH (Sistema Harmonizado)</i>	Implementar a classificação correta dos bens, de acordo com o Sistema Harmonizado, é essencial para que as Autoridades Tributárias e Aduaneiras consigam aplicar restrições à expedição e cobrança de direitos aduaneiros. A codificação incorreta das mercadorias em trânsito tem como objetivo obter uma taxa pautal mais baixa ou de comercializar mercadorias proibidas, evitando restrições.	- Fraude fiscal: Art.º 103.º RGIT - Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes: Art.º 118.º RGIT	
<i>Manipulação do país de origem</i>	O objetivo é obter uma taxa pautal preferencial ao abrigo de um acordo de comércio livre.	- Fraude fiscal: Art.º 103.º RGIT - Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes: Art.º 118.º RGIT	
<i>Contrabando sem declaração</i>	Contrabando constitui o ato de transportar mercadorias proibidas em condições que são contrárias à lei de qualquer país, sem qualquer documento oficial fornecida às Autoridades Tributárias e Aduaneiras locais, evitando as restrições e os direitos aduaneiros. Como exemplo de mercadorias contrabandeadas por serem proibidas ou exigirem o pagamento de taxas alfandegárias mais elevadas, ressalvo as drogas, armas, cigarros e álcool.		- Contrabando: Art.º 92.º RGIT - Contrabando de Circulação: Art.º 93.º RGIT - Contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações: Art.º 94.º RGIT
<i>Sobrevalorização dos bens comerciais</i>	Os importadores fazem pagamentos comerciais legítimos para camuflar fluxos financeiros ilícitos.	Fraude fiscal: Art.º 103.º RGIT	
<i>Garantias Aduaneiras</i>	O declarante aduaneiro, depositário ou transportador danifica, destrói ou onera mercadorias apreendidas nos termos da lei.		Violação das garantias aduaneiras: Art.º 98.º RGIT
<i>Quebra de marcas e selos</i>	Inutilização total ou parcial de marcas, selos e sinais prescritos nas leis aduaneiras.		Quebra de marcas e selos: Art.º 99.º RGIT

Tabela 1- Exemplos de Fraude Aduaneira. Fonte: Applied Data Science Track Paper e elaboração própria

Com o aumento dos fluxos comerciais de importação, a Administração Aduaneira necessita de métodos eficazes para detetar fraude aduaneira, uma vez que esta conduz a

um aumento de receitas fiscais aduaneiras. O processo de inspeção automatizado permite uma melhor deteção da fraude aduaneira, uma maior eficiência operacional e a redução dos recursos humanos necessários para realizar as inspeções. Tendo em consideração que existe um número limitado de recursos disponíveis, é quase impossível inspecionar todas as operações aduaneiras e identificar todas as fraudes. Por isso, é necessário que cada país, e mesmo a UA, implemente medidas mais automatizadas para facilitar o desalfandegamento das mercadorias e assim mitigar o risco de fraude aduaneira, para o bom funcionamento do mercado interno.

2.2 Medidas implementadas no combate da Fraude Aduaneira em Portugal

No sentido de identificar e avaliar possíveis ameaças e riscos associados à entrada das mercadorias em Portugal, torna-se fundamental que o governo encontre soluções automáticas ou semiautomáticas para orientar as atividades das alfândegas para diminuir o número de inspeções manuais de mercadorias. De acordo com o relatório sobre o “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, em Portugal, a Autoridade Tributária e Aduaneira, e no âmbito da prevenção da fraude aduaneira, possui uma área específica denominada “*Área Antifraude Aduaneira da AT*” – DSAFA, que promove, fundamentalmente, e através do SSA e do SIIAF, a recolha, o tratamento e difusão de informação. Estes sistemas inteligentes permitem o controlo da fronteira externa da UE, contribuindo para um melhor equilíbrio alfandegário e controlo do comércio legítimo, e tem como objetivo atribuir uma melhor qualidade na seleção, na prevenção, no combate dos tráficos ilícitos de mercadorias e na implementação de planos de ações na inspeção tributária executadas pelas diversas unidades orgânicas da Autoridade Tributária e Aduaneira. Este processo ajuda a verificar se as mercadorias estão sujeitas a controlos aduaneiros específicos, e por isso, constitui uma ferramenta essencial de natureza preventiva. A Autoridade Tributária e Aduaneira atribui mais ênfase na supervisão e monitorização de operações aduaneiras relacionadas com mercadorias sujeitas a medidas especiais, nomeadamente, a tributação em matéria de direitos antidumping⁴¹ ou direitos

⁴¹ Dumping, no âmbito do comércio internacional, é um tipo de fixação de preços prejudicial que se verifica quando ocorre a exportação de um produto para outro país a um preço inferior ao preço normal do bem. Para fazer face a este problema foram implementados direitos antidumping, que consiste num conjunto de medidas destinadas a combater esta prática ilegal, contribuindo para o comércio livre.

de compensação, e na prevenção de práticas de subfaturação na importação com a manutenção de um conjunto de medidas complementares. De acordo com o CAU, as Autoridades Tributárias e Aduaneiras da UE devem implementar medidas no sentido de garantir a integridade da cadeia de abastecimento relativamente às mercadorias que atravessam a fronteira da UE, de forma a salvaguarda a segurança da UE e dos seus habitantes. Neste sentido, e de forma a cumprir da melhor maneira possível esta responsabilidade, a Autoridade Tributária e Aduaneira possui um Centro Nacional de Análise de Risco, que se encontra operacional durante 24 horas por dia, e 7 dias por semana, para uma análise constante de risco em matéria de segurança e proteção, permitindo assim uma Europa cada vez mais segura. A avaliação do risco deve ser realizada para todas as mercadorias que entram ou saem do TAU.

2.3 Medidas implementadas no combate da Fraude Aduaneira na UA

A UA é fundamental para equilíbrio da UE e para o bom funcionamento do mercado interno. A não concordância entre as formalidades não aduaneiras da União e as formalidades aduaneiras originam a obrigatoriedade de prestar informação complexas e extensas para os operadores, a processos de desalfandegamento das mercadorias ineficientes, que provocam erros e fraudes, bem como custos adicionais para os operadores económicos. Neste âmbito, e para colmatar a falta de alinhamento entre as formalidades, a UA possui a “obrigação” de dispor soluções eficazes no processo de desalfandegamento da mercadoria e no combate da Fraude Aduaneira.

ICS2 – Sistema de Controlo de Importações 2

O novo programa informático Import Control System 2 (ICS2)⁴² foi implementado pela UE em alinhamento com o programa de trabalho do CAU (Decisão de Execução da Comissão (UE) 2019/2151 - Programa de Trabalho CAU), com o objetivo de assegurar a segurança e proteção aduaneira antes da chegada das mercadorias à UE. O ICS2 permite a recolha dos dados relativamente a todas as mercadorias que entram na UE previamente à sua chegada e vai garantir uma melhor proteção do mercado único europeu, reforçando a gestão dos riscos aduaneiros. Através da DSE, os OE têm de declarar os dados de segurança e proteção ao ICS2. Nem todos os OE terão a obrigatoriedade de apresentar

⁴² O ICS2 não é utilizado como sistema que permita o desalfandegamento das mercadorias.

esta declarações, nem ao mesmo tempo, pois está dependente do tipo de serviço que prestam o âmbito da circulação internacional de mercadorias. A operacionalidade do sistema ICS2 encontra-se dividida em três versões. Cada versão afeta diferentes OE e diferentes modelos de transporte. A entrada em vigor destas versões encontra-se definida para 15 de março de 2021, 1 de março de 2023 e 1 de março de 2024, nomeadamente:

Versão 1: São afetados todos os operadores postais⁴³ dentro e fora da UE e empresas de transporte expresso que enviem mercadorias com destino à UE;

Versão 2: Os OE (empresas de expedição e logística e transportadoras aéreas) envolvidos dizem respeito ao transporte de mercadorias por via aérea, nomeadamente, no manuseamento, expedição e no transporte de carga, necessitam de cumprir as novas regras de comunicação de dados para que seja possível efetuar as avaliações de risco alfandegário pré-carregamento e pré-chegada;

Versão 3: Os OE estão associados a empresas de transporte marítimo, ferroviário e rodoviário, e empresas que recebem mercadorias na UE.

Para que os OE (requerentes) tenham acesso a este tipo de sistema ICS2 é necessário solicitar o pedido, de forma a garantir a sua análise e resposta em tempo útil, por remissão de carta ou através de email para as entidades competentes, para que os seus sistemas informáticos estejam preparados para se ligarem ao ICS2 na data estipulada, e assim submeter a DSE. A Comissão Europeia esclarece que a aplicação deste tipo de sistema permite facilitar o desalfandegamento transfronteiriço para comércio legítimo, simplificar a troca de informações entre os OE e as Autoridades Tributárias e Aduaneiras da UE e apoiar as Autoridades Tributárias e Aduaneiras da UE a identificar mais rapidamente as remessas de alto risco e assim intervir de forma mais adequada na cadeia de abastecimento.

Relatório do Tribunal de Contas Europeu de 2021: Controlos Aduaneiros

Em 2021, o TCE⁴⁴ apresentou relatório nº4, no qual invocou “a *uma aplicação mais uniforme dos controlos aduaneiros e a uma capacidade de análise e coordenação de pleno direito a nível da UE*”. De acordo com o CAU, a Comissão Europeia deve aplicar medidas que sejam necessárias para assegurar que todos os EM apliquem de forma

⁴³ Operadores postais são empresas que prestem serviços de comunicações eletrónicas e serviços postais (operações de aceitação, tratamento, transporte e distribuição de envios postais).

⁴⁴ O TCE é uma instituição integrada na UE responsável pela auditoria das finanças da UE.

uniforme os controlos aduaneiros⁴⁵, a fim de evitar importadores fraudulentos. Para a realização deste objetivo, a Comissão⁴⁶ publicou uma decisão de execução em que estabelece critérios e normas comuns de risco financeiro⁴⁷, que se fazem acompanhar por orientações aprovadas pelos EM, para assegurar uma escolha mais harmonizada das declarações de importação para controlo. A realização da auditoria tinha como objetivo avaliar como os EM estavam a implementar os *“critérios e normas comuns de risco financeiro estavam a ser utilizados nos seus sistemas de gestão dos riscos para selecionar os controlos aduaneiros”*. O TCE concluiu que a introdução de novas normas comuns de riscos financeiros aduaneiro é um elemento relevante para a aplicação uniforme dos controlos aduaneiros, no entanto não se encontra ainda bem concebido para *“garantir que os EM selecionam os controlos de forma harmonizada”*. Por conseguinte, e de forma a agilizar o processo, o TCE efetuou recomendações (anexo III) à Comissão Europeia para *“reforçar a aplicação uniforme dos controlos aduaneiros e desenvolver e colocar em prática uma capacidade de análise e coordenação plena a nível da UE”*.

Ambiente de Janela Única Aduaneira da UE

A partir de 23 de novembro de 2022, entrou em vigor o Regulamento (UE) 2022/2399 do Parlamento Europeu e do Conselho, elaborado pela Comissão Europeia em colaboração com os EM. A Comissão (DG TAXUD) desenvolveu o Sistema de Intercâmbio de Certificados da Janela Única Aduaneira da UE, que *“permite às Autoridades Tributárias e Aduaneiras verificar automaticamente o cumprimento de um número limitado de formalidades não aduaneiras”*⁴⁸, tornando possível o intercâmbio de informações entre os sistemas aduaneiros dos EM participantes e os sistemas não aduaneiros da União correspondentes que gerem as formalidades não aduaneiras” (Regulamento (UE) 2022/2399 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de novembro p.8). Para que o

⁴⁵ O Controlo Aduaneiro consiste num procedimento de verificação do cumprimento da regulamentação aduaneira e de outra legislação aplicável da UE.

⁴⁶ Direção-Geral da Fiscalidade e da UA.

⁴⁷ O quadro de risco financeiro é constituído pelas decisões CRF e as orientações, sendo que constitui um passo importante para uniformizar os controlos aduaneiros. Para avaliar se o quadro da Comissão estava a ser adequado para assegurar a uniformização dos controlos aduaneiros, o Tribunal de Contas *“comparou-o com as normas e boas práticas internacionais pertinentes (ou seja, as da OMA e a norma ISO 31000:2018, Gestão dos riscos – Linhas de orientação, da Organização Internacional de Normalização). Examinou igualmente se a Comissão dispunha de mecanismos suficientes de acompanhamento, revisão e comunicação de informações”*.

⁴⁸ De acordo com o Regulamento (UE) 2022/2399 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de novembro, as formalidades não aduaneiras da União (legislação não aduaneira) constituem um conjunto de operações que são executadas por uma pessoa e pela Autoridade Tributária e Aduaneira que não estão em conformidade com a Legislação Aduaneira. Essas formalidades implicam obrigações diferentes para a importação, a exportação ou o trânsito de determinadas mercadorias, e a sua fiscalização através de controlos aduaneiros é fundamental para o funcionamento eficaz do Ambiente de Janela Única Aduaneira da UE.

comércio internacional seja realizado num ambiente totalmente digital e para que o processo de desalfandegamento de mercadorias seja eficiente, é necessário definir um conjunto de regras comuns para um Ambiente de Janela Única Aduaneira da UE integrado e harmonizado, nomeadamente, um conjunto de *“serviços eletrónicos totalmente integrados prestados a nível da União e a nível nacional para facilitar a partilha de informações e a cooperação digital entre as Autoridades Tributárias e Aduaneiras e as autoridades competentes parceiras, bem como racionalizar os processos de desalfandegamento de mercadorias para os operadores económicos”*(Regulamento (UE) 2022/2399 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de novembro p.9). A implementação do Ambiente de Janela Única Aduaneira da UE requer a utilização do sistema de intercâmbio de certificados, nomeadamente o Sistema eletrónico de Intercâmbio de Certificados da Janela Única Aduaneira da UE (EU CSW-CERTEX). O objetivo do EU CSW-CERTEX é facilitar o intercâmbio de informações entre os ambientes de janela única aduaneira nacionais e os sistemas não aduaneiros da União. Um OE que apresente uma declaração aduaneira ou declaração de reexportação que não esteja de acordo com as formalidades aduaneiras, com a implementação deste Sistema, é possível que as Autoridades Tributárias e Aduaneiras obtenham de forma automática e eficaz, o intercâmbio e verificação das informações necessárias para o processo de desalfandegamento. A coordenação digital entre as Autoridades Tributárias e Aduaneiras vai permitir que o processo de desalfandegamento de mercadorias seja realizado sem papel, o que conduzirá a processos de desalfandegamento mais rápidos e mais simples, levando ao cumprimento das formalidades aduaneiras. É necessário que o EU CSW-CERTEX integre medidas de cibersegurança e técnicas adequadas para prevenir ataques aos sistemas aduaneiros e não aduaneiros, de forma a não causar danos à economia da UE e à segurança do comércio internacional. Também o Ambiente de Janela Única Aduaneira da UE deve incluir instrumentos de segurança, nomeadamente através da utilização de ferramentas assistidas por inteligência artificial para detetar infrações que estão sujeitas a controlo aduaneiros, principalmente na segurança e proteção de mercadorias e à proteção dos interesses financeiros da UE. A implementação do Regulamento (UE) 2022/2399 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de novembro altera o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro, sendo que estas alterações deve incluir o Ambiente de Janela Única Aduaneira da UE na lista de legislação aduaneira nele contida. Uma vez que o Regulamento (UE) 2022/2399 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de novembro cria mecanismos

no processo de desalfandegamento de mercadorias, é necessário incluir esta nova informação na legislação aduaneira estabelecida no n.º 2 do art.º 5.º do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro. O art.º 163.º do mesmo Regulamento estabelece que *“os documentos de suporte necessários à aplicação das disposições que regem o regime aduaneiro em causa ou a reexportação devem estar na posse do declarante e à disposição das Autoridades Tributárias e Aduaneiras no momento da entrega da declaração aduaneira ou declaração de reexportação”*. Tendo em consideração que as Autoridades Tributárias e Aduaneiras podem obter, através do EU CSW-CERTEX, os dados necessários às formalidades não aduaneiras da União, o art.º 163.º do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro deverá ser alterado em conformidade.

Relatório do Tribunal de Contas Europeu de 2023: OEA

Em maio de 2023, foi apresentado pelo TCE um relatório sobre os OEA⁴⁹, em que aborda um programa⁵⁰ elaborado pela UE para facilitar os procedimentos aduaneiros deste tipo de operadores, simplificando o comércio legítimo entre as entidades envolvidas, garantindo a segurança da cadeia de abastecimento e a proteção dos interesses financeiros da UE. O objetivo levado a cabo pela auditoria⁵¹ realizada pelo TCE consiste em verificar se o programa implementado pela UE, apoia com êxito o comércio legítimo e a segurança das transações aduaneiras. O TCE concluiu que o programa estava a ser implementado pelos EM e que levava a cabo todos os objetivos inicialmente estabelecidos, no entanto necessitam de alterações e melhorias contínuas, por isso o *“Tribunal recomenda (anexo IV) que a Comissão melhore o quadro regulamentar, de forma a avaliar melhor o desempenho do programa e reforçar o acompanhamento da sua execução”*.

Reforma Aduaneira da UE

⁴⁹ Existem dois tipos de OEA, sendo que podem obter ambas as autorizações: OEA para simplificações aduaneiras (OEAC) (com este estatuto podem beneficiar de procedimentos aduaneiros simplificados) e OEA para segurança e proteção (OEAS) (beneficiam de processos de simplificação relacionados com a segurança e proteção quanto à entrada e saída das mercadorias no território aduaneiro).

⁵⁰ O programa é executado pelos EM, pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem a responsabilidade de gerir as autorizações de OEA na UE.

⁵¹ Em 2008, entrou em vigor o programa do OEA que envolve uma parte significativa do comércio externo da UE, e apesar disso, até ao momento não tinha ocorrido qualquer auditoria. Auditorias anteriores realizados pelo TCE em matérias de procedimentos aduaneiros de importação da UE e ao comércio eletrónico, evidenciaram riscos associados aos OEA, nomeadamente subavaliação e abuso de franquias para remessas de reduzido valor. Os EM não tratam do OEA da mesma forma, levando à falta de equidade para os OEA registados nos vários EM. Por conseguinte, coloca em causa o principal objetivo da legislação da UE e do programa. De forma que o estatuto de OEA seja reconhecido de forma coerente e os benefícios aplicados, *“teria de ser automaticamente reconhecido nos sistemas aduaneiros de gestão dos riscos, o que exige uma estreita colaboração entre os serviços de OEA e de gestão dos riscos das Autoridades Tributárias e Aduaneiras”*.

Em Bruxelas, a 17 de maio de 2023 a Comissão Europeia apresentou uma nova visão da Reforma Aduaneira da UE⁵². A atualização da Reforma Aduaneira da UE, surge na necessidade de preparar uma resposta eficaz para fazer face ao aumento significativo de comércio e das normas aplicadas pela UE que devem ser controladas nas fronteiras.

O objetivo desta nova medida é de simplificar os processos aduaneiro para as entidades, ao adotar a transformação digital, os procedimentos aduaneiros serão mais simples, reduzindo o tempo necessário para concluir os processos, uma vez que as declarações usais vão ser substituídas por uma abordagem de controlo mais inteligente e baseado em dados. Por conseguinte, as Autoridades Tributárias e Aduaneiras dispõem de ferramentas e recursos que permitiram avaliar as operações que conferem riscos significativos para a UE, contribuindo para um mercado único mais seguro e isento de fraudes. Com a implementação de uma nova Plataforma de Dados Aduaneiros da UE e a criação de uma nova Autoridade Tributária e Aduaneira da UE, a longo prazo irá substituir a infraestrutura informática aduaneira já existente nos EM da UE, permitindo reduzir nos custos de financiamento até 2 mil milhões de EUR por ano. A alteração da Reforma Aduaneira e o surgimento da nova Plataforma de Dados Aduaneiros da UE vai permitir uma nova abordagem nas seguintes áreas:

Impacto nas empresas

A criação deste novo panorama vai contribuir para simplificar o registo de todas as informações sobre as mercadorias nas empresas, pois integra toda a informação da cadeia de abastecimento numa linha única: a Plataforma de Dados Aduaneiros da UE. Com esta abordagem, os dados fornecidos pelas empresas são agrupados facilitando às Autoridades Tributárias e Aduaneiras através da inteligência artificial e da aprendizagem automática, uma visão mais alargada sobre a circulação das mercadorias. Para OEA em que representam uma parceria de confiança com a UE, podem colocar as suas mercadorias

⁵² A nova Reforma Aduaneira da UE tem por base as recomendações formuladas pelo Grupo de Sábios sobre o Futuro das Alfândegas em 2022, sobre como ser possível tornar a UA mais ágil e mais segura. O Grupo de Sábios sobre o Futuro das Alfândegas é constituído por 10 elementos de toda a UE e foi criado em setembro de 2021 por Paolo Gentiloni, Comissário da UE para a Economia, com o objetivo de fornecerem soluções inovadoras para fazer face aos desafios que a Alfândega, atualmente enfrenta. Para reforçar a segurança nas Alfândegas e tornar a UA da UE adequada a uma Europa geopolítica, o Grupo de Sábios propôs dez iniciativas a concretizar até 2030, como por exemplo, e de acordo com a Comissão Europeia, **“uma nova abordagem dos dados com o objetivo de reduzir a dependência em relação às declarações aduaneiras, obter dados de melhor qualidade junto de fontes comerciais e proporcionar às empresas um único ponto de entrada de dados para as formalidades aduaneiras”, “A adequação dos recursos, o reforço das competências e do equipamento das administrações aduaneiras, a fim de assegurar que têm capacidade para cumprir as tarefas que lhes incumbem”** e ainda **“um pacote de medidas destinadas a tornar as alfândegas da UE ecológicas, digitalizar os procedimentos”**.

em livre circulação na UE sem intervenção aduaneira ativa. Esta ferramenta visa ajudar as empresas, o comércio legítimo e a autonomia estratégica da UE, permitindo que as mercadorias sejam importadas para UE com uma intervenção aduaneira reduzida, sem colocar em causa a proteção, segurança ou a luta contra a fraude. O âmbito de aplicação inicia-se em 2028 para as remessas de comércio eletrónico, em 2023 de forma voluntária, para outros importadores para aquisição de mais benefícios e simplificações do processo. Em 2035 será efetuada uma revisão e avaliação da fiabilidade desta proposta e o alargamento para todos os OE, uma vez que se torna obrigatório a partir de 2038.

Impacto nos controlos aduaneiros

A Plataforma de Dados Aduaneiros da UE permite que todos os EM tenham acesso em tempo útil a todas as informações, e através da inteligência artificial⁵³ vai ser possível responder de forma eficaz aos riscos de forma atempada. Este processo ajudará as Autoridades Tributárias e Aduaneiras a centralizar os seus esforços em temas que suscitem mais problemas, como impedir a entrada de mercadorias ilegais na UE e a cobrança inadequada de direitos e impostos. Através desta Plataforma de Dados Aduaneiros irá ser possível a partilhar informações entre as Autoridades Tributárias e Aduaneiras, melhorando assim a cooperação entre os EM e minimizando os riscos associados à circulação de mercadorias.

Impacto no comércio eletrónico

A criação desta nova Plataforma vai permitir que todas as regras das vendas⁵⁴ online na UE cumpram com todas as regras e obrigações aduaneiras, afastando a atual responsabilidade dos consumidores individuais e das transportadoras. Quando um OE realiza uma compra este irá ter acesso imediato ao valor dos encargos suportados e das formalidades impostas aquando da chegada da mercadoria, garantindo assim que os direitos aduaneiros e o valor do IVA sejam liquidados no momento da compra, assegurando o cumprimento das normas da UE e eliminar a fraude.

⁵³ A inteligência artificial será utilizada para analisar e monitorizar a informação e prever os problemas de forma antecipada.

⁵⁴ Esta reforma elimina a questão das mercadorias de valor inferior a 150€ poderem ser adquiridas isentas de direitos aduaneiros. De acordo com a Comissão Europeia, atualmente estima-se que 65% das encomendas que entram na UE estão subavaliadas, de forma a evitar direitos aduaneiros de importação.

2.4 Auditoria no âmbito da Fraude Aduaneira

A auditoria tem como principal objetivo credibilizar e fiabilizar a informação. Por conseguinte, o auditor⁵⁵, de acordo com a *International Standard on Auditing* (ISA 200), deve obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão isentas de erros materiais suscetíveis de originar fraudes. Concerne no Auditor a preocupação de manter o risco de auditoria⁵⁶ relativamente baixo, reduzindo a probabilidade de emitir uma opinião inadequada sobre erros materiais nas demonstrações financeiras. Neste contexto, o auditor possui interesse em avaliar o risco de fraude e de verificar meios que permitam detetar tal ato fraudulento. Apesar de existir dois tipos diferentes de auditoria, auditoria externa e auditoria interna⁵⁷, e tendo em consideração o tema abordado nesta dissertação, importa salientar apenas a auditoria externa. Em conformidade com a ISA 200, a auditoria externa consiste na verificação das demonstrações financeiras de uma empresa “*com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos utentes destinatários das demonstrações financeiras*”, de forma que o auditor consiga expressar a sua opinião de forma a emitir uma imagem verdadeira e apropriada sobre a organização. “*É da responsabilidade do auditor assegurar o cumprimento de todas as informações relevantes legais, regulamentares ou profissionais*” (ISA 200).

Planeamento de auditoria e avaliação do risco

O Auditor para realizar uma auditoria adequada tem de inicialmente identificar os riscos. De acordo com a ISA 315, o auditor deve exercer a sua opinião com base nos resultados obtidos dos procedimentos de avaliação de riscos, o que implica que o auditor possua conhecimentos sobre a entidade⁵⁸ e do seu meio envolvente, compreensão dos sistemas de informação e de controlo interno⁵⁹ permitindo a determinação da materialidade. Segundo a ISA 240, na execução dos trabalhos de auditoria o auditor deve exercer o seu

⁵⁵ De acordo com a ISA 200, o “termo “auditor” é usado para referir a pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma”.

⁵⁶ A ISA 320 esclarece que o risco de auditoria consiste no risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é calculado pela multiplicação do risco inerente, do risco de controlo e do risco de deteção ($RA=RI*RC*RD$).

⁵⁷ Em conformidade com o *Institute of Internal Auditors*, a auditoria interna é definida como uma atividade independente estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma entidade. O auditor que pratique este tipo de auditoria apoia uma organização a atingir os objetivos estabelecidos através de uma “*abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão do risco, controlo e processos de “governance”*”.

⁵⁸ O auditor exerce o seu julgamento profissional pela identificação de acontecimentos e práticas que podem ter efeito significativo, permitindo a determinação do risco inerente.

⁵⁹ Compreender as políticas e procedimentos adotados pela gestão no sentido de assegurar uma conduta ordenada e eficiente do negócio.

julgamento profissional e avaliar se os riscos de distorção materialmente⁶⁰ relevantes ao nível das demonstrações financeiras estão associados a um risco de fraude ou erro. Neste caso, deve efetuar indagações à gestão ou órgão de fiscalização e tentar compreender os fatores de risco, ou seja, o incentivo, as oportunidades e uma possível justificação para tal ato. Qualquer entidade/pessoa que cometa um ato fraudulento realiza comportamentos que de alguma forma os denunciam, por exemplo, pela incoerência de determinados dados.

Para que auditor consiga de forma apropriada avaliar os riscos de uma entidade, necessita de desenvolver um plano de auditoria que engloba três fases:

1. *Avaliação do risco*: Consiste em executar procedimentos de avaliação de risco para identificar e avaliar os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras, o que implica a verificação do cumprimento de leis e regulamentos e do sistema controlo interno;
2. *Resposta ao risco*: O auditor concebe respostas globais e procedimentos adicionais de auditoria aos riscos de distorção material⁶¹ identificados;
3. *Relato*: Nesta última fase, o auditor deve emitir a sua opinião através da elaboração do relatório de auditoria, tendo por base os resultados obtidos da prova de auditoria.

Prova de auditoria

Em conformidade com a ISA 500, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria. Para que o auditor expressar a sua opinião com fiabilidade, a prova de auditoria deve ser obtida de acordo com a ISA 315 e ISA 300, pela execução de:

- a) Procedimentos de avaliação do risco; e
- b) Procedimentos de auditoria adicionais, que compreendem, em conformidade com a ISA 330:
 - (i) Testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor decidir aplicá-los; e

⁶⁰ Materialidade é a omissão ou distorção que influencia as decisões económicas de um utilizador com base nas demonstrações financeiras. A determinação da materialidade carece de julgamento profissional por parte do auditor (ISA 320).

⁶¹ Risco distorção material = Risco de inerente * Risco de controlo

- (ii) Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivo. Os testes substantivos são obrigatórios quando existe risco de fraude.

O auditor pode ainda obter prova de auditoria através de:

- Inventários: assistência a contagem física para avaliar instruções e procedimentos de contagem;
- Confirmações externas (ISA 505): a prova de auditoria é obtida pelo auditor sob a forma de uma resposta direta que lhe é dada por um terceiro (a parte que confirma). Este tipo de procedimento é relevante quando se trata de asserções⁶² associadas a determinados saldos de contas e seus elementos;
- Estimativas contabilísticas.

Na realização de uma auditoria caso seja observado qualquer indício de fraude, o auditor tem o dever de informar, não só os responsáveis pela governação da organização, como também as autoridades competentes para que sejam tomadas as devidas medidas. Apesar de os procedimentos normais de auditoria serem uma tarefa dispendiosa e trabalhosa, acabam por detetar muitos esquemas de fraude aduaneira, no entanto não são suficientes para fazer face aos elevados fluxos comerciais. Por conseguinte, para reduzir os recursos humanos necessários para realizar inspeções e auditorias e aumentar a eficácia no combate à fraude aduaneira e facilitar o comércio legítimo, a Autoridade Tributária e Aduaneira precisa de um sistema de controlo aduaneiro mais eficiente e eficaz, mitigando assim as práticas fraudulentas. Ora, as criações de soluções computacionais, através de sistemas inteligentes, podem melhorar consideravelmente a deteção de fraude aduaneira. Os sistemas inteligentes podem ser utilizados para analisar a grande quantidade de dados gerados pelas cadeias de abastecimento e selecionar apenas potenciais remessas fraudulentas para posterior análise.

⁶² As asserções são declarações da gestão incorporadas nas demonstrações financeiras e são utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções material que podem ocorrer.

Introdução

As informações qualitativas e quantitativas diferem em relação à existência, ao conhecimento, aos princípios pelos quais uma investigação científica se deve dirigir, relativamente à sua metodologia, e à forma prática de implementação da pesquisa. São três as técnicas de análise utilizadas em metodologias de investigação, as qualitativas, as quantitativas ou a mista.

Metodologia quantitativa é um método científico que utiliza diferentes técnicas estatísticas para quantificar informações relativamente a uma determinada questão permitindo maior objetividade nas respostas. Neste tipo de técnica, os dados são recolhidos por formulários, questionários de múltipla escolha e inquéritos, através de perguntas claras e objetivas. A recolha da amostra deve ser efetuada com rigor para aumentar a confiabilidade dos resultados que são expostos através de gráficos, tabelas e entre outros. Na metodologia qualitativa a recolha de dados é realizada através de uma análise de informação dinâmica e subjetiva relacionada com o comportamento observado num determinado estudo. A informação recolhida tem por base questionários mais flexíveis, dando maior liberdade ao inquirido para expor o seu ponto de vista sobre um determinado assunto, aumentando assim a possibilidade a diversidade de interpretações sobre o tema. O método misto é útil quando se pretende obter informação quantitativa como forma de complemento à informação qualitativa obtida, uma vez que em separado não é suficiente para alcançar o que realmente é pretendido.

A técnica que mais se adequa à realização do tema abordado é o método misto, sendo que ao longo deste capítulo vai ser possível elaborar as hipóteses de análise, que vão servir de base para a realização desta técnica de investigação.

3 Enquadramento metodológico

3.1 Questões de Investigação

Tendo em consideração o referido na revisão da literatura foi possível elaborar as seguintes perguntas de investigação:

P1: As formalidades aduaneiras que a Autoridade Tributária e Aduaneira possui para efetuar o controlo da entrada das mercadorias em Portugal são as mais eficazes? (Pereira, 2016 e Preto, 2022)

P2: Serão estas formalidades aduaneiras suficientes e necessárias para combater a fraude aduaneira? (Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira – República Portuguesa, 2022 e Catta, 2017)

P3: A Autoridade Tributária e Aduaneira e no âmbito da prevenção da fraude aduaneira, possui um SSA e um SIIAF. Estes sistemas serão suficientes para combater a fraude aduaneira? (Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira – República Portuguesa, 2022 e Santos, 2013)

P4: Concorde que o auditor externo possui um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira? (Normas Internacionais de Auditoria)

3.2 Hipóteses de Estudo

Analisando todas as perguntas formuladas, torna-se possível agrupá-las em três hipóteses, evidenciadas da seguinte forma:

- Hipótese 1: O controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser **eficaz**;
- Hipótese 2: **Procedimentos de controlo interno** da Autoridade Tributária e Aduaneira no combate à fraude são suficientes;
- Hipótese 3: **Inspeção Tributária** desempenha um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira.

Metodologia Quantitativa	
Hipóteses	Perguntas de investigação
H1: O controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser eficaz	P1: As formalidades aduaneiras que a Autoridade Tributária e Aduaneira possui para efetuar o controlo da entrada das mercadorias em Portugal são as mais eficazes? (Pereira, 2016 e Preto, 2022)
H2: Procedimentos de controlo interno da Autoridade Tributária e Aduaneira no combate à fraude são suficientes	P2: Serão estas formalidades aduaneiras suficientes e necessárias para combater a fraude aduaneira? (Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira – República Portuguesa, 2022 e Catta, 2017)
H3: Inspeção Tributária desempenha um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira	P3: A Autoridade Tributária e Aduaneira, e no âmbito da prevenção da fraude aduaneira, possui um SSA e um SIIAF. Estes sistemas serão suficientes para combater a fraude aduaneira? (Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira – República Portuguesa, 2022 e Santos, 2013) P4: Concorda que o auditor externo possui um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira? (Normas Internacionais de Auditoria)

Tabela 2 - Metodologia Quantitativa

O modelo de análise será desenvolvido tendo por base a tabela anterior que evidência de forma clara as hipóteses, que serão consideradas como asserções no modelo misto.

3.3 Modelo de análise

Atualmente, é cada vez mais importante o impacto aduaneiro na vida das empresas em Portugal. Por isso, é essencial que as entidades detenham conhecimentos suficientes relativamente às obrigações e direitos alfandegários, para que sejam executadas de forma eficaz, de modo a evitar qualquer irregularidade. A Autoridade Tributária e Aduaneira tem de possuir procedimentos de controlo interno (hipótese 1) para verificar se as

entidades estão a cumprir o que está definido na lei. Ora, devia ao não cumprimento das regras impostas por lei e também à elevada carga fiscal, que ao longo dos anos têm-se verificando um incremento significativo, nem sempre as empresas cumprem as formalidades alfandegárias e por isso é que ocorre a fraude alfandegária. Perante esta realidade, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem de recorrer ao procedimento de inspeção tributária (hipótese 2 e 3) para efetuar a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e eventualmente prevenir futuras infrações. Tendo em consideração a complexidade do tema abordado, e no sentido de determinar a veracidade das hipóteses mencionadas anteriormente com um elevado nível de fiabilidade, recorreremos à realização de inquéritos direcionados a Auditores e Inspectores Tributários⁶³ para melhor compreender o papel destes no combate à fraude aduaneira, e se são da opinião de que as ferramentas utilizadas para colmatar esta irregularidade/ilegalidade estão a ser as mais corretas e eficazes. O método misto foi a técnica utilizada para responder às questões de investigação.

O modelo de análise evidencia como as hipóteses de análise se interrelacionam para assim dar resposta às questões de investigação. A figura seguinte ilustra esta inter-relação entre as hipóteses definidas com uma ponderação equitativa de 33,33%.

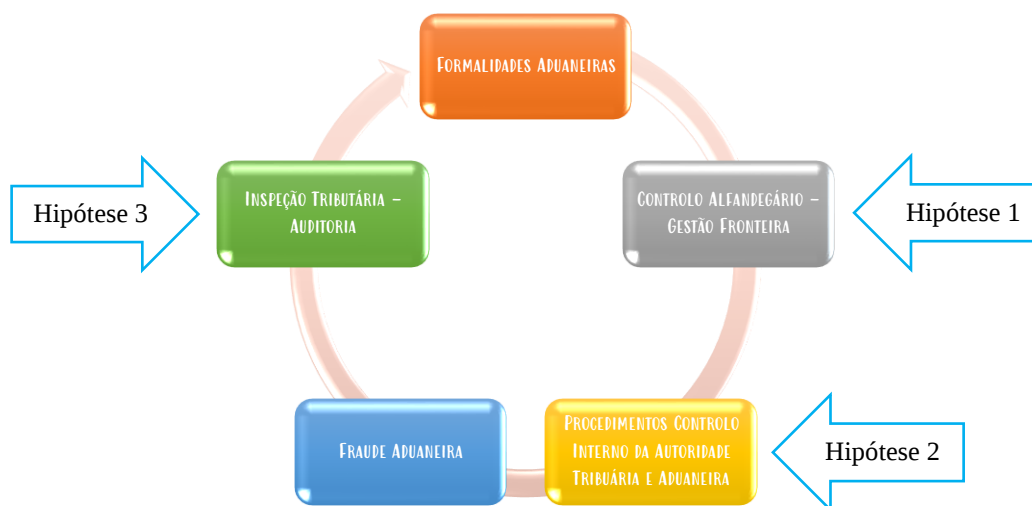


Figura 4 - Modelo de Análise. Fonte: Elaboração Própria

⁶³ O Inspetor Tributário é responsável pelo cálculo das obrigações fiscais, contribuindo para o controlo da integridade e pontualidade das receitas do Estado.

Introdução

O instrumento de recolha de dados utilizado foi o inquérito por questionário por oferecerem um grau maior de flexibilidade e fiabilidade nas respostas, uma vez que o tema em questão é de extrema complexidade e assim indo ao encontro dos objetivos deste estudo.

“O inquérito por questionário é uma técnica de recolha de dados adaptável às diferentes metodologias, cujo nível de resultados não depende de si mesmo, mas, sim, da forma como é construído pelo investigador, o inquérito por questionário, enquanto instrumento de recolha de dados, tem como principal fator atrativo o facto de gastar o mesmo tempo seja qual for o tamanho da amostra. Um questionário é por norma aplicado a um conjunto de indivíduos (inquiridos), sobre os quais se pretende recolher informações (dados) para analisar, interpretar e retirar conclusões, tendo em vista responder aos objetivos da investigação. O conjunto total de inquiridos, cuja definição da natureza e da dimensão é da responsabilidade do investigador, constitui a população, ou universo, do estudo.” (Santos,2021; p.3 e 10).

Tendo em consideração as hipóteses apresentadas anteriormente, foram definidos um conjunto de objetivos e temas mais pertinentes a serem abordados, sendo que a estrutura e a elaboração das questões foram realizadas para cada objetivo. Após a elaboração das questões de investigação, estas foram colocadas à análise da orientadora Doutora Ana Paula Rocha, que retificou o seu conteúdo, a clareza da linguagem e a conformidade dos objetivos da investigação. Depois de as perguntas serem validadas obteve-se a versão final evidenciada no anexo VI. O inquérito foi enviado por correio eletrónico (anexo V) para inquiridos específicos e com a indicação de reencaminhamento para outros profissionais da área que também tenham disponibilidade para facultar o seu contributo. No caso em apreço, em média, os inquéritos duraram 10-15 minutos e encontravam-se estruturadas com 4 questões direcionadas a Inspectores Tributários e Auditores. Os inquéritos foram realizados presencialmente ou à distância consoante a disponibilidade do inquirido durante o mês de junho de 2023, sendo garantida a total confidencialidade da identidade pessoal dos inquiridos.

4 Recolha e tratamento de Dados

4.1 Análise da Amostra

O inquérito foi realizado a quatro inquiridos externos ao ISCAP. Conforme foi anteriormente referido, a amostra é constituída por profissionais com efetiva experiência na área da Auditoria Aduaneira (designadamente, Inspetores Tributários e Auditores⁶⁴), tendo em vista garantir a recolha de respostas com um elevado grau de fiabilidade num tema de elevada complexidade, de modo a aferir se as formalidades aduaneiras se encontram a ser bem implementadas para mitigar o risco de fraude aduaneira. Em termos de género, 50% dos inquiridos identificaram-se como sendo do género masculino e 50% do género feminino. A atividade profissional dos inquiridos é de 25% Auditor Interno na Autoridade Tributária e Aduaneira na área aduaneira (DSAI-DAA), 50% Inspetor Tributário e Aduaneiro e 25% confidencial ou inexistente.

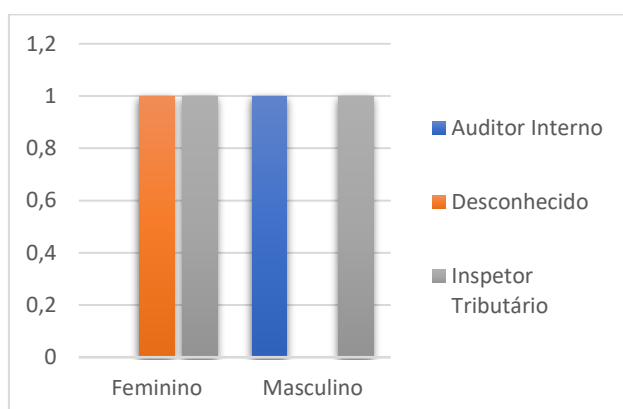


Figura 5 - Tamanho Amostra. Fonte: Elaboração própria

4.2 Análise dos dados

Os dados recolhidos, através das quatro perguntas de investigação, serão apresentados, interpretados e discutidos em termos individuais, de modo a permitir uma melhor compreensão dos dados obtidos em cada uma das questões, de forma a testar as hipóteses formuladas e assim explicar se os dados obtidos confirmam, ou não, a afirmação. No anexo VII são apresentadas as respostas dos inquiridos por cada hipótese elaborada.

⁶⁴ A forma de seleção destes profissionais está relacionada com a elevada experiência e conhecimento na área alfandegária, contribuindo para respostas mais fiáveis e verdadeiras, aumentando a fiabilidade das respostas.

H1 - O controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser eficaz

Como referido no capítulo II, são muitas as formalidades aduaneiras impostas pela UA para controlar a entrada e saída das mercadorias nos diversos EM da UE. O não cumprimento das formalidades aduaneiras é uma realidade cada vez mais presente, devido em parte ao aumento significativo de impostos aduaneiros, e é por isso necessário um controlo mais apertado por parte das Autoridades Tributárias e Aduaneiras, levando a UA a procurar e a implementar medidas cada vez mais eficazes.

Dos quatro inquéritos realizados, 100% dos inquiridos afirmam que, em Portugal, os procedimentos aduaneiros atuais para colocar em prática as formalidades impostas na Legislação Aduaneira são eficazes, pois existe o cumprimento da Legislação Comunitária Aduaneira. Porém, 50% dos inquiridos acreditam que existe a necessidade de melhoramento constante dos sistemas e procedimentos utilizados. Em seguida, apresento um resumo das perspetivas dos inquiridos:

<i>R1</i>	<i>R2</i>	<i>R3</i>	<i>R4</i>
Sim, porque: - As formalidades aduaneiras são eficazes na sua vertente adjetiva; - Cumprimento da Legislação Comunitária Aduaneira; - Melhoramento contínuo do controlo aduaneiro, pela implementação de novas medidas.	Sim, porque: - As formalidades aduaneiras são comunitárias.	Sim, porque: - Existe uma diversidade de procedimentos, em que engloba cruzamentos de dados entre os EM, levando a um controlo eficaz.	Sim, porque: - As formalidades e os procedimentos implementados para fazer fase ao elevado número de trocas comerciais, são continuamente ajustados às necessidades da UE e por isso, eficazes.

Tabela 3 - Resumo das respostas da H1. Fonte: Elaboração Própria

O procedimento aduaneiro inicia-se com a entrega da declaração sumária de entrada na estância aduaneira e prossegue com o início da fase preparatória, a fase constitutiva e a fase integrativa da eficácia. Todas estas fases estão a ser bem implementadas e o facto de os procedimentos estarem interligados permite um controlo mais eficaz e eficiente. Apesar disso, a UE possui a obrigação de melhorar continuamente os meios de aplicação das formalidades já definidas, conforme destacado pelos inquiridos, a falta de interoperabilidade dos sistemas utilizados constitui um grande obstáculo à realização de progressos na conclusão do mercado único digital no que diz respeito aos controlos aduaneiros, sendo que a criação da Janela Única Aduaneira prevista no Regulamento (UE)

2399/2022 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de novembro, constitui uma das medidas essenciais na sua perfeição.

A declaração aduaneira é um elemento fulcral para o início do procedimento aduaneiro, uma vez que permite a correta aplicação de taxas e demais imposições a uma determinada mercadoria. Neste sentido, a UE, e de forma a agilizar a leitura e validação dos dados presente na declaração aduaneira e de validar as formalidades não-aduaneiras, produziu a Janela Única Aduaneira da UE (EU CSW-CERTEX). De acordo com o Regulamento (UE) 2022/2399 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de novembro este sistema vai permitir uma verificação automática de formalidades aduaneiras e formalidades não-aduaneiras através de serviços eletrónicos prestado a nível nacional e a nível da UE para facilitar a partilha de informação e a cooperação digital entre as Autoridade Tributária e Aduaneira, no sentido de tornar o processo de desalfandegamento mais eficiente e mais seguro. Para além da implementação desta inovadora ferramenta, a UE deve continuar a reunir os seus esforços no sentido de tornar as formalidades aduaneiras mais seguras. Consequentemente, deve existir mais foco na fase constitutiva, nomeadamente nas mercadorias com regime aduaneiro especial. As mercadorias sujeitas a este tipo de regime especial, em conformidade com o art.º 210.º do CAU, podem optar por inserir as mercadorias num regime de armazenamento, regime de trânsito, regime de utilização específica e regime de aperfeiçoamento.

Apesar da implementação da Janela Única Aduaneira da UE facilitar a leitura dos dados de mercadorias – UE e de identificar mais rapidamente as mercadorias não – UE, deve ser implementado mais controlo físico nos entrepostos aduaneiros e zonas francas, para diminuir as mercadorias extraviadas ou a manipulação de dados aduaneiros. Apesar de nestes postos de armazenamento, a aplicação de taxas e regras são utilizadas de forma mais benevolente, uma maior fiscalização torna-se essencial para que a aplicação de taxas seja efetuada de forma mais adequada e justa. O mesmo se aplica a mercadorias que circulam com o regime de trânsito. Embora as mercadorias com este tipo de regime tenham a obrigatoriedade de apresentar um comprovativo de garantia da sua identificabilidade nas estâncias de partida e destino no prazo fixado pelas Autoridades Tributárias e Aduaneiras, as mercadorias – UE podem efetuar a circulação dos bens de um ponto para o outro no TAU atravessando um país ou território fora do TAU sem necessidade de alteração do seu estatuto aduaneiro, o que origina mais desvios de bens

para fins, por vezes, inadequados. Por conseguinte, é essencial mais e melhor fiscalização nas mercadorias sujeitas a este tipo de regime.

Conclui-se assim que, a Hipótese 1 com a afirmação “*O controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser eficaz*” é validada.

H2 - Procedimentos de controlo interno da Autoridade Tributária e Aduaneira no combate à fraude são suficientes

São inúmeros os tipos de fraude aduaneira conhecidos, no entanto, é uma realidade difícil de detetar. Os procedimentos de controlo interno utilizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira não são por si só suficientes para determinar e detetar a fraude aduaneira, sendo que o aperfeiçoamento dos sistemas usados e a abordagem da inteligência artificial é uma das medidas mais importante a implementar.

Com as respostas obtidas podemos constatar que, “*a falta de alinhamento entre as formalidades não aduaneiras da União e as formalidades aduaneiras dá origem a obrigações de prestação de informações complexas e onerosas para os operadores, a processos de desalfandegamento de mercadorias ineficientes, propícios a erros e a fraudes e a custos adicionais para os operadores económicos*” e acrescentam ainda que, “*A falta de interoperabilidade dos sistemas utilizados por essas Autoridades Tributárias e Aduaneiras e outras autoridades constitui um grande obstáculo à realização de progressos na conclusão do mercado único digital no que diz respeito aos controlos aduaneiros*”. Portanto, uma forma de colmatar este obstáculo e assim ser possível uma maior uniformidade no comércio internacional, é a implementação do sistema “sine qua non” da Janela Única Aduaneira. Os procedimentos de controlo interno até ao momento implementados, não são suficientes para combater a fraude aduaneira, sendo que deve existir um melhoramento constante dos sistemas utilizados. Em seguida, é apresentado um resumo das perspetivas dos inquiridos:

<i>R1</i>	<i>R2</i>	<i>R3</i>	<i>R4</i>
Não, porque: - A falta de alinhamento entre formalidades aduaneira e não aduaneiras origina processos de desalfandegamento de mercadorias ineficientes, levando ao surgimento de fraudes e erros; - Falta de interoperabilidade dos sistemas constitui um grande obstáculo. Os sistemas devem estar em constante mudança.	Sim são necessárias, no entanto não são suficientes para combater a fraude.	Sim são necessárias, no entanto não são suficientes para combater a fraude, pois o sistema tem de estar cada vez mais apto as grandes trocas de mercadorias.	Não são necessárias, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem de estar em constante atualização e melhoramento para uma abordagem mais inteligente dos controlos aduaneiros.

Tabela 4 – Resumo das respostas da H2. Fonte: Elaboração Própria

A falta de alinhamento entre as formalidades não aduaneiras da UE e as formalidades aduaneiras originam processos de desalfandegamento complexos e demorados, favoráveis a erros e a fraudes. A falta de interoperabilidade dos sistemas utilizados também constitui um obstáculo à realização de progressos na conclusão do processo de digitalização e aumenta a probabilidade de ocorrência de fraude aduaneira.

Por conseguinte, a UE necessita de estar em constante atualização e melhoramento para fazer face à evolução da fraude aduaneira. Por isso, foi implementado na UE o sistema EU CSW-CERTEX que está adaptado para prevenir ataques aos sistemas aduaneiros e não aduaneiros, integrando medidas de cibersegurança e técnicas adequadas, bem como instrumentos de segurança, que através da utilização de ferramentas assistidas por inteligência artificial é possível detetar infrações que estão sujeitas a controlo aduaneiros. O Relatório do TCE de 2021 relacionado com os Controlos Aduaneiros evidencia de forma clara a preocupação da Comissão Europeia em aplicar medidas a todos os EM para uniformizar os controlos aduaneiros para evitar importadores fraudulentos, e assim “colocar em prática uma capacidade de análise e coordenação plena a nível da UE”. A apresentação da nova Reforma Aduaneira da UE pela Comissão Europeia, em 17 de maio de 2023, evidencia a necessidade de dispor de uma resposta eficaz para colmatar o aumento significativo de comércio. A implementação de uma nova Plataforma de Dados Aduaneiros da UE vai permitir uma nova abordagem em diferentes áreas, nomeadamente o impacto nas empresas, no comércio eletrónico e nos controlos aduaneiros, integrando toda a informação da cadeia de abastecimento numa linha única de todos os EM, assegurando o cumprimento das normas da UE, contribuindo para um mercado único mais seguro e isento de fraudes. Esta plataforma vai ainda permitir que todos os EM

tenham acesso em tempo real a todas as informações, tornando assim possível responder de forma eficaz aos riscos de forma atempada, uma vez que, este processo ajudará as Autoridades Tributárias e Aduaneiras a centralizar os seus esforços em temas que suscitem mais problemas, como por exemplo, a cobrança inadequada de direitos e impostos.

Somo de concluir que a implementação destas novas medidas, por parte da UE, reduzirá significativamente o risco de fraude aduaneira, no entanto, tem de estar em constante aperfeiçoamento.

Portanto, tendo em consideração os comentários referidos anteriormente, conclui-se que a Hipótese 2 com a afirmação “*Procedimentos de controlo interno da Autoridade Tributária e Aduaneira no combate à fraude são suficientes*” é validada.

H3: Inspeção Tributária desempenha um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira

Para determinar a veracidade da Hipótese 3 foram realizadas duas questões aos inquiridos.

Q1: A Autoridade Tributária e Aduaneira, e no âmbito da prevenção da fraude aduaneira, possui um SSA e um SIIAF. Estes sistemas serão suficientes para combater a fraude aduaneira?

Concerne a dúvida se em Portugal atualmente os sistemas utilizados em Portugal estão a ser até ao momento suficientes para combater a fraude aduaneira. Na realidade, tendo em consideração o elevado número de trocas comerciais, estes sistemas são suficientes, no entanto, devem ser continuamente melhorados e exploradas novas ferramentas de controlo interno. De acordo com os inquéritos realizados, os sistemas implementados em Portugal, “*nunca serão suficientes; quando muito complementares de todo com conjunto de controlos efetuados pelas alfândegas*”, no entanto, referem que, “*Os Serviços Centrais através da DSAFA, gerem todo o sistema de combate à fraude aduaneira, e fazem um plano anual de inspeção que é levado a cabo pelas Divisões Operacionais e Alfândegas. Em função do seu resultado, poderão alterar-se alguns dos critérios de risco em vigor, tornando-me cada vez mais eficiente na perspetiva do combate à fraude, mas também na facilitação do desembaraço aduaneira das mercadorias. Aliás, o grande objetivo das*

alfândegas mundiais é conseguirem o equilíbrio entre a facilitação e o controlo de modo que os cumpridores sejam ajudados e os não cumpridores penalizados”.

Em Portugal, diariamente está em funcionamento o SSA, o SIIAF que permite a recolha, o tratamento e difusão de informação e o Centro Nacional de Análise de Risco que avalia constantemente o risco matéria de segurança e proteção. Através do sistema de controlo interno da Autoridade Tributária e Aduaneira, estes sistemas devem ser avaliados e continuamente aperfeiçoados para eventualmente detetarem falhas ou erros que possam colocar em causa o seu desempenho operacional e assim mitigar a fraude aduaneira.

A UE continua a estudar novas medidas para implementar a nível europeu para facilitar e agilizar o processo de desalfandegamento das mercadorias, de forma a tornar o processo mais eficaz e assim uniformizar os controlos aduaneiros. Uma das medidas que Portugal e os restantes países da UE vão ter de implementar, através da inteligência artificial, é a Janela Única Aduaneira da UE, que vai facilitar o processo de digitalização dos documentos necessários para o desalfandegamento das mercadorias permitindo que o controlo aduaneiro seja mais harmonizado e eficiente, melhorando assim a interoperabilidade dos sistemas já existentes.

Em Portugal, e apesar de os procedimentos atuais estarem a ser bem implementados, devem ser adotadas medidas internas mais eficazes para controlar os OEA, nomeadamente os despachantes oficiais. Isto porque, estes Operadores Económicos intervêm como representantes por conta de outrem e sob qualquer forma de representação o que pode levar ao extravio e manipulação de documentos e dados utilizados no processo de desalfandegamento, bem como coagir funcionários aduaneiros para facilitar no pagamento de taxas ou outras imposições. Aliás, o Relatório do TCE de 2023 sobre o programa que a UE implementa sobre Operadores Económicos Autorizados com o objetivo de facilitar os procedimentos aduaneiros deste tipo de operadores, afirma que este programa deve ser continuamente revisto e melhorado precisamente por ser um programa de risco variável. Outra medida que fazia sentido em Portugal, era aumentar o foco no transporte de mercadorias, mesmo antes da chegada das mercadorias à UE. Este controlo pode ser realizado pelo aperfeiçoamento do sistema ISC2 permitindo uma recolha mais eficiente dos dados relativamente a todas as mercadorias que entram, não só em Portugal, mas também na UE, garantindo uma melhor proteção do mercado único europeu.

Q2: *Concorda que o auditor externo possui um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira?*

O papel do auditor externo na deteção da fraude aduaneira é a pergunta de investigação que levanta mais dúvidas sobre a sua veracidade. Apesar de o auditor possuir um papel fundamental no nosso quotidiano, por conseguir emitir a sua opinião de forma fundamentada e preparar planos de ação estratégicos e recomendações para mitigar os riscos materialmente relevantes, no combate da fraude aduaneira ainda se constata algumas incertezas. Em conformidade com os inquéritos realizados, *“O auditor externo possui um papel importante na redução da fraude aduaneira”*, no entanto não possui um papel fundamental, porque a *“deteção será do verificador que analisa os formalismos e as declarações apresentadas, pois é neste âmbito que começa a sua deteção, podendo o elevar para um nível inspetivo. É essencial o papel quotidiano do verificador como uma das ferramentas da antifraude aduaneira e assegurar o estrito cumprimento da legislação comunitária e nacional devendo ser dotado de todas as ferramentas essenciais para o cumprimento da sua função, mais concretamente da área de informação e sistemas informáticos. A auditoria externa não é um fator essencial na luta antifraude, mas sim um dos contributos para a sua persecução”*.

R1	R2	R3	R4
- Em Portugal os sistemas adotados são suficientes, no entanto, precisam de aperfeiçoamento; - O auditor não possui um papel primordial na deteção da fraude aduaneira, bem como, a auditoria externa.	- Em Portugal os sistemas adotados não são suficientes, são sistemas que complementam o controlo efetuado nas alfândegas. Os Serviços Centrais através da DSAFA realizam um plano anual de inspeção, permitindo analisar alguns critérios de risco essenciais no combate da fraude aduaneira; - O auditor externo pode ser um elemento importante na deteção da fraude se for conhecedor das temáticas aduaneiras. Apesar disso, as entidades que possui competências para fazer fase ao dilema da fraude aduaneira, são as Autoridades Tributárias e Aduaneiras nacionais e comunitárias.	- O auditor externo pode ter um papel importante no combate da fraude se possuir bons conhecimentos sobre as normas e leis aduaneiras.	- Em Portugal os sistemas adotados são suficientes, no entanto, precisam cada vez mais de sistemas automáticos para que a deteção da fraude seja detetada mais rapidamente, nomeadamente, através da inteligência artificial; - O auditor possui um papel importante no combate da fraude aduaneira, no entanto, é necessário um organismo maior, nomeadamente, a União Europeia.

Tabela 5 - Resumo das respostas da H3. Fonte: Elaboração Própria

Efetivamente, o auditor é um elemento essencial no combate à fraude, na medida em que possua bons conhecimentos na área em análise. Tendo em consideração as respostas anteriores, o auditor para emitir uma opinião sem reservas, deve possuir bons conhecimentos sobre as formalidades aduaneiras e das práticas da UA, sob forma de emitir a sua opinião de forma verdadeira e apropriada. Por conseguinte, a auditoria externa não é uma ferramenta essencial no combate da fraude aduaneira, no entanto, contribui para a sua deteção e posterior investigação.

De forma a reduzir o risco de auditoria, é apresentada na tabela seguinte alguns procedimentos de avaliação de risco que o auditor deve realizar para detetar fraude aduaneira.

	Procedimentos de avaliação do risco	Conclusão
Primeira Fase	-Conhecimento da Entidade e do meio envolvente, nomeadamente compreender os sistemas de informação e de controlo interno; -Verificar o funcionamento dos sistemas de controlo interno da Autoridade Tributária e Aduaneira e compreender as políticas e formalidades aduaneira; -Verificar se todos os registos e documentos referentes à importação das mercadorias, nomeadamente as declarações aduaneiras estão registadas acordo com a legislação aduaneira; -Analisar se os documentos utilizados pelos despachantes aduaneiros estão em conformidade com a Legislação Aduaneira (por exemplo, investigar documentos contabilísticos e verificar diferenças de câmbio nos pagamentos e recebimentos); -Comparar a declaração de importação ou exportação com a fatura comercial, certificado de origem, valor aduaneiro, e consequentemente o método utilizado, o país de origem ou destino, o peso da mercadoria e eventuais benefícios fiscais aplicáveis aos impostos de importação.	O auditor tem capacidade para compreender os métodos utilizados pela empresa no processo de importação e exportação de bens, e de emitir a sua opinião sobre possíveis procedimentos estratégicos a implementar pela empresa para se tornarem mais eficientes em tempo e em custos.
Segunda Fase	-Determinar os erros e omissões que sejam materialmente relevantes e que possam gerar penalidades graves; -Verificar a veracidade da informação presente na documentação aduaneira - dados sobre o exportador /importador e detalhe do produto (tipo de transação, quantidade, aplicação preferencial de tarifas e descrição da mercadoria); e -Validação de procedimentos aduaneiros aplicáveis e possíveis consequências/ obrigações.	O auditor já tem a capacidade de localizar os erros e de estabelecer uma estratégia para a correção destes e de definir o risco de materialidade

Terceira Fase	-Conferência do valor de inventário e verificar se esta registado em conformidade com as leis e deveres aduaneiros, através da contagem física das mercadorias adquiridas e comparar com os valores que se encontram registados nas declarações aduaneiras; -Verificar se existe mercadorias em regime especial de armazenamento ou depósito temporário e compreender a sua finalidade;	
Quarta Fase	-Identificar possíveis retificações evidenciadas nas declarações aduaneira e conferir se a entidade vai implementar medidas complementares para evitar a incidência de erros.	O auditor consegue emitir a sua opinião de forma fundamentada numa estratégia que permita simplificar o processo alfandegário, através de recomendações e preparação de planos de ação para a empresa mitigar os riscos materialmente relevantes para que seja possível um crescente desenvolvimento empresarial.

Tabela 6 - Exemplos de Procedimentos do Auditor no combate à fraude aduaneira. Fonte: Elaboração própria

Todos os dados obtidos na realização de uma auditoria, bem como os procedimentos de auditoria utilizados, tal como a prova de auditoria e as conclusões a que o auditor chegou, devem ser suportados por documentos (papéis de trabalho) para existir prova segura do seu trabalho. Como tal, a implementação dos procedimentos de avaliação de risco acima referidos revela-se de grande importância.

Não obstante, importa salientar que, no futuro, o trabalho de auditoria vai ser mais facilitado com a implementação da Janela Única e de outros sistemas automáticos, pois com a implementação de um mercado único digital, a deteção da fraude vai ser quase automática, o auditor vai apenas ter de conferir os dados evidenciados nos sistemas, o que me leva a concluir que o “*papel do auditor no combate da fraude aduaneira*” vai ser cada vez mais automático.

Portanto, tendo em consideração os comentários referidos anteriormente, o Auditor Externo não possui um papel fulcral no combate da fraude aduaneira, conclui-se que a Hipótese 3 com a afirmação “*Inspeção Tributária desempenha um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira*” é não validada.

4.3 Interpretação dos resultados

Tendo em consideração o conjunto de hipóteses (H1, H2 e H3) apresentadas anteriormente, vão ser analisadas segundo um modelo de análise predefinido, que é evidenciado no quadro seguinte. Para o modelo de análise foi atribuído uma ponderação equitativa entre as hipóteses de 33,33% do total. Na tabela seguinte, apresenta-se a validação das hipóteses elaboradas em relação ao modelo de análise.

Hipóteses	Resultado				Validação global %	Conclusão da Hipótese
	R1	R2	R3	R4		
H1: 33,33% O controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser eficaz	Sim – 25%	Sim – 25%	Sim – 25%	Sim – 25%	33,33%	Validada
H2: 33,33% Procedimentos de controlo interno da Autoridade Tributária e Aduaneira no combate à fraude são suficientes	Não – 0%	Sim – 25%	Sim – 25%	Não – 0%	16,66%	Validada
H3: 33,33% Inspeção Tributária desempenha um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira	Sim – 25%	Não – 0%	Não – 0%	Sim – 25%	16,66%	Não validada
	Não – 0%	Não – 0%	Sim – 25%	Não – 0%	8,33%	

Tabela 7- Validação das hipóteses em relação ao modelo de análise. Fonte: Elaboração própria

Para a elaboração do modelo de análise demonstrado na tabela anterior foram apresentadas por respostas dadas as questões de investigação. Tendo em consideração que a amostra é constituída por 4 inquiridos, cada resposta afirmativa (Sim) foi atribuída a ponderação de 25%, para respostas negativas ou não respondidas (Não) foi definida a ponderação de 0%.

Em síntese, e de acordo com a tabela 7, pode concluir-se que, das três hipóteses apresentadas inicialmente, duas foram validadas e uma foi não validada. Por conseguinte, podemos aferir que as formalidades aduaneiras definidas pela UA estão a ser bem implementadas no comércio de mercadorias, no entanto, devem ser continuamente melhoradas, através da inteligência artificial, de forma a agilizar o processo de desalfandegamento, assegurando a segurança e proteção da UA. Quanto à existência de Fraude Aduaneira na UE, sem dúvida que existe, e que é uma realidade presente na UE, por isso, concerne a preocupação de permitir um bom funcionamento do mercado interno, melhorando incessantemente as políticas e as normas aduaneiras, de forma a mitigar tal facto ilegal. Em resposta ao dilema principal desta dissertação, quanto ao papel do auditor no combate da fraude aduaneira, e em conformidade, com os inquéritos realizados, o auditor externo não desempenha um papel fundamental na deteção deste tipo de fraude, na medida, e na sua maioria, em que não é conhecedor das temáticas aduaneiras. É necessário um organismo com grandes dimensões quanto ao conhecimento necessário para solucionar este tema, ou seja, a UE.

Conclusão

A UA e o TCE têm evidenciado a necessidade de implementar uma maior e melhor cooperação e coordenação entre os EM, para facilitar as trocas comerciais. No presente estudo, pode-se entender que os procedimentos aduaneiros atualmente existentes para a implementação das formalidades aduaneiras são eficazes, uma vez que admite o cumprimento da Legislação Comunitária Aduaneira, no entanto não são suficientes, sendo recomendável o respetivo melhoramento contínuo tendo em vista a agilização do processo em todos os EM. Com efeito, os controlos aduaneiros realizados para validar a conformidade das formalidades aduaneiras são colocados em causa devido à falta de interoperabilidade dos sistemas utilizados entre os EM o que constitui um grande obstáculo à realização de progressos na conclusão do mercado único digital, aumentando a probabilidade de ocorrência de fraude aduaneira. De igual forma, os procedimentos de controlo interno usados pela Autoridade Tributária e Aduaneira não são suficientes para detetar de forma automática a fraude aduaneira, razão pela qual o aperfeiçoamento dos sistemas utilizados pelos EM e uma nova abordagem da inteligência artificial é uma das medidas mais importante a implementar.

De forma a promover a uniformização e a harmonização dos procedimentos aduaneiros e controlos aduaneiros, bem como a interoperabilidade fragmentada dos sistemas, a Autoridade Tributária e Aduaneira implementou novas medidas estratégicas eficazes para agilizar o processo de desalfandegamento. A DG TAXUD desenvolveu o EU CSW-CERTEX para o desalfandegamento das mercadorias, permitindo validar de forma automática o cumprimento de formalidades não aduaneiras, permitindo assim o intercâmbio de informações entre os sistemas aduaneiros e não aduaneiros dos EM. A criação da Janela Única Aduaneira da UE e da Plataforma de Dados Aduaneiros também de sublinhar, por serem medidas eficientes que, através do recurso da inteligência artificial, visam combater o comércio desleal e ilegal, com o objetivo de proteger os interesses financeiros da UE e de simultaneamente garantir a segurança e proteção das pessoas e do ambiente. Importa também destacar que a nova Reforma Aduaneira da UE evidencia que, através do processo de digitalização vai ser possível efetuar o desalfandegamento das mercadorias de forma quase automática, sem papel, porque as declarações aduaneiras vão ser validadas por uma abordagem de controlo mais inteligente e baseado em dados, o que levará a processos de desalfandegamento mais rápidos e mais acessíveis, levando ao cumprimento das formalidades aduaneiras, contribuindo para a

deteção mais rápida da fraude aduaneira e originado assim um mercado mais seguro. Contudo, existe ainda diversos aspetos que podem (e devem) continuar a ser melhorados de forma a permitir uma maior eficácia no controlo e deteção da fraude aduaneira. Os sistemas SSA e SIIAF utilizados em Portugal são considerados satisfatórios por permitirem a recolha, o tratamento e difusão de informação e a análise do risco em matéria de segurança e proteção, tais sistemas devem ser continuamente melhorados e exploradas novas ferramentas de controlo interno que permitam a deteção de eventuais falhas ou erros que possam colocar em causa o seu desempenho operacional (minimizando, consequentemente, a fraude aduaneira).

Em resposta ao principal objetivo desta dissertação, a Auditoria Aduaneira, realizada por Inspectores Tributários e Auditores, exerce um papel importante na deteção da fraude aduaneira, no entanto não possui um papel fundamental, porque a validação dos dados aduaneiros será realizada muito antes de chegar ao Auditor. A implementação de um mercado digital facilita a deteção da fraude aduaneira de forma antecipada e automática. Para além disso, o Auditor Externo é importante nesta temática quando possui conhecimentos técnicos solidificados na área alfandegária. Por isso, a Auditoria Externa não é uma ferramenta essencial na luta antifraude, no entanto contribui para a sua deteção e posterior investigação.

As novas medidas implementadas para UA, nomeadamente a transformação digital, são eficazes e permitem reduzir significativamente o risco de fraude aduaneira, no entanto é necessário que os sistemas sejam constantemente revistos e aperfeiçoados para fazer face aos avanços tecnológicos, introduzindo novas abordagens sobre o tratamento de dados de melhor qualidade. Apesar disso, e como salienta o TCE no relatório de 2023, deve ser efetuada uma análise mais cuidada sobre os OEA, nomeadamente sobre os despachantes porque representam um risco variável, uma vez que intervêm como representantes por conta de outrem, podem manipular dados aduaneiros. Deve existir mais foco nas importações provenientes do comércio eletrónico (e-commerce) para validação das regras de segurança dos produtos, pelo melhoramento de partilha de dados entre as Autoridades Tributárias e Aduaneiras e os OE, a fim de assegurar o risco associado a estas transações. Como tal, a UA deve continuamente aperfeiçoar e implementar novas medidas para reforçar a segurança da cadeia de abastecimento e a proteção dos interesses financeiros da UE.

Este caminho é longo e ainda existe muito que implementar!

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Referências Bibliográficas

Applied Data Science Track Paper (2020): ***“DATE: Dual Attentive Tree-aware Embedding for Customs Fraud Detection”***.

ARAUJO Clayton, LOURENÇO Sandra (2022): ***“A OMA - Organização mundial das aduanas e seu papel institucional para uma nova governança do comércio exterior”***

Autoridade Tributária e Aduaneira (2015): ***“STADA – Exportação: Documentos de autorização e certificação de saída”***

CARMO, Maria da Conceição Melo da Silva Gomes (2012): ***“Competências na Exportação e Enquadramento no Direito Aduaneiro”***. Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

CASTANHEIRA, Maria João Lopes (2016): ***“Reflexão sobre as garantias conferidas ao operador económico quando dadas pela instrução e decisão do Processo Técnico de Contestação no Conselho Técnico Aduaneiro, órgão com competência técnica na matéria e a decisão atual que é de uma pessoa só”***. Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

CATTA, Maria Eugênia Padoan (2017): ***“Interposição Fraudulenta Na Importação De Mercadorias: Breves Apontamentos (Fraudulent Interposition in Import Operation of Goods)”***. Paper

CHALENDARD Cyril, DUHAUT Alice, FERNANDES Ana M., Aaditya Mattoo, Gael Raballand, Bob Rijkers (2020): ***“Does Better Information Curb Customs Fraud?”***. CESifo Working Papers

DIGIAMPIETRI Luciano, ROMAN Norton, MEIRA Luís, FILHO Jorge (2008): ***“Uses of Artificial Intelligence in the Brazilian Customs Fraud Detection System”***. Paper

ERKOREKA Mikel (2020): ***“The European Union Customs Administration and the Fight Against Fraud”***. Paper

Expert systems with applications (2018) ***“Data-driven fraud detection in international shipping”***. Scientific article (p. 193-202)

Guia de aplicação das ISA – Conceitos fundamentais e orientação prática (2018). Normativo técnico, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

KIM Sundong (2021): ***“Customs Fraud Detection in the Presence of Concept Drift”***. Paper

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2007): ***“Manual da Declaração Aduaneira de Importação”***. Direção de Serviços de Regulação Aduaneira

PARK, S., KIM, S., & CHA, M. (2022): ***“Knowledge Sharing via Domain Adaptation in Customs Fraud Detection”***. Proceedings of the AAAI Conference on Artificial Intelligence

PEREIRA, Tânia Carvalhais (2016): ***“Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro”***. Centro de Estudos Judiciários (p.19-35)

PEREIRA, Tânia Carvalhais (2015): ***“Temas de Direito Aduaneiro”***. Editor: Almedina

PRETO, António (2022): ***“Direito Aduaneiro”***. Editor: Nova Vega

Putting more union in the European Customs (2022): Ten proposals to make the EU Customs Union fit for a Geopolitical Europe, Report by the Wise Persons Group on the Reform of the EU Customs Union – Brussels March

RAPOSO, Ana Paula Calição (2020): ***“As Alfândegas ao serviço de uma cadeia de logística sustentável ”***. Boletim Ordem dos Despachantes Oficiais

Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2021)

SANTOS, José Carlos Cunha (2013): ***“Relatório de Atividade Profissional”***. Tese de Mestrado, Escola Superior de Tecnologia e Gestão

SHAABAN, Ossama (2015): ***“The link between the incurrence of customs debt and VAT - and the consequences and impact thereof”***. Lund University

WOLFFGANG Michael, HARDEN Kerstin (2016): ***“The new European customs law”***. World Customs Journal

WOLFFGANG Michael, OVIE Talke (2008): ***“Emerging issues in European customs law”***, World Customs Journal

Webgrafia

Autoridade Tributária e Aduaneira, Pauta Aduaneira [Disponível em <https://pauta.portaldasfinancas.gov.pt/pt/Pages/default.aspx>]

Comissão europeia [Disponível em <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/pt/content/rules-origin-0>]

Tribunal de Contas Europeu [Disponível em https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/european-court-auditors-eca_pt]

World Customs Organization [Disponível em <http://www.wcoomd.org/>]

Legislação

Diplomas legais

- DL n.º 198/90, de 19 de junho;
- DL n.º 445/99 de 3 de novembro;
- DL n.º 73/2010 de 21 de junho;
- Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho de 23 de julho de 1987;
- Regulamento (CE) n.º 765/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 julho;
- Regulamento (CE) n.º 1186/2009 - A legislação relativa ao regime de franquias aduaneiras da União;
- Regulamento (UE) N.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 09/10, que estabelece o Código Aduaneiro da União (CAU);
- Regulamento delegado (UE) N.º 2015/2446 da Comissão, de 28/07, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do CAU;
- Regulamento de execução (UE) N.º 2015/2447 da Comissão, de 24/11, que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do CAU;
- Regulamento delegado (UE) N.º 2016/341 da Comissão, de 28/07, as medidas transitórias disponíveis do CAU;
- Regulamento (UE) 2022/2399 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de novembro;
- Ato Delegado Código Aduaneiro da União (AD-CAU), março 2023;
- Ato de Execução Código Aduaneiro da União (AE-CAU), março 2023;
- Decisão de execução (UE) 2019/2151 da Comissão de 13 de dezembro;

- Os acordos internacionais que contenham disposições em matéria aduaneira na medida em que sejam aplicáveis na União.

Legislação Aduaneira Nacional

- DL nº 31370 de 15/12/1941 - Regulamento das alfândegas;
- DL nº 46311 27/04/1965 - Reforma Aduaneira;
- DL nº 289/88, 24/08 - Caução global para desalfandegamento;
- DL nº 31/2009, de 26/10- Armazéns de depósito temporário;
- DL nº 118/2011, de 15/12 - Lei orgânica da AT;
- DL nº 21/2013, de 15/02 e Portaria nº 149/2014, de 24/07 - Sistemas informáticos aduaneiros;
- Portaria n.º 320-A/2011 de 30/12
- Portaria nº 320-A/2011, de 30/12 Estrutura nuclear da AT;
- TFUE.

Legislação de Auditoria

- ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria;
- ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras;
- ISA 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente;
- ISA 320 – A Materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria;
- ISA 330 – As respostas do auditor a riscos avaliados;
- ISA 500 – Prova de Auditoria;
- ISA 505 – Confirmações Externas.

Anexo I – Certificado de Origem EUR.1

CERTIFICADO DE ORIGEM MERCOSUL MODELO				
1. Produtor Final ou Exportador (nome, endereço, país)		Identificação do Certificado (número)		
2. Importador (nome, endereço, país)		Nome da entidade emissora do Certificado endereço:		
3. Consignatário (nome, país)		cidade: País:		
4. Porto ou lugar de embarque previsto		5. País de Destino das Mercadorias		
6. Meio de Transporte Previsto		7. Fatura Comercial Número: Data:		
8. Nº de Ordem (A)	9. Códigos NCM	10. Denominação das Mercadorias (B)	11. Peso líquido ou quantidade	12. Valor FOB em dólares US\$)
Nº de Ordem		13. Normas de Origem (C)		
14. Observações:				
CERTIFICAÇÃO DE ORIGEM				
15. Declaração do Produtor Final ou do Exportador - Declaramos que as mercadorias mencionadas no presente formulário foram produzidas no e estão de acordo com as condições de origem estabelecidas no Acordo		16. Certificação da Entidade Habilitada: Certificamos a veracidade da declaração que antecede, de acordo com a legislação vigente.		
Data:		Data:		
Carimbo e Assinatura		Carimbo e assinatura		

Fonte: Fazcomex (2022)

Anexo II– Declaração Aduaneira

COMUNIDADE EUROPEIA		TIPO DE DECLARAÇÃO (1)		NRM	
DOCUMENTO DE ACOMPANHAMENTO DE TRÂNSITO/SEGURANÇA	Expedidor/Exportador (2)	Nº	Outro ICE (S32)	Formulários (3)	Dec. segur. (S00)
			001	Adições (5)	Total volumes (6)
					Massa bruta (kg) (35)
	Destinatário (8)	Nº	Número de referência (7)		
	Exemplar de devolução deve ser enviado à estância:				
	Data e hora de chegada ao primeiro local de chegada no território aduaneiro (S12)		Cód. país exped./expor. (15)	Cód. país destino (17)	
	Cód. método pagamento despesas transporte (S29)		Outros incidentes no decurso do transporte		VISTO DAS AUTORIDADES COMPETENTES (6)
	Identificação e nacionalidade do meio de transporte à partida (18)		Relação dos factos e das medidas tomadas (58)		
	Identificação e nacionalidade do meio de transporte activo na fronteira (21)				
	Modo transporte	Localização das mercadorias (30)			
	na fronteira (25)				
Local de carga (S17)	Local de descarga (S18)	Códigos do(s) país(es) de rota (S13)			
Número de referência do transporte (S10)					
Destinatário (segurança) (S06)	Nº	Expedidor (segurança) (S04)		Nº	
Transportador (S07)	Nº	Número de selo (S28)			
Transbordos (56)		Lugar e país:			
Ident. e nac. do novo meio de transporte:		Ident. e nac. do novo meio de transporte:			
Ctr. (1) Ident. Novo ctr.:		Ctr. (1) Ident. Novo ctr.:			
(1) Indicar 1 se SIM ou 0 se NÃO.		(1) Indicar 1 se SIM ou 0 se NÃO.			
VISTO DAS AUTORIDADES COMPETENTES (F)		Novos selos: Número:		marcas:	
Assinatura:		Assinatura:		Carimbo:	
☐ Dados já registados no sistema		☐ Dados já registados no sistema			
Responsável Principal/ titular YR (50)		Nº		ESTÂNCIA DE PARTIDA (C)	
Estâncias de paragens previstas (e países) (51)					
Garantia		Cód.		Estância aduaneira de destino (e país) (53)	
não válida para (52)					
CONTROLO PELA ESTÂNCIA ADUANEIRA DE PARTIDA (D)		CONTROLO PELA ESTÂNCIA ADUANEIRA DE DESTINO (E)			
Resultado:		Data de chegada:		Exemplar de devolução enviado	
Selos apostos: Número:		Controlo dos selos:		em	
marcas:		Observações:		após registo com o	
Prazo (data limite):				Nº	
				Assinatura:	
				Carimbo:	

Anexo III – Recomendações: Relatório do TCE 2021 – Controlos Aduaneiros

Recomendação 1 – Reforçar a aplicação uniforme dos controlos aduaneiros

“A Comissão deve reforçar a aplicação uniforme dos controlos aduaneiros tomando as medidas indicadas em seguida, que exigem o apoio e, caso necessário, a aprovação dos EM:

- a) intensificar as regras aplicáveis aos EM;*
- b) introduzir disposições na decisão CRF e regras nas orientações, a fim de assegurar que os riscos relacionados com as importações provenientes do comércio eletrónico são devidamente tidos em conta;*
- c) melhorar a qualidade dos sinais de risco, nomeadamente exigindo maior clareza e pormenor nas FIR elaboradas pelos EM; assegurando que são dadas instruções pormenorizadas sobre a forma de utilizar as FIR da UE e as comunicações de assistência mútua;*
- d) avaliar em que medida os perfis de risco dos EM abrangem diferentes tipos de declarações (normalizadas e simplificadas) e assegurar que as lacunas existentes são devidamente colmatadas;*
- e) desenvolver, colocar em funcionamento e assegurar a manutenção de bases de dados de risco à escala da UE para utilização pelos EM (contendo, por exemplo, listas de operadores económicos de interesse);*
- f) estabelecer mecanismos sólidos para o acompanhamento e a revisão da aplicação do quadro pelos EM”.*

Prazo: 2022

Recomendação 2 – Desenvolver e colocar em prática uma capacidade de análise e coordenação plena a nível da UE

“A Comissão deve criar uma função central a nível da UE para orientar melhor os esforços globais de controlo aduaneiro. Este centro deverá reunir os conhecimentos especializados da Comissão e dos EM, visando analisar os principais riscos financeiros no domínio aduaneiro e determinar as melhores formas de lhes dar resposta.

A Comissão deve analisar como o fazer de forma eficaz e sustentável. Os cenários potenciais podem incluir: a atribuição de mais responsabilidades aos grupos de trabalho existentes no domínio aduaneiro; a constituição de um serviço específico numa DG (ou uma estrutura interserviços entre a DG TAXUD, a DG BUDG e o OLAF); ou a criação de uma agência específica da UE.

A função central deve ter, entre outras, as atribuições seguintes:

- a) definir, por exemplo em termos de materialidade, os riscos que devem ser objeto de uma abordagem integrada (riscos pertinentes para a UE) e, em cooperação com os EM assegurar que esses riscos são adequadamente tratados;*
- b) desenvolver e colocar em prática capacidades eficazes de exploração de dados para realizar análises de dados a nível da UE e detetar os riscos pertinentes para a União;*
- c) explorar formas de desenvolver ferramentas informáticas de gestão dos riscos compatíveis com os sistemas de importação e de gestão dos riscos dos EM, de modo a permitir a aplicação direta e automática das recomendações de controlo para os riscos pertinentes para a UE”.*

Prazo: 2023

Anexo IV – Recomendações: Relatório do TCE 2023 – OEA

Recomendação 1 – Melhorar o quadro regulamentar

“A fim de melhorar o quadro regulamentar do programa da UE relativo aos OEA, a Comissão deve:

- a) definir em pormenor o conceito de "infrações graves e repetidas";*
- b) tornar obrigatório na legislação que as Autoridades Tributárias e Aduaneiras dos EM respondam a consultas sobre o cumprimento dos critérios de OEA;*
- c) nas Orientações relativas aos OEA, explicar o tratamento prioritário das remessas dos OEA selecionadas para controlo”.*

Prazo de execução: 2025

Recomendação 2 – Reforçar o atual quadro de medição do desempenho

“A Comissão deve, em conjunto com os EM reforçar o quadro comum para medir o desempenho do programa da UE relativo aos OEA”.

Prazo de execução: 2025

Recomendação 3 – Melhorar a gestão do programa relativo aos OEA

“Para alcançar os objetivos do programa da UE relativo aos OEA de aumentar o comércio legítimo e a segurança da cadeia de abastecimento, a Comissão deve acompanhar com regularidade a correta aplicação do programa relativo aos OEA ao abrigo da legislação do CAU e dos acordos sobre reconhecimento mútuo e, em especial:

- a) verificar regularmente se os EM concedem a todos os OEA os benefícios a que têm direito;*
- b) controlar se os EM coordenam as suas ações de acompanhamento dos OEA com estabelecimentos estáveis noutros EM;*
- c) verificar se os EM utilizam sistematicamente o sistema dos operadores económicos para registar todas as ações de gestão das autorizações de OEA”.*

Prazo de execução: 2025

Anexo V – Email enviado para os inquiridos

Ex.mos Senhores,

O meu nome é Sara Silva, sou Contabilista Certificada, e neste momento frequento o 2.º Ano do Mestrado em Auditoria lecionado no ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Fui também aluna de Licenciatura e Pós-Graduação em Fiscalidade.

No âmbito da tese que estou a desenvolver com o Tema “**O papel do auditor no combate à Fraude Aduaneira**” pretendo não só debruçar-me sobre a literatura existente a este respeito, mas também focar-me na realidade prática, recolhendo para este efeito testemunhos reais de profissionais da área.

É neste sentido que, por considerar que a sua experiência e os seus conhecimentos serão cruciais para o desenvolvimento da minha tese, solicito a sua colaboração na resposta às questões enviadas em anexo (com uma duração estimada de 10min).

Para o efeito, poderá escrever as suas respostas diretamente no ficheiro em anexo ou, caso tenha essa disponibilidade, para agendarmos uma data para a realização de um inquérito por questionário em formato presencial ou via ZOOM. Em qualquer dos casos, informo que será garantida a **total confidencialidade** nas respostas apresentas. Solicito ainda que a resposta a este inquérito seja realizada até ao dia **30 de junho de 2023**.

Agradecendo, desde já, a atenção dispensada, ficaria muito grata se me pudesse informar caso conheça algum profissional que possa dar também o seu contributo para este trabalho, respondendo a este questionário.

Com os melhores cumprimentos
Sara Silva

Anexo VI – Inquérito por questionário

ENTREVISTA NO ÂMBITO DE MESTRADO EM AUDITORIA

Nome do Entrevistado:

Cargo:

Data da Entrevista:

1. As formalidades aduaneiras que a Autoridade Aduaneira possui para efetuar o controlo da entrada das mercadorias em Portugal são, na sua opinião, as mais eficazes?
 - 1.1. Se sim, em que medida?
 - 1.2. Se não, que nova formalidade poderia ser implementada de forma a melhorar a gestão da fronteira externa?
2. Serão estas formalidades aduaneiras suficientes e necessárias para combater a fraude aduaneira?
 - 2.1. Se sim, em que medida?
 - 2.2. Se não, na sua opinião, o que pode ser melhorado?
3. A Autoridade Aduaneira, e no âmbito da prevenção da fraude aduaneira, possui um Sistema de Seleção Automática (SSA) e um Sistema Integrado de Informação da Inspeção Aduaneira (SIIAF). Estes sistemas serão suficientes para combater a fraude aduaneira?
 - 3.1. Que mecanismos podem ser melhorados ou implementados para agilizar o sistema de fiscalização alfandegária?
4. Concorde que o auditor externo possui um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira?
 - 4.1. Se sim, em que medida?
 - 4.2. Se não, na sua opinião, que outra pessoa ou entidade possui este papel fundamental?

Anexo VII – Respostas dos Inquiridos

H1 - O controlo da Autoridade Aduaneira deve ser eficaz

Q1: As formalidades aduaneiras que a Autoridade Aduaneira possui para efetuar o controlo da entrada das mercadorias em Portugal são as mais eficazes?

- R1 São eficazes na sua vertente adjetiva e no estrito cumprimento da legislação comunitária aduaneira e do regime sancionatório vigente no ordenamento jurídico nacional. Contudo, tendo em conta a sua aplicação no território aduaneiro da comunidade, a falta de alinhamento entre as formalidades não aduaneiras da União e as formalidades aduaneiras dá origem a obrigações de prestação de informações complexas e onerosas para os operadores, a processos de desalfandegamento de mercadorias ineficientes, propícios a erros e a fraudes e a custos adicionais para os operadores económicos. A falta de interoperabilidade dos sistemas utilizados por essas autoridades aduaneiras e outras autoridades constitui um grande obstáculo à realização de progressos na conclusão do mercado único digital no que diz respeito aos controlos aduaneiros. Portanto a implementação “sine qua non” da Janela Única Aduaneira prevista no Regulamento UE 2022/2399 de 23/11 é essencial na busca da sua perfeição.
- R2 As formalidades aduaneiras no controlo de entrada das mercadorias no TAU, são comunitárias e parece-me adequadas.
- R3 Sim, os procedimentos de controlo são vários e cruzados o que permite um controlo eficaz.
- R4 Na minha opinião, as formalidades e os procedimentos utilizados pela Autoridade Aduaneira são cada vez mais eficazes, a crescente globalização das economias, o aumento das trocas de bens entre países, exige que os procedimentos sejam cada vez mais eficientes.

H2 - Procedimentos de controlo interno da Autoridade Aduaneira no combate à fraude são suficientes

Q2: Serão estas formalidades aduaneiras suficientes e necessárias para combater a fraude aduaneira?

- R1 Não, ver resposta anterior.
- R2 São necessárias ainda que nunca se possa dizer que são suficientes. Se assim fosse, a fraude nunca se praticaria. Quem pratica a fraude está sempre um passo à frente das autoridades. À medida que se vão detetando novas práticas de fraude, as Autoridades tendem a introduzir os dados no sistema e daí surgem novos critérios de risco que ajudarão no seu combate.
- R3 Nunca se pode dizer que são suficientes. O combate á fraude é evolutivo; cada vez há mais necessidade de trabalhar grandes quantidades de informação e os procedimentos têm de se adequar a estas novas necessidades.
- R4 Necessárias nunca serão, todos sabemos que as economias ilegítimas, nomeadamente no que toca ao trafico de droga, e contrabando de outros artigos, procurarão sempre falhas nos procedimentos já implementados. Dessa forma, é necessário que a autoridade aduaneira se encontre em constante atualização e melhoramento. Uma abordagem mais inteligente dos controlos aduaneiros, tentando assim, um acesso a dados em tempo real, contando com a ajuda da inteligência artificial, auxiliando a intervenção humana.

H3 - Inspeção Tributária desempenha um papel fundamental na deteção da fraude aduaneira

Q3: A Autoridade Aduaneira, e no âmbito da prevenção da fraude aduaneira, possui um SSA e um SIIAF. Estes sistemas serão suficientes para combater a fraude aduaneira?

- R1 Os sistemas citados no ponto 3 serão suficientes. Todavia, serão sistemas que necessitam de aperfeiçoamento no sentido da alimentação de informação bem como da sua troca entre os vários sistemas vigentes na área aduaneira nacionais e comunitários e de automatismos de natureza informática que assegurem a sua interoperabilidade. A janela única aduaneira poderá também constituir uma melhoria nos sistemas em apreço.
- R2 Nunca serão suficientes; quando muito complementares de todo com conjunto de controlos efetuados pelas alfândegas. Os Serviços Centrais através da DSAFA, gerem todo o sistema de combate à fraude aduaneira, e fazem um plano anual de inspeção que é levado a cabo pelas Divisões Operacionais e Alfândegas. Em função do seu resultado, poderão alterar-se alguns dos critérios de risco em vigor, tornando-me cada vez mais eficiente na perspetiva do combate à fraude, mas também na facilitação do desembaraço aduaneira das mercadorias. Aliás, o grande objetivo das alfândegas mundiais é conseguirem o equilíbrio entre a facilitação e o controlo de modo que os cumpridores sejam ajudados e os não cumpridores penalizados.
- R3 Não possuo conhecimentos técnicos para poder responder a esta questão.
- R4 Tal como referido anteriormente, o aumento das transações entre países, é necessário que, existam cada vez mais, sistemas de seleção automática, para que a sua deteção de fraudes aduaneiras seja cada vez mais rápida. Pelo que foi referido na pergunta 2, a autoridade aduaneira encontra-se a explorar novas ferramentas, nomeadamente através da inteligência artificial. Todos estes mecanismos já utilizados, aperfeiçoados com a evolução tecnológica, será sem dúvida o caminho a continuar a percorrer. A união europeia é um dos pilares do mercado único, tendo como objetivo, facilitar e segurar a livre circulação de bens, seria importante proibir ou tentar reduzir as transações de vários artigos propensos a fraude, nomeadamente, armas e produtos nocivos para o ambiente. Assim como, a criação de alertas para mercadorias vinda de países onde exista uma maior probabilidade de risco.

H3 - Inspeção Tributária desempenha um papel fundamental na detecção da fraude aduaneira

Q4: Concorda que o auditor externo possui um papel fundamental na detecção da fraude aduaneira?

- R1 Não, o papel primordial na detecção será do verificador que analisa os formalismos e as declarações apresentadas, pois é neste âmbito que começa a sua detecção, podendo o elevar para um nível inspetivo. É essencial o papel quotidiano do verificador como uma das ferramentas da antifraude aduaneira e assegurar o estrito cumprimento da legislação comunitária e nacional devendo ser dotado de todas as ferramentas essenciais para o cumprimento da sua função, mais concretamente da área de informação e sistemas informáticos. A auditoria externa não é um fator essencial na luta antifraude, mas sim um dos contributos para a sua persecução.
- R2 Não. O auditor externo pode ser um elemento que ajude, caso seja conhecedor das temáticas aduaneiras que, como se sabe são enorme complexidade. As Autoridades aduaneiras, nacionais e comunitárias são as únicas que em minha opinião podem, porque têm esse poder, e as competências necessárias para prevenir e combater a fraude aduaneira. Os AEO – Operadores Económicos Autorizados, porque certificados pelas Autoridades Aduaneiras poderão ter aqui, também, um papel relevante.
- R3 Sim. Os “clientes” das alfândegas são historicamente constituídos por uma classe de operadores económicos muito conhecedores da regulamentação aduaneira, e que fazem vida da relação cliente /alfândega. Cada vez mais a globalização do comércio obriga a distinguir o trigo do joio de modo a deixar fluir o comércio legítimo e a concentrar esforços naqueles que tentam não cumprir as regras.
- R4 Não. O auditor externo possui um papel importante na redução da fraude aduaneira, no entanto, na minha opinião é necessário um organismo maior, nomeadamente a União Europeia, que estabelece regras e limitações, para que a circulação de bens essenciais continue a ocorrer normalmente, e que haja mais exigências e formalidades para artigos não tão essenciais. O crescente aumento do comércio eletrónico, torna mais difícil a fiscalização.