

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL**

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01098/12.4BEPRT	25 de fevereiro de 2021	Paulo Moura

**DESCRITORES**

Cac - código aduaneiro comunitário > Despachante oficial > Representação direta e representação indireta > Responsabilidade solidária.

**SUMÁRIO**

I. A representação direta, nos termos do artigo 5.º do CAC - Código Aduaneiro Comunitário - consubstancia uma atuação em nome e por conta de outrem, envolve uma transferência total da responsabilidade tributária nos casos de constituição de dívida aduaneira à luz do disposto no artigo 201.º, n.º 1, al. a) e b) do CAC.

II. Na representação direta não há responsabilidade solidária pela dívida tributária, tal como sucede nos casos de representação indireta (artigo 201.º, n.º 3 do CAC).

III. Quando tenha havido representação indireta (artigo 5.º do CAC), quer o declarante (representante), quer o importador (pessoa por conta do qual a declaração foi feita) são considerados devedores (artigo 210.º, n.º 3 do CAC), sendo-o a título solidário, por força do artigo 213.º do mesmo diploma, tal já não sucede nos casos de representação direta, como é o caso da situação do Recorrido.

**TEXTO INTEGRAL**

**Acordam em conferência os Juizes Desembargadores que compõem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:**

\*

A FAZENDA PÚBLICA interpõe recurso da sentença que julgou procedente a Impugnação deduzida por F. contra a liquidação de IVA e juros compensatórios, resultante da cobrança a posteriori n.º LEX/CA/PC-040/2011, no valor de € 3.382,98, referente à declaração de importação (DAU) n.º 2010PT000340226491.01, de 08/09/2010, emitida pela Alfândega de Leixões, por entender que o Impugnante deve ser responsabilizado como devedor do imposto, não obstante não ter atuado em nome próprio, pode o mesmo ser considerado devedor nos termos do artigo 201.º, n.º 3 do Código Aduaneiro Comunitário.

Formula nas respetivas alegações as **seguintes conclusões que se reproduzem:**

- I. O objeto do presente recurso é a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 09.11.2020, proferida nos autos em epígrafe, dando provimento à impugnação apresentada por F. - Despachante Oficial;
- II. A douta sentença recorrida padece de vício de violação da lei ao considerar que o Despachante ora recorrido não pode ser responsabilizado pela dívida aduaneira;
- III. Acontece que, se o mesmo não pode ser responsabilizado pelo facto de não ter atuado na modalidade da representação

indireta, como se tornou obrigatório após a entrada em vigor do DL nº 134 / 2010, de 27.12, o mesmo pode ser responsabilizado nos termos do disposto no segundo parágrafo do nº 3 do art.201.º do Código Aduaneiro Comunitário (CAC);

IV. A Administração Fiscal cumpriu o ónus da prova dos pressupostos do seu direito a proceder à liquidação, tal como vem definido no art.74.º, nº 1 da LGT;

V. Pelo que o procedimento de liquidação não revela qualquer falha que mereça censura;

VI. A dita sentença recorrida, ao ter decidido dar provimento à impugnação pelas razões apontadas, violou o disposto no art. s 74.º, nº 1 e 77.º, nº1 da LGT.

Nestes termos, a dita sentença recorrida deve ser revogada e substituída por outra que declare que a liquidação efetuada não padece de vício de violação de lei que leve à sua anulação.

Assim se procederá de acordo com a Lei e se fará Justiça.

**O Recorrido apresentou contra-alegações, tendo formulado as seguintes conclusões:**

**A)** O artigo 16.º, n.º 3 do RITI, na redação em vigor a data dos factos, permitia que o despachante oficial ora recorrido interviesse como **representante direto do importador**, isto é, como procurador munido de poderes de representação, não lhe sendo pois imputável qualquer responsabilidade fiscal, de caráter solidário ou outro.

**Por outro lado,**

**B)** - A aplicação à cobrança aqui em causa do 2.º parágrafo n.º 3 do artigo 201.º do CAC (transcrito acima em **X**) pretendida pela FP, carece de fundamento, pois nenhum dos pressupostos da sua aplicação se encontra na fundamentação da liquidação impugnada.

**C)** - Para além do que tal dispositivo do CAC não é aplicável ao caso dos autos, na medida em que, como o TAF do Porto tem reiteradamente afirmado em vários arestos, "(...) tais disposições (do CAC) não são de aplicar ao caso sob apreciação, na medida em que a remissão daquele normativo (artigo 101.º do Decreto-Lei n.º 46 311, de 27/04/1965 - Reforma Aduaneira) respeita tão só às disposições respeitantes à caducidade do direito à liquidação, à cobrança a posteriori, ao reembolso e à dispensa de pagamento; não fazendo qualquer referência a normas de incidência, neste caso incidência subjectiva, matéria que, no fundo, se encontra aqui controvertida. Assim, há que atender tão só às normas que à data dos factos em questão nos presentes autos se encontravam em vigor e aqui aplicáveis."

E na dita sentença em recurso in ponto X das presentes contra-alegações.

**D)** Destarte, não se verifica o vício de violação da lei apontado pela FP à sentença recorrida.

Termos em que a recurso a que se responde deverá ser julgado improcedente e mantida a sentença recorrida que nenhuma censura merece dado ter aplicado corretamente Direito e feito Justiça.

\*

**O Ministério Público emitiu parecer no sentido de o recurso ser julgado improcedente.**

\*

Foram dispensados os vistos legais, nos termos do n.º 4 do artigo 657.º do Código de Processo Civil, com a concordância da Exma. Desembargadora Adjunta e do Exmo. Desembargador Adjunto, atenta a simplicidade da questão a decidir.

\*\*

**Delimitação do Objeto do Recurso - Questões a Decidir.**

As questões suscitadas pela Recorrente, delimitada pelas alegações de recurso e respetivas conclusões [vide artigos 635.º, n.º 4 e 639.º CPC, ex vi alínea e) do artigo 2.º, e artigo 281.º do CPPT] são as de saber se a sentença violou o disposto no artigo 201.º, n.º 3 do CAC, assim como o disposto nos artigos 74.º, n.º 1 e 77.º, n.º 1 da LGT; e como tal, se o Impugnante pode ser responsabilizado pela liquidação de IVA e juros compensatórios da sociedade que representava, enquanto

Despachante Oficial.

\*\*

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal, deu por assente o seguinte:

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III.1. Factos provados**

Com relevância para a decisão a proferir, consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Impugnante é despachante oficial, titular da cédula profissional nº 0491R3 – cfr. fls. 1 do p.a. apenso
2. Em 08/09/2010, a sociedade “J. SL”, com sede em Espanha, representada pelo Impugnante, na qualidade de despachante oficial, declarou para o regime de introdução no consumo com introdução simultânea em livre prática de mercadorias que sejam objeto de uma entrega com isenção de IVA, nos termos do artigo 16.º do RITI (código de regime aduaneiro 4200), a mercadoria proveniente da China, constante do documento administrativo único (DAU) n.º 2010PT00034022649101, processado na Alfândega de Leixões – cfr. a DAU constante de fls. 2 do p.a. apenso.
3. Na DAU referida em 2), foi indicado no “campo 14 – Declarante/Representante” a modalidade [3], tendo sido declarado que a mercadoria seria transportada para Madrid-Espanha (campo 17) e tendo sido apresentado, para esse efeito, o contrato de transporte (CMR) n.º 0522 (campo 44), bem como tendo sido junta procuração (campo 44) – cfr. a DAU constante de fls. 2 do p.a. apenso e as respetivas instruções de preenchimento, disponíveis em [https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao\\_aduaneira/manuais\\_doclib/Documents/manual\\_dau\\_importacao\\_vrs\\_1\\_act\\_19](https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao_aduaneira/manuais_doclib/Documents/manual_dau_importacao_vrs_1_act_19)
4. Em face dos elementos declarados no DAU e nos documentos juntos, na mesma data, a Alfândega de Leixões autorizou a isenção de IVA com dispensa de garantia, nos termos do artigo 16.º do RITI – cfr. fls. 29 do p.a. apenso.
5. A operação referida em 3) foi objeto de um pedido de cooperação administrativa com Espanha, a fim de confirmar a chegada das mercadorias ao Estado-membro do destino e a contabilização pelos sujeitos passivos adquirentes do IVA devido – cfr. fls. 8-24 do p.a. apenso.
6. Em resposta ao pedido de cooperação referido em 5), a Alfândega de Leixões foi informada de que a sociedade “J. SL” já não existe, não tendo sido possível confirmar a entrega dos bens nem a respetiva contabilização e de que o importador não declarou a aquisição na declaração periódica nem entregou o resumo anual do IVA de 2010, nem a declaração recapitulativa das operações intracomunitárias – cfr. fls. 8-24 do p.a. apenso.
7. Nesse seguimento, em 21/06/2011, a Alfândega de Leixões instaurou processo de cobrança a posteriori para cobrar o IVA em falta, assim como os respetivos juros compensatórios, que foi registado no “Controlo Aduaneiro” sob o n.11 LEX/CA/PC-040/2011 – cfr. folha de rosto do p.a. apenso.
8. No processo de cobrança a posteriori referido em 7) foram considerados devedores, nos termos do n.11 3 do artigo 201.11 e artigo 213.11 do CAC, o importador “J. SL” e o Despachante Oficial F., ora Impugnante, tendo-se procedido ao cálculo da dívida aduaneira a liquidar oficiosamente, de €3.382,98 – cfr. fls. 34 do p.a. apenso.
9. Notificado para, querendo, exercer o seu direito de audição prévia, o Impugnante veio apresentar resposta em que alega que atuou em regime de representação direta, que o despacho de importação entrou na Alfândega de Leixões acompanhado de título de depósito da W., cópia do B/L, fatura comercial, lista de embalagem, CMR dos “Transportes M.” e procuração do importador anexa, tendo havido alteração posterior do transportador, não do destino da mercadoria, facto de que o despachante não foi informado, tendo sido o importador quem, junto da W., deu instruções para que o transporte fosse efetuado por outra transportadora, a “F., S.A.” – conforme CMR n.º “07052” que juntou – cfr. fls. 46 e seguintes do p.a. apenso.
10. Em 11/07/2011, a Alfândega de Leixões proferiu despacho concordante com a Informação n.º 340/CA/11.114, com o seguinte teor:

(Documento – imagem – na sentença original)

- cfr. fls. 54 do p.a. apenso.

11. Em 13/07/2011, a Alfândega de Leixões emitiu a cobrança a posteriori de IVA no valor de € 3.382,98 - cfr. fls. 64 do p.a. apenso.

12. Notificado da decisão final e da liquidação referida em 11), para proceder ao respetivo pagamento, no prazo de 10 dias, em 01/08/2011, o Impugnante deduziu reclamação graciosa da referida liquidação - cfr. fls. 65 e seguintes do p.a. apenso

13. Em 26/04/2012, o Impugnante deduziu a presente impugnação - cfr. fls. 3 do processo físico. Mais se provou, com interesse para a decisão, o seguinte:

14. Com data de 20/08/2010, a sociedade "J. SL" emitiu "Procuração" com o seguinte teor:

«(...) constitui seu representante perante a Alfândega sem limite temporal o DESPACHANTE OFICIAL Sr. F. a quem confere poderes para proceder ao desembaraço aduaneiro de todas as mercadorias de que o mandante seja proprietário ou consignatário, promovendo todas as diligências e assinando tudo quanto necessário for para o mencionado fim. (...)» - cfr. o doc. 3 junto com a p.i. (fls. 44 do processo físico).

15. A procuração referida em 14) deu entrada na Alfândega de Leixões em 01/09/2010 - cfr. o doc. 3 junto com a p.i. (fls. 44 do processo físico).

16. Com data de 03/03/2011, a sociedade "J. SL" emitiu uma declaração com o seguinte teor:

«J. SL, NIF (...), com sede em Calle (...) Espanha, declara para todos os efeitos legais que recebeu as mercadorias importadas pela Alfândega de Leixões, a coberto dos seguintes DAU's: (...) 2010PT00034022649101 de 2010-09-08 (...)» - cfr. o doc. 6 junto com a p.i..

17. Em 21/07/2011, a sociedade "J. SL", ainda se encontrava como "activa" no site da C. - cfr. o doc. 2 junto com a p.i..

\*

### III.2. Factos não provados

1. Que o Impugnante foi impedido de inscrever o Código 2 na casa 14 do DAU (representação direta) pois por erro ou impedimento do sistema informático da Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, não conseguia obter o número provisório de aceitação do DAU, devolvendo este sistema a mensagem de erro "001 R4802 DDU: Relação garantia/operador económico inexistente", tendo-se solicitado ajuda ao "Helpdesk - declarações eletrónicas", mas estes serviços não souberam dar uma resposta em tempo útil - Facto alegado no artigo 24.º da p.i..

\*

### III.3. Motivação

A decisão sobre a matéria de facto alicerçou-se, quanto aos factos provados, na análise dos documentos juntos aos autos e constantes do processo administrativo apenso, os quais se dão por inteiramente reproduzidos, não tendo sido impugnados, não tendo sido valoradas as declarações prestadas pelo Impugnante nem os depoimentos das testemunhas S. e C., uma vez que não se mostraram relevantes para a decisão da causa, visto nada terem acrescentado face ao que já resultava dos documentos juntos.

Já a decisão sobre o facto não provado resultou da ausência de prova produzida a esse respeito, desde logo, porque o Impugnante não juntou aos autos uma impressão da página das declarações eletrónicas de onde constasse a alegada mensagem de erro, tão minuciosamente descrita na petição inicial.

\*\*

### **Apreciação jurídica do recurso.**

A presente questão já foi apreciada por este Tribunal por diversas vezes, em recursos em tudo semelhantes a este, como foi o caso do processo n.º 1090/12.9BEPRT, com cujo teor concordamos, por isso aqui reproduzimos o mesmo, por as questões de

facto e de direito serem idênticas, inclusive, estando em causa a mesma sociedade representada pelo Impugnante.

Desta forma, com as devidas adaptações, transcreve-se a parte do Acórdão em referência, que efetua a apreciação jurídica do recurso.

«Entende a Recorrente que se o Recorrido não pode ser responsabilizado pelo facto de não ter actuado na modalidade de representação indirecta, como se tornou obrigatório após a entrada em vigor do DL nº 134/2010, de 27/12, o mesmo pode ser responsabilizado nos termos do disposto no segundo parágrafo do nº 3 do artigo 201º do Código Aduaneiro Comunitário (CAC), tendo a AT cumprido com o ónus da prova dos pressupostos do seu direito a proceder à liquidação, tal como prevê o art. 74º, nº 1 da LGT (conclusão II e III do recurso) e que a sentença que assim não considerou violou os artigos 74º, nº 1 e 77º, nº 1, ambos da LGT (conclusão VI do recurso).

Vejamos.

Nos termos do disposto no art. 2º do DL nº 445/99, de 03/11, que aprova o Estatuto dos Despachantes Oficiais, os despachantes oficiais intervêm como declarantes em nome e por conta de outrem, em qualquer parte do território nacional, nos actos e formalidades previstos na legislação aduaneira, incluindo as declarações de mercadorias originárias ou destinadas a países terceiros, as declarações de mercadorias sujeitas a impostos especiais sobre o consumo e outras declarações com implicações aduaneiras ou cuja gestão ou recepção venha a ser atribuída à Autoridade Tributária Aduaneira.

Por seu turno, a Reforma Aduaneira, aprovada pelo DL nº 46311, de 27/04 de 1965, após as alterações sofridas com o DL nº 73/2001, de 26/02, dispõe, no art. 426º, sob a epígrafe “De quem pode declarar”, que a solicitação de qualquer declaração aduaneira ou fiscal de mercadorias ou outras declarações cuja recepção venha a ser atribuída à AT, bem como a promoção de quaisquer documentos que lhes digam respeito compete, entre outros, a qualquer pessoa (incluindo os despachantes oficiais) designada pelos donos ou consignatários das mercadorias para declarar por sua conta, mas em nome próprio (art. 426º, nº 3).

Todavia, a representação pode apresentar-se por duas formas, uma vez que o Código Aduaneiro Comunitário (CAC), aprovado pelo Regulamento CEE nº 2913/92, do Conselho de 12/10, dispõe no art. 5º que qualquer pessoa pode fazer-se representar perante as autoridades aduaneiras para cumprimento dos actos e formalidades previstos na legislação aduaneira, podendo a representação ser directa ou indirecta.

A representação é directa quando o representante age em nome e por conta de outrem e é indirecta quando o representante age em nome próprio, mas por conta de outrem.

O representante deve, no âmbito do procedimento, declarar a modalidade de representação em que está a agir (directa ou indirecta).

In casu, e de acordo com a alínea C) do probatório, o Recorrido apresentou uma procuração escrita e expressa datada de 28/08/2010, para efeitos de representação directa da sociedade “J., SL”, tal qual decorre do art. 432º da Reforma Aduaneira na redacção dada pelo DL nº 43/2001, de 26/02.

A representação directa, nos termos do art. 5º do CAC consubstancia uma actuação em nome e por conta de outrem, envolve uma transferência total da responsabilidade tributária nos casos de constituição de dívida aduaneira à luz do disposto no art. 201º, nº 1, al. a) e b) do CAC.

Na representação directa não há responsabilidade solidária pela dívida tributária, tal como sucede nos casos de representação indirecta (art. 201.º, n.º 3 do CAC).

Destarte, concluiu-se que no caso em que tenha havido representação indirecta (art. 5.º do CAC), quer o declarante (representante), quer o importador (pessoa por conta do qual a declaração foi feita) são considerados devedores (art. 210.º, n.º 3 do CAC), sendo-o a título solidário, por força do art. 213.º do mesmo diploma, tal já não sucede nos casos de representação directa, como é o caso da situação do Recorrido.

Ora, a sentença recorrida, depois de fazer um aturado estudo sobre os preceitos legais aplicáveis ao caso em estudo, mormente dos artigos do CAC, assim como do art. 14.º e 16.º do RITI, concluiu que o Recorrido agiu como representante directo e que não poderia ser responsabilizado com sustentáculo no art. 201.º, n.º 3 do CAC, mas foi mais além, para concluir que também não o poderia ser ao abrigo dos preceitos legais do RITI, mormente do artigo 16.º atenta a redacção em vigor ao tempo dos factos, e fê-lo exibindo o seguinte discurso fundamentador: “Não obstante, deverá, desde já, concluir-se que o representante direto não poderá ser considerado devedor para efeitos do artigo 201.º, n.º 3 do CAC, porque nem é declarante nos termos do artigo 4.º (não faz a declaração em seu nome), nem é representante indirecto.

Mas mesmo que assim não se entendesse, i.e., mesmo que fosse de considerar que as disposições do CAC não são aplicáveis - o que não se verifica -, à mesma solução se chegaria pela aplicação do artigo 16.º do RITI porque, à data dos factos em questão, este normativo (que não distinguia a representação directa da indirecta) não atribuía qualquer responsabilidade pelo imposto ao despachante oficial (aliás, mesmo com a posterior redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 134/2010 de 02/12, que passou a exigir, para efeitos da aplicação da isenção no caso de importação por sujeitos passivos não residentes, que a importação fosse efetuada através de um representante indirecto, apenas quanto a este se estabeleceu a responsabilidade pelo imposto).

Ora, como ficou demonstrado nos autos, em 20/08/2010, a sociedade “J. SL”, importadora das mercadorias, passou procuração ao Impugnante atribuindo-lhe poderes de representação e para proceder ao desembaraço aduaneiro de todas as mercadorias de que o mandante fosse proprietário, procuração essa que deu entrada na Alfândega de Leixões em 01/09/2010, constando do campo 44 da DAU a entrega de procuração, donde, pese embora conste da casa 14 do DAU o código 3, respeitante à representação indirecta (cfr. os itens 2), 3), 14) e 15) dos factos provados), ter-se-á de concluir que o Impugnante fez prova de que agiu em representação directa da sociedade “J. SL”.

Como tal, encontrando-se revestido de poderes para agir em representação directa, nos termos previstos no artigo 5.º do CAC, não pode o Impugnante ser considerado responsável pelo pagamento do imposto à luz do artigo 201.º, n.º 3 do CAC.

Ou seja, tratando-se de uma situação de representação directa, só a pessoa em nome de quem a declaração foi feita, no caso, a sociedade “J. SL”, poderia ser responsabilizada pelo imposto nos termos dos artigos 4.º e 201.º, n.º 3 do CAC.”

E não vemos qualquer motivo legal para dissentir do que ali foi decidido.

A Recorrente nas alegações do recurso, aceitando que o Recorrido afinal agiu em representação directa e não indirecta como defendia na contestação que apresentou, alude ao facto de o Recorrido não ter cumprido com o contrato de transporte declarado no desalfandegamento da mercadoria desvalorizando a prova que aquele exibiu em sede de audição prévia, bem como a declaração do importador que declarou ter recebido a mercadoria, sustentando-se na informação da sua congénere, a AT espanhola, que não confirmou o recebimento da mercadoria nem a respectiva contabilização por parte do importador.

Ora, do probatório consta a prova de que a mercadoria saiu de Portugal e foi entregue no importador (cfr. al. E) e J) do probatório) em Espanha, não obstaculizando a tal prova o facto de o importador não ter cumprido as obrigações fiscais de declaração em Espanha, tal como pretende a Recorrente.

Ante o que vem dito, a sentença recorrida que considerou que o Recorrido não podia ser responsabilizado pelo imposto

liquidado não padece do alegado vício de violação de lei, improcedendo as conclusões do recurso.».

Nos presentes autos, a importação em causa verifica-se que ocorreu também no ano de 2010, pelo que o regime legal aplicável é o mesmo.

Para além disso, a procuração emitida a favor do Impugnante é a mesma, tendo sido emitida em 20/08/2010 – vide ponto 14 da matéria de facto – apenas conferindo poderes para o desembaraço aduaneiro de mercadorias, não para outros fins, como de representação indireta.

Resulta, ainda, conforme referenciado na transcrição efetuada, o Impugnante não pode ser responsabilizado ao abrigo do regime previsto no n.º 3 do artigo 201.º do Código Aduaneiro Comunitário, por não se aplicar a representação indireta.

Por outro lado, também não pode o Impugnante ser responsabilizado, ao abrigo do artigo 16.º do RITI, uma vez que em 2010, este preceito, para além de não distinguir entre representação direta e indireta, também não estabelecia qualquer responsabilidade pelo imposto sobre o Despachante Oficial.

Em face do exposto, o recurso não merece provimento.

\*\*

**Nos termos do n.º 7 do artigo 663.º do Código de Processo Civil, elabora-se o seguinte sumário:**

I. A representação direta, nos termos do artigo 5.º do CAC - Código Aduaneiro Comunitário - consubstancia uma atuação em nome e por conta de outrem, envolve uma transferência total da responsabilidade tributária nos casos de constituição de dívida aduaneira à luz do disposto no artigo 201.º, n.º 1, al. a) e b) do CAC.

II. Na representação direta não há responsabilidade solidária pela dívida tributária, tal como sucede nos casos de representação indireta (artigo 201.º, n.º 3 do CAC).

III. Quando tenha havido representação indireta (artigo 5.º do CAC), quer o declarante (representante), quer o importador (pessoa por conta do qual a declaração foi feita) são considerados devedores (artigo 210.º, n.º 3 do CAC), sendo-o a título solidário, por força do artigo 213.º do mesmo diploma, tal já não sucede nos casos de representação direta, como é o caso da situação do Recorrido.

\*

\*

**Decisão**

Termos em que, **acordam em conferência, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em negar provimento ao recurso** e confirmar a sentença recorrida.

\*

\*

Custas a cargo da recorrente.

\*

\*

Porto, 25 de fevereiro de 2021.

Paulo Moura

Manuel Escudeiro dos Santos

Bárbara Tavares Teles

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>