

Faculdade de Direito da Universidade do Porto

“Aspectos Jurídicos e Científicos dos Impostos
Especiais sobre o Consumo”

Centro de Investigação Jurídico-Económico

Realizado por:

**André Silva
Jorgina Monteiro**

Coordenado por:

Prof. Doutora Glória Teixeira

André Silva e Jorgina Monteiro (*)

*“Numa sociedade opulenta e próspera, em que as pessoas de todas as diferentes condições se tornam cada dia mais dispendiosas nas suas casas, no mobiliário, na mesa, no vestir, e na sua equipagem, não se pode esperar que o soberano vá sozinho resistir à moda. Naturalmente que também ele se vai tornar muito mais caro em todos esses artigos. É a sua própria dignidade que assim o exige”.(*1)*

(*) Alunos do 2º ano da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

(*1) – Smith, Adam, “A Riqueza das Nações”, Vol. II, Fundação Calouste Gulbenkian.

Índice

I	Introdução.....	4
II	Noção e enquadramento dos IEC.....	6
III	Parte Geral do CIEC.....	12
IV	Parte especial do CIEC.....	16
	1. O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e energéticos (ISP).....	16
	2. Imposto sobre o Tabaco Manufacturado (IT).....	18
	3. Imposto sobre o Álcool (ISA) e Bebidas Alcoólicas (IABA).....	22
V	Relação entre o CIEC e o CAC.....	26
VI	Nota Final.....	29
VII	Bibliografia	31
VIII	Anexo	33

Introdução

Os impostos especiais sobre o consumo (IEC'S), objecto do presente desenvolvimento, incidem sobre as bebidas alcoólicas, álcool, produtos petrolíferos e tabacos manufacturados. Elaborado através de convite do Centro de Investigação Jurídico-económica, estes dois alunos do Segundo ano prosseguiram a demanda da pesquisa de informação e posterior análise dos impostos especiais sobre o Consumo, tentando de uma forma imparcial e neutral apurar das vantagens e possíveis benefícios deste tipo de tributação. Apesar da sua elevada importância no financiamento do Estado, devido à sua eficiente capacidade de angariação de receitas, estes não têm sido objecto de aprofundada investigação teórica, por parte da ciência fiscal e doutrinal.

Desta forma será analisada detalhadamente a parte geral do Código de Impostos Especiais sobre o Consumo, e depois pormenorizadamente o imposto sobre os produtos petrolíferos, sobre o tabaco manufacturado, e sobre o álcool e bebidas alcoólicas, verificando o seu regime de aplicação e a evolução de tratamento comunitário que cada imposto sofreu ao longo dos tempos.

Como recentemente houve Codificação dos mesmos, o nosso principal objectivo prende-se com uma ajuda na supressão dessa ausência de análise e informação. O tratamento em especial deste tipo de impostos, assim como os conceitos essenciais de processo e procedimento tributário também serão aqui tratados, obviamente de uma forma muito sucinta e leve, pois o tempo incapacita-nos de tal sublime labuta. Este trabalho de análise tem dois objectivos fundamentais: situar os IEC'S nos grandes Princípios de Direito Fiscal e por outro lado analisar individualmente cada imposto em si e a forma como são tratados nacional e comunitariamente.

A tributação do consumo surge necessariamente norteadada pela coerência de um sistema fiscal, direccionado por princípios, técnicas e noções demasiado específicos. Nós, enquanto alunos tentaremos analisar o Sistema Fiscal Português, evidenciando os princípios fiscais aplicáveis aos Impostos Especiais sobre o Consumo. Na elaboração desta pequena obra tomou-se não só em atenção a óptica nacional, mas mais que isso, a perspectiva comunitária, uma vez que a tendência dos últimos anos é a de harmonização e regulamentação conjunta dos Estados-Membros dos impostos especiais de Consumo.

Analisando o conjunto total de receitas fiscais dos diversos Estados, é visível a grande importância dos impostos sobre o consumo nesta função, já que a inclinação difundida actualmente é, a cada vez maior utilização destes, em prejuízo dos impostos sobre o rendimento por exemplo. Como afirma a Prof. Doutora Gloria Teixeira, no “Manual de Direito Fiscal”, isto poderá explicar-se pela simplicidade, eficiência e transparência deste sistema, que leva à sua preferência em relação a outras formas de tributação possíveis. A utilização da tributação sobre o consumo aparece-nos aqui como um importante mecanismo de política fiscal, bem como extra-fiscal devido à sua enorme capacidade de influenciar o comportamento dos contribuintes e desta forma prosseguir objectivos diferentes daqueles que são as receitas fiscais. Disto é exemplo a tributação do álcool e do tabaco, como figura política de desincentivo ao consumo destes produtos.

Importa ainda neste trabalho fazer uma comparação entre o CIEC e o CAC, uma vez que, o Regime aduaneiro acompanha todo o Regime dos *Accises*.

Noção e Enquadramento e dos IEC

Os impostos especiais sobre o consumo (IEC) que vamos tratar ao longo de todo o trabalho, merecem da nossa parte, primeiramente, um enquadramento histórico-jurídico.

Em primeiro lugar será necessário definir o que se entende por imposto. Este é a quantia paga obrigatoriamente por pessoas singulares ou colectivas ao Estado, a partir de uma base de cálculo e de um factor gerador¹. Na prática, os impostos não admitem vinculação própria a determinados destinos, como acontece, por exemplo, com as taxas e as contribuições para a Segurança Social. Desta forma, no sistema fiscal português, entende-se por imposto a prestação pecuniária unilateral, de carácter não pessoal, cujo pagamento é obrigatório.

Cabe dizer, que estes impostos integram a categoria dos impostos indirectos, isto é, impostos que incidem sobre o consumo. A designação de impostos específicos sobre o consumo corresponde à designação em francês de *accises* e em inglês *excises* e a terminologia por nós usada deriva da nomenclatura dada à versão portuguesa do Tratado de Roma.²

Historicamente, a tributação do consumo foi fundamental durante o Antigo Regime, no exercício de funções da entidade estadual, voltando a ter um importante papel no Estado Social de Direito, na prossecução das tarefas do Estado, nomeadamente, através do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – este imposto não será directamente tratado neste trabalho, e na tributação de produtos em especial, doravante classificados como IEC.³

1-Retirado do Manual de Ribeiro, Teixeira, “Lições de Finanças Públicas”, Coimbra Editora, 5ª edição, 1997.

2-Cfr. Basto, José Guilherme Xavier, “A tributação do consumo e a sua coordenação internacional”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, 1991, pág. 17.

3- Cfr. Sanches, Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, Lisboa, 1998, pág. 263.

Na “Era pós Social” assistimos ao renascer político da tributação indirecta, tornando-se assim o IVA o “imposto-âncora” dos sistemas fiscais Modernos.⁴

Este regime tributário acaba por ter reflexos sobre os IEC’s, nomeadamente, na “revalorização dos impostos especiais de consumo enquanto instrumento fiscal”, ou seja, como meio de obtenção de receita para o Estado. Teve ainda, reflexos ao nível da “revalorização dos impostos especiais de consumo como instrumento extra-fiscal”, isto é, a finalidade do imposto prossegue a defesa do meio ambiente e os seus objectivos constituem essencialmente, o desencorajamento do consumo de certos bens prejudiciais (exemplificando, como o tabaco e bebidas alcoólicas), o financiamento de despesas públicas, que pretendem introduzir um elemento adicional de progressividade na tributação do consumo, uma vez que, o consumo deste tipo de bens está muitas vezes associado aqueles que auferem rendimentos mais elevados. Por último, também pretendem os IEC’s assegurar numa extensão dependente do tipo de bens em questão, a concretização do Princípio do poluidor pagador.⁵ Em suma, quanto à finalidade essencial deste imposto, consideramos que os IEC’s prosseguem objectivos de natureza económica e social.⁶

Com a criação do mercado Interno Comunitário, em 1 de Janeiro de 1993, veio introduzir-se a livre circulação de mercadorias e bens dentro do território da Comunidade Europeia. Assim, houve a necessidade de alterar toda a legislação existente sobre as estruturas e taxas de imposto especiais sobre o consumo, criando regulamentações comunitárias relativas ao regime geral de detenção, circulação e fiscalização desses mesmos produtos dentro da Comunidade Europeia.

Quando na assinatura do Acto Único Europeu, os Estados-Membros da Comunidade Europeia assumiram o compromisso de criar um Mercado Interno, estavam na realidade a eliminar as fronteiras intracomunitárias e a aceitar a liberdade de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, nos termos do Tratado da CE.

4- Cfr. Vasques, Soares, “Os impostos especiais de consumo”, Almedina, 2001, pág. 40

5- Cfr. Pereira, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Almedina, Coimbra, 2005, na parte dos impostos especiais sobre o consumo.

6- Nabais, José Casalta, “Direito Fiscal”, Almedina, 4ª edição, Coimbra, 2006, relativamente à matéria que trata os IEC’s.

Nos termos do artigo 93º do TCE, cabe ao Conselho realizar todas as medidas de harmonização relativamente aos “impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e funcionamento do mercado interno”. Já o artigo 90º proíbe a aplicação discriminatória de taxas mais elevada a produtos de outros Estados-Membros do que a produtos concorrentes produzidos internamente.⁷

Ainda não foi completamente possível uma harmonização comunitária dos impostos especiais sobre o Consumo, pois continuam a variar as taxas entre os Estados-Membros. Associada à tributação no destino e à eliminação dos controlos das fronteiras intracomunitárias, entendemos que possibilitam elevados riscos de fraude, gerando grandes prejuízos para cada Estado-Membro e permitindo uma falsa concorrência de mercado, levando a uma distorção do funcionamento do Mercado Interno. Os produtos sujeitos a especial tributação, que circulam dentro do Mercado Único, no qual existem diversificados sistemas fiscais que apesar da significativa evolução em termos de harmonização comunitária, mantêm as taxas distintas, consoante a vontade do legislador de cada Estado-Membro. Os progressos na harmonização das taxas de imposto tem sido escassos, na medida em que por exemplo certos Estados incidem elevadas taxas sobre as bebidas alcoólicas e tabaco como forma de desincentivo ao consumo desses bens, ao contrário do que acontece com outros Estados-Membros que aplicam baixas taxas nesses produtos, pois consideram-nos como fundamentais para o crescimento das suas economias. Neste sentido, seria importante apostar na informatização dos movimentos intracomunitários desses produtos, e intensificar os sistemas de cooperação administrativa de controlo e fiscalização tributária, diminuindo assim a fraude e a desleal concorrência entre os diferentes Estados.⁸

7- Ver Jurisprudência, Casos: Nunes Tadeu, 1993 (Acórdão de 9 de Março de 1995, Proc. C-345/93, *Colectânea*, 1995, I-479, publicado também em CTF, nº386, 356-75) e Caso Outokumpu, 1996(Processo C-213/96, Acórdão de 2 de Abril de 1998, *Colectânea*, 1998, I-1777).

8- Ver Regulamento nº 2073/2004

Internamente, e com o principal objectivo de aperfeiçoar o controlo dos impostos especiais sobre o consumo, têm vindo a ser introduzidas algumas novidades, como, os requisitos económicos e físicos para a aprovação dos entrepostos fiscais, as restrições à circulação em suspensão, a redução do prazo de pagamento, e a transmissão electrónica das obrigações declarativas e expedições deste tipo de impostos. Por outro lado, em Portugal, como forma de evitar a fraude, foi admitida a marcação e a coloração dos produtos petrolíferos e a selagem das bebidas espirituosas e dos tabacos.

Os impostos especiais pelo Consumo caracterizam-se por serem impostos monofásicos⁹, sujeitos Princípio do Benefício e da Equivalência, ocorrendo o facto gerador imediatamente no momento em que o produto é introduzido no mercado de consumo. Há quem defenda exclusivamente a tributação de impostos indirectos, de forma a diminuir a evasão fiscal. Por um lado, parece-nos mais justo este tipo de tributação, ao incidir directamente sobre os níveis de consumo de cada pessoa, aumentando ou diminuindo em função do grau e nível de vida de cada entidade individual. Por outro, o problema reside na acentuação das desigualdades dentro uma sociedade, já que a percentagem de rendimento que é direccionada para o consumo diminui à medida que este aumenta. Entendemos por impostos especiais sobre o consumo, um tipo específico de imposto, cuja administração pertence à Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), disto decorre que neste tipo de imposto não haja lugar a autoliquidação, mas antes, a liquidação tributária (ou liquidação administrativa) que é levada a cabo pela administração fiscal, e não pelos próprios particulares como sucede na autoliquidação.¹⁰

A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos sobre o Consumo (DGAIEC), é um serviço da Administração Central, nomeadamente do Ministério das Finanças, que tem como principal objectivo o controlo da fronteira comunitária, e do território aduaneiro nacional, prosseguindo fins fiscais, financeiros e de protecção social dos bens que entram no mercado de consumo. É da sua competência a administração dos impostos especiais sobre o consumo, e os demais impostos indirectos que lhe estão associados.

9- Entende-se por imposto monofásico, aquele que incide apenas na fase de declaração para o consumo que normalmente acontece à saída dos entrepostos fiscais. *In Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Afonso, Brigas, “Noções Gerais sobre os IEC”, pág. 21.

10- Nabais, José Casalta, “Direito Fiscal”, Almedina, 4ª edição, Coimbra, 2006, relativamente à matéria que trata os IEC’s.

Consequentemente a DGAIEC desenvolve as suas funções no quadro do presente crescimento das trocas comerciais, acompanhando as mudanças na sociedade, e as transformações na circulação dos bens e mercadorias, relativamente ao nível do comércio electrónico e transporte de encomendas e documentos.

No entendimento do Professor Freitas Pereira, os IEC figuram uma das formas mais antigas de tributação, apesar disso, na nossa opinião, e analisando estes impostos de um ponto de vista proteccionista, para além das vantagens que trazem para a entidade estadual, que já vimos ser muitas, pretendem sobretudo, ou deviam pretender, a protecção ambiental e da saúde da comunidade em geral.

Por tudo isso, tem-lhes sido atribuída grande importância e é-lhes dado um tratamento rigoroso, o que não nos espanta, pois numa sociedade onde desde há uns anos, as questões ambientais são tão debatidas, onde são desenvolvidas acções de sensibilização para o problema da poluição e das implicações que daí resultam para a saúde comunitária, é perfeitamente válido que produtos como o Tabaco (IT), os produtos petrolíferos (ISP), o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA) sejam objecto de tributação especial.¹¹ Cabe ainda referenciar que, a cobrança dos IEC é relativamente fácil e de baixo custo para a administração, não envolvendo por isso, um elevado gasto de recursos.

Em Portugal, os IEC foram introduzidos numa primeira fase por legislação nacional, designadamente, o ISP foi criado pela Lei nº9/86, 30 de Abril, e o IT, foi criado pelo Decreto-lei nº 444/86, 31 de Dezembro.

Com a entrada de Portugal em 1986 na actual União Europeia, recebemos tacitamente a Directiva comunitária que regula estas matérias, a conhecida Directiva 92/12/CEE, de 25 de Fevereiro.¹²

Actualmente a legislação Comunitária foi transposta para o nosso direito através do Código já referido, o CIEC, criado pelo Decreto-lei 566/99, 22 de Dezembro. Segundo a docente da cadeira de Direito Fiscal, a Prof. Doutora Glória Teixeira, o artigo 3º nº3 da Directiva em estudo (92/12/CEE) faculta ao legislador dos Estados-membros da União Europeia algum poder discricionário no estabelecimento do que, constituem os IEC's, desde que isso não implique a criação de formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre os estados da União, esta última ressalva resulta do próprio diploma Comunitário.

Quanto ao sistema Administrativo de cobrança destes impostos, podemos referir a sua simplicidade, pois desde 2004 as formalidades são cumpridas electronicamente e a liquidação realizada por via electrónica ou Documento Único de Cobrança (DUC).

11- Cfr. Directiva 92/12/CEE e O CIEC no seu artigo 1º.

12- In “Manual de Direito Fiscal” de Teixeira, Glória, Almedina, 2008, pág. 188 e seguintes.

Parte Geral do CIEC

Primeiramente, antes mesmo de entrarmos no estudo detalhado de cada um dos IEC, e acompanhando de perto o Manual da Professora Doutora Glória Teixeira, analisaremos a parte geral do Código em estudo, com vista a tratar os pontos relevantes para a nossa contenda.

O Código dos Impostos Especiais de Consumo veio agregar toda a legislação dispersa existente sobre esta matéria, e é consequência da harmonização comunitária estabelecida pela Directiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992. Ressalva-se o cuidado de incluir apenas nesta codificação os impostos já harmonizados pela directiva, sendo deixado de fora o Imposto Automóvel, devido à falta de consenso e acordo nas características da tributação deste especial tipo de imposto.

O legislador nacional na forma dada ao nosso Código, seguiu uma sistematização diferente da Directiva Comunitária. Disto decorre que, ao nível de cada imposto especial, seja ele IA, ISP, IABA ou IT, deparamo-nos com classificações, por vezes, divergentes da Directiva.

Na parte geral do CIEC, logo no seu artigo primeiro é definido o objecto do Código que transpõe a directiva comunitária 92/12/CEE, de 25 de Fevereiro, assim sendo aplica-se ao Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas, ao Imposto sobre os Produtos Petrolíferos, e ao Imposto sobre o Tabaco Manufacturado. A aplicação deste diploma, abrange não só o território nacional mas também o território da Comunidade Europeia.¹³

Enquanto a incidência objectiva, no CIEC, varia consoante o produto ao qual de aplica o imposto, já a incidência subjectiva, é somente tratada na parte geral, no seu artigo 3º afectando todo o regime da parte especial. Como qualifica a LGT no art. 18º nº3, sujeito passivo é toda e qualquer “pessoa singular ou colectiva (...) que nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”.

13- Cfr. Art. 227º do Tratado de Roma, no qual é referido o território definido para cada estado-membro; juntamente com o art. 2º do CIEC.

Portanto, são considerados sujeitos passivos do IEC, nomeadamente, o depositário autorizado¹⁴, o operador registado¹⁵, o operador não registado¹⁶ e o representante fiscal¹⁷.

No nº1 do artigo 5º do CIEC, espelham-se as isenções comuns aos vários tipos de impostos especiais, nomeadamente, fica isento de imposto um produto que se destine a ser fornecido no âmbito de relações diplomáticas ou consulares.

Na verdade, estas isenções configuram verdadeiras isenções subjectivas, uma vez que, são concedidas em função da utilização ou destino dado aos produtos pelos seus beneficiários ou utilizadores.¹⁸

Devemos ter em consideração, o disposto no nº6 do art. 5º, que isenta os produtos inutilizados sob fiscalização aduaneira do pagamento de imposto (configura esta isenção a designada, isenção objectiva)¹⁹, o que faz todo o sentido, uma vez que esses produtos não chegam a entrar no mercado do consumo, pelo menos legalmente.

14- Pessoa singular ou colectiva, autorizada pelas entidades competentes de um estado-membro, a no exercício da sua profissão, produzir, transformar, deter, receber, expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo, em regime de suspensão de imposto. Ver art. 4º da Directiva e art. 24º do CIEC

15- Pessoa singular ou colectiva que, não agindo na qualidade de depositário, se encontra habilitada pela autoridade aduaneira a receber, no exercício da sua profissão, produtos provenientes de outro estado-membro sujeitos a imposto, em regime de suspensão, não podendo, contudo, armazenar nem expedir os produtos nesse regime. Ver art. 4º da Directiva e juntamente o art. 28º do CIEC.

16- Pessoa singular ou colectiva que, não agindo na qualidade de depositário, se encontra habilitada pela autoridade aduaneira a receber, no exercício da sua profissão e a título ocasional, produtos provenientes de outro estado-membro sujeitos a imposto, em regime de suspensão, não podendo, contudo, armazenar nem expedir os produtos nesse regime. Ver art. 4º da Directiva e juntamente art. 29º do CIEC.

17- Pessoa singular ou colectiva, estabelecida em território nacional, habilitada pela autoridade aduaneira a, por conta própria mas em nome de outrem, quer dos vendedores, quer dos depositários autorizados, não estabelecidos em território nacional, cumprir as seguintes obrigações: garantir o pagamento do IEC; pagar os IEC e manter actualizada uma contabilidade dos produtos.

18- Cfr. Soares, Martinez, “Direito Fiscal”, Almedina, 1996, pág. 263.

19- Cfr. art. 99º do CIEC

Na parte final do CIEC, no art. 103º, faz-se alusão às isenções em Lojas Francas, que figuram, *postos de venda*, ou seja, estabelecimentos situados num aeroporto ou num porto e que satisfaçam as condições previstas pelas autoridades públicas competentes e cujos seus produtos, quando adquiridos por passageiros em viagem para um país terceiro (destino imediato seja porto ou aeroporto num país diferente do seu e fora da U.E.) efectuando uma travessia marítima ou um voo não comunitário (transporte marítimo ou aéreo iniciado em território nacional e cujo local de destino seja no interior de um país não Comunitário) não estão sujeitos a tributação, desde que, como menciona o próprio artigo, não excedam por pessoa e por viagem os limites legalmente previstos.

Deparamo-nos no nº7 do art. 6º com a isenção do pagamento do imposto, a mercadorias importadas de estados que não pertençam a União Europeia, no caso do seu valor comercial ser zero, esta matéria é melhor tratada em legislação especial.²⁰

No que se refere ao factor gerador (previsto no art. 5º da Directiva em estudo, e no art. 6º do CIEC), ou também designado por, facto constitutivo de relação jurídica de imposto, figura aquele que conjuga os pressupostos objectivos e subjectivos, previstos na lei tributária (LGT).

Assim, são considerados factores geradores, a produção e a importação dos produtos referidos no art. 4º, desde que o sejam em território nacional ou comunitário. Se o produto tiver origem num estado fora da Comunidade, a tributação dá-se no momento em que ele sair do regime aduaneiro (seja ele Regime suspensivo aduaneiro, ou Regime suspensivo de armazenagem) e entrar em livre prática, ou seja, acaba por se conferir o estatuto aduaneiro de mercadorias comunitárias a mercadorias não comunitárias, implicando a aplicação de medidas de política comercial, bem como o cumprimento de outras formalidades previstas no CAC.

No nº 4, ainda do art. 6º, são-nos fornecidas definições fundamentais para efeitos de interpretação e aplicação da norma, nomeadamente, ao fazer-se a distinção entre expedição e exportação, para efeitos do presente código.

Quanto à exigibilidade do imposto (previsto no art.º6 da Directiva e no art. 7º do CIEC), gera-se no momento da introdução no consumo ou de constatação de perdas que devem ser tributadas em conformidade com o presente Código, em território nacional.²¹ O regime das perdas, vem tratado nos artigos 37º a 41º do CIEC.

20- Cfr. Art 184º do CAC e Regulamento nº 918/83, do Conselho da UE, alterado.

21- Cfr. Protocolo TJCE C-455/98, que trata a exigibilidade do IEC em produtos de contrabando.

Por via de regra, tal como o IVA, também o IEC é tributado no país de destino, ou seja, no país de consumo do bem. Contudo, nos casos em que, os sujeitos adquirentes dos produtos sejam os próprios particulares, para fins pessoais e em que são eles os próprios a transportá-los, são tributados no Estado-membro de onde provém o bem.²²

Há autores, como Sérgio Vasques, que consideram, que o fabrico e a importação de produtos não geram automaticamente obrigação tributária, mas apenas deveres de colaboração remetendo o factor gerador do imposto para o momento da sua introdução no consumo. Disto resulta que para estes autores, há uma coincidência entre o nascimento da obrigação tributária e o momento da exigibilidade do imposto. Para terminarmos, fica uma referência ao pagamento do imposto que figura a principal obrigação que nasce para o sujeito passivo, devendo este por isso, apresentar uma declaração de introdução no consumo, até ao final do dia em que ocorreu ou ocorreram essas introduções.

As liquidações dos IEC são feitas pelas autoridades aduaneiras, que devem enviar até ao dia 20 de cada mês um documento único de cobrança, com a menção do imposto liquidado e a pagar relativamente às introduções no consumo, verificadas no mês anterior. Este documento será enviado para o domicílio fiscal do sujeito passivo e deve ser pago por este até ao último dia do mês da liquidação.²³

No CIEC, prevêem-se casos de reembolso do imposto, nomeadamente em caso de erro (como se retira da leitura do art. 12º).

22- Retirado do “Manual de Direito Fiscal” de Teixeira, Glória, Almedina, 2008, pág. 19.

23- Cfr. art. 9º do CIEC.

Parte especial

O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e energéticos (ISP)

Este imposto, incide sobre os óleos minerais, as gasolinas, os gasóleos, os petróleos, os fuelóleos e quaisquer outros produtos que se destinem ao consumo como carburante. Regulado pela Directiva n.º 95/60/CE, do Conselho, de 27 de Novembro de 1995, pela Directiva n.º 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, pela Decisão n.º 2006/428/CE, da Comissão, de 22 de Junho de 2006, e em Portugal pelo CIEC, nos artigos 70º e seguintes. Fruto do já antes exposto, quanto à divergência sistemática entre a Directiva 92/12/CEE e do nosso Código, ao contrário do que acontece noutros países, o imposto é dito *sobre os produtos petrolíferos*, estando a sua incidência repartida por três categorias fundamentais de bens nos termos do art. 70 n.º1 do Código:

“1. *Estão sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos:*

- a) Os produtos petrolíferos e energéticos;*
- b) Quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante;*
- c) Os outros hidrocarbonetos, com excepção da turfa e do gás natural, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível.”*

Tal como, na Alemanha onde, o imposto sobre os óleos minerais reúne em si também uma *excise* sobre o gás natural, o nosso legislador, aproveitando o poder discricionário que lhe foi conferido pelo art. 3º da Directiva Horizontal, a partir da recente alteração ao nosso Código (em 2007) veio incluir, no artigo 70º, a tributação do gás natural, no uso deste produto como carburante para os motores, já a sua utilização como combustível, nomeadamente, em nossas casas nas caldeiras, fica excluído de tributação.²⁴

A incidência do imposto, tem por base a unidade destes produtos, que é aceite universalmente no comércio dos produtos petrolíferos, e corresponde à conversão de 1000 l para a temperatura de referência de 15.º C; para os produtos petrolíferos e energéticos “classificados pela posição NC 2711, com excepção do gás natural, e pelos códigos NC 2701, 2702, 2704, 2710 19 61 a 2710 19 69, 2710 19 81 a 2710 19 99 e 3811 21 00 a 3811 90, a unidade tributável é de 1000 kg”; e para o gás natural a unidade tributável é o gigajoule, como resulta do próprio Código.

Como sabemos, a incidência pessoal (subjectiva) abrange todas as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais são declaradas, para introdução no consumo, as mercadorias sujeitas ao imposto.

O ISP é exigível, quando qualquer óleo mineral seja colocado à venda como carburante ou combustível, quando outros produtos que não óleos minerais sejam usados para o mesmo efeito e se não for verificada qualquer condição que possa beneficiar de isenção ou redução da taxa de ISP, em função de destino especial. Na continuação do anteriormente exposto, pode acrescentar-se que ficam isentos do pagamento de ISP, nomeadamente, os produtos que se destinam a embaixadas, Missões Diplomáticas e Consulares, bem como aos seus agentes em regime de reciprocidade; aqueles que se destinem a outra finalidade que não o seu uso como carburante ou como combustível; ainda quando sejam utilizados na produção de electricidade, ou gás da cidade, por entidades que desenvolvam tais actividades e que as mesmas constituam a sua actividade principal.

Quanto ao Regime das taxas, cabe-nos salientar que estas são fixadas segundo o “Princípio da liberdade de mercado e as técnicas tributárias próprias nos termos determinados anualmente pela lei do Orçamento de Estado.”²⁵

Em Portugal, o estabelecimento destas taxas é levado a cabo pelo Governo, mas é a Assembleia da República que delibera os intervalos dentro dos quais o mesmo tem essa liberdade de actuação.²⁶ Há no código a aplicação de taxas reduzidas a sectores considerados fundamentais do ponto de vista económico e social, sendo esta uma prática Comunitária. Nas RA as taxas sobre os ISP são mais reduzidas, devido à insularidade das ilhas face ao continente e são fixadas pelo Governo regional.

Concretizando, a título exemplificativo, a taxa aplicada à gasolina sem chumbo, fixa-se no mínimo em 4,16€ e no máximo em 35€ por cada 1000kg.²⁷ Para terminar, fazemos alusão a que, o sujeito passivo autoliquida o ISP com base nas declarações aduaneiras (D.U.) ou declarações de introdução no consumo, até ao dia 5 do mês seguinte ao qual ocorreu essa introdução, sendo enviada à DGAIEC um exemplar da liquidação. O pagamento é mensal e deve processar-se até ao dia 15 de cada mês subsequente à introdução no consumo.

24- Cfr. Vasques, Sérgio, “Os impostos Especiais de Consumo”, Almedina, 2001; e art.70 nº1 do CIEC. Cabe acrescentar, que obtivemos este esclarecimento através da Prof. Doutora Glória Teixeira, uma vez que o Código não tornava a questão líquida.

25- Cfr. art 73º do CIEC.

26- Retirado do Código anotado de Álvaro Carneira e Manuel Fernandes, “CIEC”, Vislis Editores, 2000.

Imposto sobre o Tabaco Manufacturado (IT)

O imposto de consumo sobre o tabaco incide essencialmente sobre todo o tabaco manufacturado, com vista ao consumo dentro de território nacional. O tabaco manufacturado inclui os charutos e cigarrilhas, cigarros, tabaco de fumar, abrangendo o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolamento, o rapé e o tabaco de marca.²⁸

Destaca-se aqui, um importante aspecto que é a ausência de distinção, pelo legislador, entre charutos e cigarrilhas, dando-nos em vez disso uma enunciação genérica que engloba ambos os produtos. Parece estranho já que charutos e cigarrilhas são objecto de taxas independentes, porém com taxas iguais²⁹.

Em termos de relevância das taxas, estas variam com a tradição fiscal de cada Estado-Membro, ou seja, nos Estados do Sul da Europa releva sobretudo a taxa *ad valorem*, enquanto que nos Estados do Norte da Europa se aplica genericamente a *taxa específica*. De acordo com as Directivas Comunitárias este imposto *ad valorem* deve ser igual ou superior a 57% do PVP (Preço de Venda ao Público) mas nunca superior a 90% da carga fiscal total.³⁰ Sendo Portugal um país do Sul da Europa, o elemento que mais releva para efeitos de tradição fiscal é a aplicação da taxa *ad valorem*. Materializando na prática, o regime das taxas aplicável, por exemplo, ao tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar é nomeadamente de 45,10% (de acordo com o artigo 73º do CIEC).

As regiões Autónomas dos Açores e Madeira gozam de taxas mais reduzidas em relação a Portugal Continental, pelos motivos já por nós patenteados. Assim a *taxa específica* aplicada, ronda aproximadamente 9,28 euros, e a *taxa ad valorem* fixa-se em 36,5% para os casos em que a produção anual, por cada pequeno produtor não ultrapasse as 500 toneladas. No nº2 do artigo 85º do CIEC salienta-se ainda, que a esta produção não superior a 500 toneladas, não é aplicável o disposto no nº5 do artigo 83º.

27- Cfr. nº6 do art. 73º do CIEC.

28- Cfr. art 81º do CIEC.

29- Ver, Vasques, Sérgio, “Os impostos Especiais de Consumo”, Almedina, 2001, pág. 269.

30- Cfr. art. 83º, Código anotado de Álvaro Carneira e Manuel Fernandes, “CIEC”, Vislis Editores, 2000.

Prevenindo o legislador situações em que cigarros declarados para o consumo nas Regiões Autónomas, sujeitos a taxas mais reduzidas de imposto, fossem comercializadas no Continente onde as taxas para o mesmo produto são mais elevadas, dispôs no artigo 94º do presente Código, que “é proibida a comercialização, em território fiscal nacional, de tabaco manufacturado destinado ao consumo num outro território fiscal nacional, com fiscalidade diferenciada”. Assim é garantida uma correcta afectação de receitas aos diferentes territórios fiscais nacionais.

Quanto às situações de produção, armazenamento, e circulação destes produtos, e fazendo um paralelo com a leccionação da Cadeira de Direito de Fiscal, pela nossa docente, a Prof. Doutora Glória Teixeira, consideramos importante analisar esta questão, uma vez que, nos remete para a matéria do Regime Suspensivo de Imposto e dos Entrepostos Fiscais. Antes de mais, será fundamental esclarecermos estes conceitos.

Por Regime de Suspensão entende-se o regime fiscal aplicável á produção, transformação, detenção, e circulação dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que a cobrança do imposto especial de consumo é suspensa. O Entreposto Fiscal é todo e qualquer local onde sejam produzidas, transformadas, detidas, recebidas ou expedidas pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão do IEC, mercadorias sujeitas ao referido imposto, sobre certas condições fixadas pelas autoridades competentes do Estado-Membro em que se situa esse mesmo entreposto fiscal.³¹. Daqui retira-se que ao entreposto aduaneiro (as instalações, ou se quisermos, o espaço físico onde se armazenam as mercadorias) é aplicável o regime suspensivo de armazenagem, ou seja, a permanência em depósito dentro do território da U.E., de mercadorias providas de um país fora da Comunidade ficam isentas de pagamento do imposto enquanto não forem introduzidas no consumo, isto é, estiverem somente em armazém.³² Mais uma vez o legislador prevenindo situações de fraude fiscal, no artigo 98º do CIEC, determina o acompanhamento fiscal, pela entidade competente (depositário autorizado), do tabaco manufacturado que é objecto de exportação até ao momento da sua efectivação, garantindo por um lado o controlo destas operações minorando eventuais contingências de fraude que poderiam surgir se tal procedimento não fosse adoptado.

31- Ver artigo 4º da Directiva 92/12/ CEE, juntamente com o Manual dos Impostos Especiais de Consumo, Ministério das Finanças e da Administração Publica, Direcção-Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, Março, 2009.

Na opinião de Jorge Pinheiro, a qual nós acompanhamos, as regras gerais previstas no artigo 100º do CIEC deveriam aplicar-se não só aos tabacos manufacturados mas a todos os produtos sujeitos a tributação especial, devendo ser incluídas na parte geral por se aplicar analogicamente a todos os outros produtos.

Este imposto diferencia-se dos restantes impostos uma vez que a demarcação da sua incidência não é feita por recurso à Nomenclatura Combinada, mas sim através de descrição física, resultante das directivas n.º 72/644 e 79/32.³³

A tributação sobre o tabaco manufacturado está significativamente tratada nos quadros comunitários, através das Directivas n.º 92/79/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992; n.º 92/80/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, n.º 95/59/CE, do Conselho, de 27 de Novembro de 1995, n.º 2001/37/CE, do Parlamento e do Conselho, de 5 de Junho de 2001, n.º 2003/33/CE, do Parlamento e do Conselho, de 26 de Maio de 2003.

A isenção do imposto sobre o álcool, bebidas alcoólicas e tabacos manufacturados³⁴, aplicáveis no âmbito das relações diplomáticas ou consulares, é autorizada pelo Director da Alfândega com competência na área de jurisdição do Regime dos IEC que provê às embaixadas, missões diplomáticas ou consulares, os produtos aqui apresentados.

Ao nível das isenções específicas, e tendo em conta o artigo 82º do CIEC, ficam isentos de imposto as situação de tabaco desnaturado utilizado para fins industriais ou horticolas, tabaco exclusivamente destinado a testes científicos, bem como a testes relacionados com a qualidade dos produtos, tabaco reciclado pelo produtor e tabaco destinado a ensaios. O artigo 82º vem reforçar sem necessidade, na nossa opinião, o que dispõe o artigo 5º do mesmo Código, ao isentar de tributação o tabaco expedido para outro Estado-Membro da Comunidade Europeia ou exportado para país terceiro, entendendo-se este como um Estado fora da União Europeia.³⁵

32- *In* “Manual de Direito Fiscal” de Teixeira, Glória, Almedina, 2008.

33- Cfr. Vasques, Sérgio, “Os impostos Especiais de Consumo”, Almedina, 2001, pág. 267.

34- Cfr. art 5º do CIEC, trata as isenções comuns.

35- Cfr. Vasques, Sérgio, “Os impostos Especiais de Consumo”, Almedina, 2001, pág. 299.

Como sabemos, as finalidades extra-fiscais dos Impostos Especiais de Consumo, passam sobretudo pela redução do seu consumo, de forma a evitar os grandes problemas ambientais e de saúde pública que se fazem sentir sobretudo nas grandes cidades. Embora seja difícil determinar com rigor se os IEC provocam uma diminuição da procura destes produtos, devido ao fenómeno da habituação que leva o consumidor a conformar-se com o preço, a OMS tem desenvolvido importantes estudos para determinar se essa diminuição da procura tem ocorrido. Assim sendo, conclui-se que as consequências do aumento das taxas dos IEC variam em função do nível de vida de cada país, sendo as camadas mais jovens as mais vulneráveis a estes aumentos. Exemplificando, em países mais desenvolvidos como EUA e Reino Unido, o aumento das taxas em 10% levou a diminuição da procura em 5%. Nos países em vias de desenvolvimento, como, Síria, o aumento das taxas em 10% leva a uma redução no consumo em 8%. Partilhamos da opinião do Prof. Brigas Afonso³⁶, quando afirma que “o aumento das taxas torna a fraude mais aliciante e lucrativa (...) Estou convencido que a redução do consumo se deve mais às campanhas que alertam as pessoas para os malefícios do tabaco do que aos aumentos da fiscalidade”. Isto torna os dados conseguidos pela OMS menos credíveis do que seriam se constatássemos que o aumento da fiscalidade não levaria ao aumento do contrabando.

Quanto a esta questão dos malefícios do tabaco cabe acrescentar que com a tributação específica dos IEC os custos em grandes despesas de saúde para o Estado são directamente imputados aos alcoólicos e tabagistas. Fica por fim, um exemplo sobre a prossecução da extra-fiscalidade do imposto sobre o consumo de tabaco.³⁷

36- *In Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Afonso, Brigas, “Noções Gerais sobre os IEC”, pág. 24 e ss.

37- Na Europa, o fumo do tabaco é responsável por um milhão e 200 mil mortes anuais, prevendo-se que, em 2020, este número ascenda a dois milhões. Os principais riscos à saúde relacionados com a inalação de fumo dizem respeito a doenças do sistema cardiovascular, sendo o tabagismo um factor de risco para situações de enfarte do miocárdio (ataque cardíaco), doenças do foro respiratório, como por exemplo Doença Pulmonar Obstrutiva Crónica e enfisemas pulmonares, e cancro designadamente de pulmão, laringe e boca. Também é frequente a existência de situações de impotência sexual (relação de 85% superior em sujeitos masculinos expostos ao fumo do que a sujeitos não expostos directamente ao fumo do tabaco), e disfunção eréctil causada pelo factor de risco tabagismo. A nicotina é um estímulo poderoso e é uma das principais condições que levam ao consumo contínuo de tabaco. Embora a quantidade de nicotina inalada no fumo seja muito pequena (a maior parte da substância é destruída pelo calor), ainda é suficiente para causar dependência psicológica e/ou física. Aliás, as mulheres que tomam a pílula têm mais propensão a comportar os efeitos nocivos do fumo do tabaco, por acréscimo das probabilidades de doenças cardiovasculares, como trombozes e varizes. Durante a gravidez, o consumo de tabaco ou a própria exposição ao fumo podem ser uma das causas de baixo peso e a prematuridade dos recém-nascidos. É inegável a necessidade de regulação estatal sobre esta matéria, devido à sua importância na vida da população, e dos riscos que comporta na criação de uma vida condigna para cada cidadão.

Imposto sobre o Álcool (ISA) e Bebidas Alcoólicas (IABA)

O imposto especial sobre o Álcool, denominado por ISA, é um imposto que incide sobre todo o álcool etílico não vínico produzido no território nacional ou importado. Assim considera-se álcool etílico o fluido com mínimo teor de 96% vol. A 20°C, que pode ser conseguido através de processos agrícolas ou processos químicos, caso seja por obtido por rectificação após fermentação de produtos agrícolas ou procedimentos químicos, respectivamente³⁸.

Comunitariamente, o álcool e as bebidas alcoólicas encontram-se regulados pelas Directivas n.º 92/83/CE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, n.º 92/84/CE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992 e Regulamentos (CE) n.º 3199/93, da Comissão, de 22 de Novembro de 1993 e n.º 110/2008 (CE), do Parlamento e do Conselho, de 15 de Janeiro de 2008.

Constitui facta gerador do imposto não só a produção de álcool, mas também a sua importação. Desta forma o imposto sobre o álcool torna-se exigível no momento da sua introdução ao consumo.

Quanto ao álcool etílico estão isentos de imposto especial, segundo o número 3º do artigo 49º, o produto utilizado para “fins industriais³⁹”, nos termos dos artigos 50.º e 51.º, não se considerando como tal as operações descritas no n.º 4 do artigo 63.º do CIEC”, produto distribuído “sob a forma de álcool totalmente desnaturado nos termos fixados pelos Regulamentos (CE) n.º 3199/93, de 22 de Novembro de 1993 e n.º 2546/95, de 30 de Outubro de 1995, da Comissão, produto “destinado ao consumo próprio dos hospitais e demais estabelecimentos de saúde, públicos e privados”⁴⁰ e álcool destinado a testes laboratoriais e à investigação científica, fins terapêuticos e sanitários, ou álcool empregado no fabrico de medicamentos.⁴¹

38- Ver, Vasques, Sérgio, “Os impostos Especiais de Consumo”, Almedina, 2001, pág. 260.

39- Para favorecer este tipo de isenção, o álcool deverá ser parcialmente desnaturado, como os produtos naturais, autorizados e previsto pela Portaria n.º 1/93, de 2 de Janeiro.

40- Tem-se para este efeito estabelecimentos de saúde como por exemplo, Clínicas, Centros de saúde, de Enfermagem ou outros que possuam pelo menos uma unidade de prestação de tratamento ou cuidados médicos. *In* Manual dos Impostos especiais de consumo, DGAIEC, Março, 2009, pág.39.

O imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas (IABA) tem como incidência real a cerveja, os vinhos tranquilos e espumantes ou outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas. Ficam sujeitos desde o momento da sua produção ou importação em território nacional ou de de outros Estados-Membros, desde que nesta ultima situação sejam expedidos mais tarde para Portugal.

A base do imposto incide sobre a nomeadamente, sobre a cerveja, entendendo-se como tal: “todas bebidas compreendidas no código da Nomenclatura Combinada (NC) 2203 e qualquer outro produto que contenha uma mistura de cerveja com bebidas não alcoólicas abrangido pelo código NC 2206, desde que num caso e noutro o título alcoométrico adquirido seja superior a 0,5% vol.; sobre o vinho, entendendo-se como tal dois tipos de vinho, por um lado: vinho tranquilo — Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205, com excepção do vinho espumante, cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol.; e por outro: o vinho espumante — Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 10, 2204 2110, 2204 2910 e 2205 cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 15% vol., que estejam contidos em garrafas fechadas por rolhas em forma de cogumelo fixadas por arames ou grampos, ou com uma sobrepressão derivada do anidrido carbónico em solução de, pelo menos, 3 bars.”; sobre outras bebidas fermentadas, entendendo-se como tal - “os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, com excepção dos vinhos, da cerveja e das outras bebidas espumantes fermentadas, cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 10% vol., e ainda os de título alcoométrico superior a 10% vol., mas não a 15% vol., desde que, neste último caso, o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação”; e a outras bebidas espumantes fermentadas - os produtos abrangidos pelos códigos NC 2206 00 31 e 2206 00 39, bem como os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 e 2205, com excepção dos vinhos, cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 13% vol. e ainda aos que, tendo um título alcoométrico superior a 13% vol. mas inferior a 15% vol. resultem inteiramente de fermentação, que estejam contidos em garrafas fechadas por rolhas em forma de cogumelo, fixadas por arames ou grampos, ou com uma sobrepressão derivada do anidrido carbónico em solução de, pelo menos, 3 bars. Incide sobre produtos

intermédios, sendo estes: “os produtos de título alcoométrico adquirido superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 22% vol., abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, não incluídos nas alíneas anteriores”; bem como, sobre bebidas espirituosas - que correspondem aos - “ produtos compreendidos no código NC 2208 definidos nos termos do artigo 1.º do Regulamento (CEE) n.º 1576/89, do Conselho, de 29 de Maio, sendo ainda equiparados às mesmas os produtos não compreendidos nas alíneas g) a i), com um teor alcoólico em volume superior a 1,2% vol. abrangidos pelos códigos NC 2207 e 2208, mesmo quando estes produtos constituam parte de um produto abrangido por outro capítulo da Nomenclatura Combinada; - os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206 de teor alcoólico adquirido superior a 22% vol.”⁴²

A Directiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, veio estabelecer a regulamentação comunitária para este tipo de produtos. O imposto especial sobre a cerveja é determinado por referência à relação entre os hectolitros e os graus do produto acabado. Cada Estado-Membro pode aplicar taxas reduzidas à produção de cerveja por pequenas empresas independentes, desde que não ultrapasse os limites estabelecidos pela Directiva.

A isenção do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas e tabacos manufacturados, fornecidos no âmbito das relações diplomáticas ou consulares, é autorizada pelo Director da Alfândega com competência na determinada área, que proporciona às embaixadas, missões diplomáticas e consulares os produtos em causa. As situações de circulação de álcool, bebidas alcoólicas ou tabaco, realizadas por ou através da instituição NATO estabelecida em território nacional⁴³ são possíveis, desde que realizadas através de correcto e legal procedimento⁴⁴. Esta instituição está ainda permitida a adquirir, em regime de suspensão de impostos especiais, produtos provenientes de outros Estados-Membros, de acordo com o Documento Administrativo de Acompanhamento (DAA), sempre acompanhado pelo certificado de isenção.⁴⁵

41- Por medicamento neste sentido entende-se todas as substâncias ou combinações de matérias apresentadas como contendo propriedades curativas ou preventivas de doenças humanas, ou dos seus sintomas, ou que possam ser usadas no ser humano com vista a estabelecer um diagnóstico médico ou, de forma a exercer uma acção farmacológica, imunológica ou metabólica ou fisiológica. Ver alínea ee) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de Agosto.

42- Como resulta do artigo 48º do CIEC.

43- Quartel-General Conjunto de Lisboa / “Joint Headquarters Lisbon”.

44- Ao abrigo do formulário 302 da NATO.

45- Procedimento previsto no Regulamento (CE) n.º 31/96, da Comissão, de 10 de Janeiro de 1996.

Para efeitos de isenção de IABA, estão abrangidos de acordo com o artigo 49º do CIEC, “os produtos não destinados ao consumo humano desde que tenham sido desnaturados e distribuídos de acordo com a legislação em vigor”, “vinagres abrangidos pelo código pautal 2209”, “aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e bebidas não alcoólicas de teor alcoólico adquirido não superior a 1,2 % volumes”, “produtos semi-acabados, na produção de géneros alimentícios, com ou sem recheio, desde que o título de álcool não exceda 8,5 litros de álcool puro por cada 100 quilogramas de produto, no caso de chocolate e 5 litros de álcool puro por cada 100 quilogramas de produto, nos restantes casos”, “ensaios de produção ou para fins científicos, ou como amostras para análise”⁴⁶. O requerimento de benefício deve ser executado pelos operadores (utilizadores isentos) através de formalidade escrita dirigida ao Director da Alfândega competente nesta matéria.

46- Os ensaios de produção compreendem todas as operações necessárias ao aperfeiçoamento do produto final, enquadrando-se neste contexto as provas de vinhos efectuadas pelos Institutos do Vinho. Não se incluem aqui as amostras que tem como finalidade a venda ou oferta em feiras e certames de igual natureza turística ou comercial. *In* Manual dos Impostos especiais de consumo, DGAIEC, Março, 2009.

Porque é que ao falarmos dos IEC temos de referir o Código Aduaneiro

Comunitário (CAC)?

O Tratado da Comunidade Europeia, veio instituir no seu art. 23º, antigo art. 9º, uma União Aduaneira que tinha como objectivo, incluir a totalidade das relações comerciais dentro da Comunidade. Assim, pretendia-se suprimir as taxas e os encargos de importação, adoptando desta forma, uma pauta *aduaneira comum*⁴⁷ entre estes países. Como menciona o Professor Brigas Afonso, “os casos de natureza fiscal submetidos ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) vieram demonstrar que, com muita frequência os direitos de importação foram substituídos por impostos internos discricionários (...)” para que então, se conseguisse uma verdadeira liberdade de trocas seria fundamental que fossem abolidos “(...) os controlos de natureza técnica, física e fiscal, que ocorriam no momento da passagem da fronteiras.”⁴⁸

Nesse sentido, a Europa a Doze, veio a celebrar o *Acto Único Europeu*⁴⁹, para que definitivamente fosse criado um Mercado Interno, no qual seriam eliminadas as fronteiras intracomunitárias e fosse conseguida a consequente liberdade de circulação, não só de mercadorias, mas também de pessoas, serviços e capitais (até ao ano de 1992), nos termos do Tratado de Roma.⁵⁰

As primeiras Propostas da Comissão, designadas por *Propostas Cockfield* não tiveram sucesso, pelo contrário, as segundas propostas, designadas *Scrivener*, fazendo uma abordagem mais pragmática preocupavam-se, sobretudo, com a abolição dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias. Foram estas mesmas Propostas que vieram a integrar a Directiva já por nós estudada, a Directiva nº 92/12/CEE, de 25 de Fevereiro de 1992, que veio harmonizar as disposições relativas ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a IEC.

47- Entende-se por *pauta aduaneira* (de forma muito clara e sucinta) - Documento de especificação das mercadorias e dos respectivos códigos e taxas aplicáveis. Para uma especificação mais pormenorizada, confrontar art. 20º do CAC.

48- - In *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Afonso, Brigas, “Noções Gerais sobre os IEC”.

49- O *Acto Único Europeu (AUE)* - foi assinado a 17 de Fevereiro de 1986 e constituiu entre os Estados-Membros as fases e o calendário das medidas necessárias para a realização do Mercado Interno em 1992. Tratava-se de um instrumento institucional novo que alterou pela primeira vez o Tratado de Roma, consagrando o regresso ao voto maioritário no Conselho Europeu, na medida em que alargava o campo das decisões maioritárias ao domínio do mercado interno.

Sintetizando, “conseguiu-se uma harmonização *minimalista* traduzida fundamentalmente na eliminação dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias e não uma abolição das fronteiras fiscais em sentido técnico rigoroso, como previam as Propostas *Cockfield*.”⁵¹

Criado pelo Regulamento (CEE) nº2913/92, foi sendo alterado e actualmente vigora o novo Código Aduaneiro Comunitário, aprovado em 2007, que figura por isso mesmo, a última modificação.

Uma vez compreendidas muito sucintamente quais as finalidades do CAC e respondendo agora à questão a que nos propusemos debruçar, de facto, achamos fundamental referenciar o CAC para melhor compreendermos o CIEC, isto porque, é o primeiro Código se subordina ao segundo, nomeadamente, quando nos apercebemos que o Regime Suspensivo Aduaneiro prevalece sobre o Regime de Suspensão do IEC. Significa isto, que o factor gerador de importação se considera verificado apenas quando a mercadoria saia do Regime Aduaneiro em que se encontra.⁵²

Se é clara a íntima ligação entre os Impostos Especiais sobre o Consumo e o Ordenamento Jurídico Comunitário, não nos parecerá menos evidente a relação com o Direito Aduaneiro, também ele próprio com fundamento comunitário. Disto resulta que o Sistema Comunitário veio com a criação das *Excises*, eliminar barreiras alfandegárias internas entre os Estados-Membros, e que a harmonização destes impostos veio por seu lado substituir os antigos Direitos Aduaneiros ou encargos que eram cobrados na passagem das fronteiras. Contudo esta harmonização acabou por absorver grande parte da técnica e dos mecanismos alfandegários.

Assim deparamo-nos de uma forma bastante visível que o nosso CIEC tem por base as Directivas *Scrivener*, já que muitos dos institutos são inspirados fundamentalmente no Sistema Alfandegário. Exemplo disso mesmo, é o como afirma Sérgio Vasques, o “Regime de Suspensão de Impostos Especial sobre o Consumo que se funda no Regime do Transito Comunitário, circulando as mercadorias tributadas com o impostos suspenso desde que asseguradas formalidades cautelares, nomeadamente, a de serem acompanhados pelo DAA”, no qual se identificam as mercadorias e a sua situação fiscal.

50- In *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Afonso, Brigas, “Noções Gerais sobre os IEC”, pág. 28.

51- In *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Afonso, Brigas, “Noções Gerais sobre os IEC”, pág. 29.

52- Cfr. Sérgio, “Os impostos Especiais de Consumo”, Almedina, 2001, pág. 201.

53- In “Manual de Direito Fiscal” de Teixeira, Glória, Almedina, 2008, pág. 185.

Tal como sucede no Direito Aduaneiro, a circulação em Regime Suspensivo apenas é admitida entre agentes económicos autorizados para o efeito.⁵⁴

Para terminar cabe-nos dizer que as isenções aduaneiras resultam muitas vezes de disposições de convenções internacionais, que eliminam entre os Estados contratantes a tributação alfandegária.⁵⁵

Encontramos ao longo do nosso estudo, inúmeras semelhanças entre o Direito Aduaneiro Comunitário e o Regime do CIEC, designadamente, pelo facto de à figura da Introdução do Consumo (prevista no CIEC) corresponder a figura da Introdução em Livre Prática (prevista no CAC). Na parte especial do CIEC, faz-se referência aos Códigos de Nomenclatura Combinada que estão intimamente ligados à Pauta Aduaneira Comunitário, mais uma vez é evidente a ligação entre ambos os Códigos.

Como consta do “Relatório sobre a Situação de Evasão Fiscal no Âmbito dos IEC”⁵², a harmonização da técnica alfandegária permitiu que se alcançasse uma maior segurança, bem como maior eficiência no combate à Fraude Fiscal.

O valor aduaneiro das mercadorias determinado pela Pauta Aduaneira da União Europeia fixa-se em Direitos *ad valorem* (quando fixados em função de unidades), e em direitos *específicos*. Este regime está previsto nos artigos 28º a 36º do CAC e são complementados pelos artigos 141º a 181º-A das (Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC)). O valor aduaneiro corresponde maioritariamente ao valor transaccional, isto é, ao preço efectivamente pago pelas mercadorias.⁵⁶

Para concluirmos, fica apenas a referência ao temor do legislador nacional, em fazer remissões frequentes do CIEC para o CAC, de forma a tornar o manuseamento da legislação mais complexo, acabando por isolar demasiado os IEC dos outros Impostos sobre o Consumo. Desta feita, o legislador evidenciou receio em criar um Código estranho ao nosso Sistema Fiscal, através da recepção directa do Direito Comunitário, e por isso delimitou os particularismos que marcam com força o nosso regime das *Excises*.⁵⁷

54- Cfr. Sérgio, “Os impostos Especiais de Consumo”, Almedina, 2001, pág. 200.

55- In “Manual de Direito Fiscal” de Teixeira, Glória, Almedina, 2008, pág. 185.

56- Cfr. “Relatório sobre a Situação de Evasão Fiscal no Âmbito dos IEC”, CTF, 1999, N. 395,315-316.

57- Ver o Preambulo do Código do Impostos Especiais sobre o Consumo.

Nota Final

Findo o trabalho será indispensável fazer certas reflexões importantes. Mais que contribuir para a obtenção de receitas por parte do Estado, os Impostos Especiais sobre o Consumo caracterizam-se pela sua particular orientação extra-fiscal. Parece-nos que esta especial peculiaridade é essencial para os distinguir de outro tipo de impostos sobre o Consumo, como é exemplo o IVA.

Actuando sobre as preferências dos agentes económicos em certos bens considerados como prejudiciais e nefastos á vida humana, os impostos anteriormente tratados assumem assim um importante papel dinamizador dentro da sociedade contemporânea. É notória a utilização por parte da Administração Central deste sistema para tentar alterar os níveis de consumo destes produtos em especial. Disso é exemplo a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2007, onde se faz referência a propostas de subida das taxas aplicáveis aos produtos petrolíferos, tabaco manufacturado, e álcool e bebidas alcoólicas. À semelhança do que tem sucedido em Orçamentos de Estado precedentes, uma vez mais se regista um aumento da tributação sobre a generalidade dos produtos especiais, o que nos leva a concluir que este tipo de tributação tem ganho espaço relativamente a outros géneros de tributação.

A harmonização comunitária dos Impostos Especiais sobre o Consumo veio regular conjuntamente as estruturas e sistemas de tributação dos diferentes Estados-Membros. Neste sentido parece-nos que constituiu um forte incentivo ao desenvolvimento deste bloco económico. As políticas fiscais podem influenciar, indubitavelmente, o funcionamento geral das economias. Por esta mesma razão, a adopção deste tipo de políticas implica também uma avaliação macroeconómica, de forma a ser tomada a melhor decisão, conjugando não só objectivos de Finanças Públicas, mas também de incentivo ao investimento e à poupança individual.

Assim será de todo o interesse um estudo aprofundado, analisando o impacto dos impostos na vida as pessoas, construindo assim um sistema fiscal justo, equitativo e eficiente, que permita margens de consumo razoáveis aos consumidores do mercado económico. Desta feita, resume-se a aposta neste tipo de Tributação pelos benefícios de equidade que proporciona, ou seja, tributa-se mediante o consumo de bens não

necessários à vida humana, assumindo assim esta tributação um carácter mais legítimo, nunca descorando a necessidade de obtenção de receitas para prossecução das diversas actividades e funções por parte do Estado.

Ao longo deste trabalho foram realizadas as explanações necessárias à compreensão da introdução do estudo dos Impostos Especiais sobre o Consumo, pois muito haveria para dizer, com certeza.

Por último, apraz-nos proferir um enorme agradecimento em primeiro lugar à Prof. Doutora Glória Teixeira pelo afável convite que nos foi dirigido, e depois ao Centro de Investigação Jurídico-Económica pela excelente oportunidade de trabalho que nos proporcionou.

Bibliografia

Livros e outros Documentos:

- Basto, José Guilherme Xavier, “A tributação do consumo e a sua coordenação internacional”, *in* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991;
- Brigas, Afonso, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto “Noções Gerais sobre os IEC”, Volume III, 2006;
- Carlos, Vicente, “A extra-fiscalidade dos impostos especiais sobre o consumo”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Volume III, 2006;
- Carneira, Álvaro e Fernandes, Manuel, “Código dos impostos especiais de consumo”, Vislis Editores, 2000;
- Guia Fiscal, “KPMG- Tax”, Portugal, 2008;
- Manual dos Impostos Especiais de Consumo, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, Março, 2009;
- Manual de Procedimento de Introdução no Consumo dos Produtos Sujeitos a Impostos Especiais de Consumo; Direcção-Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo,
- Nabais, José Casalta, “Direito Fiscal”, Almedina, 4ª edição, Coimbra, 2006;
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Almedina, Coimbra, 2005;
- Ribeiro, Teixeira, “Lições de Finanças Públicas”, Coimbra Editora, 5ª edição, 1997;
- Teixeira, Glória, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2008;
- Sanches, Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, Lisboa, 1998,
- “Sistema Fiscal Português”, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, 1997;
- Smith, Adam, “A Riqueza das Nações”, Volume II, Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª edição;
- Soares, Martinez, “Direito Fiscal”, Almedina, 1996;

- Vasques, Sérgio, “Os impostos do pecado : o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco”, Coimbra, Almedina, 1999, - Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa;
- Vasques, Soares, “Os impostos especiais de consumo”, Almedina, 2001

Internet:

- <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt>
- http://guiadoinvestidor.sysvalue.com/mostra_faq.php?qual=516&PHPSESSID=653305a097bf66c35384580d00b9c6ef
- http://www.eurocid.pt/pls/wsd/wsdwcot0.detalhe?p_sub=4&p_cot_id=551&p_est_id=2319
- http://www.europarl.europa.eu/factsheets/3_4_6_pt.htm
- <http://europa.eu/scadplus/leg/pt/lvb/l31023.htm>

ANEXO (*)

CAPÍTULO 24

TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFACTURADOS

Nota

1. O presente Capítulo não compreende os cigarros medicamentosos (Capítulo 30).

Código NC	Designação das mercadorias	Taxas dos direitos convencionais (%)	Unidade suplementar
1	2	3	4
2401	Tabaco não manufacturado; desperdícios de tabaco:		
2401 10	– Tabaco não destalado:		
★ 2401 10 35	– – Tabaco <i>light air cured</i>	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ⁽¹⁾	—
2401 10 60	– – Tabaco <i>sun cured</i> do tipo oriental	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net	—
2401 10 70	– – Tabaco <i>dark air cured</i>	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net	—
★ 2401 10 85	– – Tabaco <i>flue cured</i>	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ⁽²⁾	—
★ 2401 10 95	– – Outro tabaco	10 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ⁽³⁾	—
2401 20	– Tabaco total ou parcialmente destalado:		
★ 2401 20 35	– – Tabaco <i>light air cured</i>	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ⁽¹⁾	—
2401 20 60	– – Tabaco <i>sun cured</i> do tipo oriental	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net	—
2401 20 70	– – Tabaco <i>dark air cured</i>	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net	—
★ 2401 20 85	– – Tabaco <i>flue cured</i>	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ⁽²⁾	—
★ 2401 20 95	– – Outro tabaco	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ⁽³⁾	—
2401 30 00	– Desperdícios de tabaco	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net	—

⁽¹⁾ Tratamento pautal favorável concedido ao tabaco *light air cured* do tipo Burley (incluindo os híbridos de Burley) e ao tabaco *light air cured* do tipo Maryland: 18,4 MIN 22 € MAX 24 €/100 kg/net. Este tratamento pautal favorável está sujeito ao cumprimento das formalidades e condições previstas no título II, letra F, das disposições preliminares.

⁽²⁾ Tratamento pautal favorável concedido ao tabaco *flue cured* do tipo Virginia: 18,4 MIN 22 € MAX 24 €/100 kg/net. Este tratamento pautal favorável está sujeito ao cumprimento das formalidades e condições previstas no título II, letra F, das disposições preliminares.

⁽³⁾ Tratamento pautal favorável concedido ao tabaco *fire cured*: 18,4 MIN 22 € MAX 24 €/100 kg/net. Este tratamento pautal favorável está sujeito ao cumprimento das formalidades e condições previstas no título II, letra F, das disposições preliminares.

Código NC	Designação das mercadorias	Taxas dos direitos convencionais (%)	Unidade suplementar
1	2	3	4
2402	Charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos:		
2402 10 00	- Charutos e cigarrilhas, que contenham tabaco	26	1 000 p/st
2402 20	- Cigarros que contenham tabaco:		
2402 20 10	- - Que contenham cravo-da-índia	10	1 000 p/st
2402 20 90	- - Outros	57,6	1 000 p/st
2402 90 00	- Outros	57,6	—
2403	Outros produtos de tabaco e seus sucedâneos, manufacturados; tabaco «homogeneizado» ou «reconstituído»; extractos e molhos de tabaco:		
2403 10	- Tabaco para fumar, mesmo que contenha sucedâneos de tabaco, em qualquer proporção:		
2403 10 10	- - Em embalagens imediatas de conteúdo líquido não superior a 500 g	74,9	—
2403 10 90	- - Outro	74,9	—
	- Outros:		
2403 91 00	- - Tabaco «homogeneizado» ou «reconstituído»	16,6	—
2403 99	- - Outros:		
2403 99 10	- - - Tabaco para mascar e rapé	41,6	—
2403 99 90	- - - Outros	16,6	—

(*) Pauta Aduaneira relativa ao Imposto especial de Consumo que incide sobre o
Tabaco.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:291:0001:0894:PT:PDF>