



# **Impostos Especiais de Consumo harmonizados na União Europeia: Os procedimentos de comercialização**

Manuel Amorim da Costa

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para obtenção do Grau de Mestre em Gestão das Organizações – Ramo de Gestão de Empresas

Orientada por

**Professor Doutor José Luís da Rocha Ceia**

Coorientada por

**Dr. José António Branco da Rocha Ferreira**



# **Impostos Especiais de Consumo harmonizados na União Europeia: Os procedimentos de comercialização**

Manuel Amorim da Costa

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para obtenção do Grau de Mestre em Gestão das Organizações – Ramo de Gestão de Empresas

Orientada por

**Professor Doutor José Luís da Rocha Ceia**

Coorientada por

**Dr. José António Branco da Rocha Ferreira**

Viana do Castelo, 31 de janeiro de 2020

## **1. RESUMO**

A presente dissertação pretende sistematizar os aspetos mais relevantes dos Impostos Especiais de Consumo harmonizados ao nível da União Europeia.

O processo de harmonização na União Europeia, o qual contribuiu para a eliminação das barreiras fiscais entre os Estados-membros, visou garantir a existência da livre circulação de mercadorias sem descorar, de alguma forma, uma saudável concorrência entre operadores económicos a nível comunitário, para tal torna-se necessário identificar e definir os formalismos de acesso ao circuito de comercialização do regime dos Impostos Especiais de Consumo.

A relevância que estes impostos indiretos vêm ganhando na economia e o facto de se encontrarem harmonizados na União, os quais devem servir o propósito fundamental de aproximar a obrigação tributária do momento e local do consumo, impõe aos operadores económicos uma logística muito específica, por vezes um pouco densa, que deveria merecer uma reflexão mais aprofundada de forma a reduzir a burocracia, mesmo informatizada, e o grau de especificidade e tecnicidade dos procedimentos, reduzindo a potencial litigância e potenciando novas oportunidades através da simplificação das relações comerciais a nível comunitário.

**Palavras chave: Imposto especial de consumo, Circulação, Suspensão de imposto, Introdução no consumo.**

## ABSTRACT

This dissertation aims to systematize the most relevant aspects of harmonized excise duties at European Union level.

The harmonization process in the European Union, which contributed to the elimination of tax barriers between Member States, aimed to guarantee the existence of free movement of goods without discouraging, in some way, healthy competition between economic operators at Community level, for this makes it necessary to identify and define the formalisms for access to the commercialization circuit of the excise regime.

The relevance that these indirect taxes have been gaining in the economy and the fact that they are harmonized in the Union, which should serve the fundamental purpose of bringing the tax obligation closer to the time and place of consumption requires economic operators to have very specific, sometimes somewhat dense, logistics that should merit further consideration in order to reduce bureaucracy, even computerized, and the specificity and technicality of the procedures, reducing potential litigation and enhancing new opportunities by simplifying trade relations at Community level.

**Key Words: Excise duty, Circulation, Tax suspension, Consumer introduction**

## **2. RESUMEN**

Esta tesis pretende sistematizar los aspectos más relevantes de los impuestos especiales armonizados a nivel de la Unión Europea.

El proceso de armonización en la Unión Europea, que contribuyó a la eliminación de las barreras fiscales entre los Estados-miembros, tenía por objeto garantizar la existencia de la libre circulación de mercancías sin desalentar, de alguna manera, la sana competencia entre operadores económicos a nivel comunitario, por esto hace que sea necesario identificar y definir los formalismos para acceder al circuito de comercialización del régimen de impuestos especiales.

La relevancia que estos impuestos indirectos han ido ganando en la economía y el hecho de que están armonizados en la Unión, lo que debería servir para el propósito fundamental de acercar la obligación tributaria al momento y lugar del consumo, impone una logística muy específica a los operadores económicos, por ejemplo. a veces un poco denso, lo que debería merecer una mayor reflexión para reducir la burocracia, incluso computarizada, y el grado de especificidad y tecnicidad de los procedimientos, reduciendo posibles litigios y aumentando nuevas oportunidades al simplificar las relaciones comerciales a nivel comunitario.

**Palabras clave:** Impuesto especial, Circulación, Suspensión de impuestos, Introducción al consumo.

## **Dedicatória**

*Às minhas filhas Francisca e Luísa.*

## **Agradecimentos**

Ao Professor Doutor José Luis Ceia e ao Dr. José António Ferreira, orientadores da tese, pelas sugestões, incentivo e permanente disponibilidade demonstrada.

À minha esposa, Maria do Carmo e às minhas filhas Francisca e Luísa, pelo apoio, carinho e ânimo na conclusão de mais uma etapa do meu percurso académico.

Aos colegas de curso pelo enorme privilégio em partilhar conhecimentos, camaradagem e experiências de vida.

### **3. SIGLAS:**

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CAU - Código Aduaneiro da Comunidade

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIEC - Código dos Impostos Especiais de Consumo

DA - Documento de Acompanhamento

DAE - Declaração Aduaneira de Exportação DAS -

Documento de Acompanhamento Simplificado DAU

- Documento Administrativo Único

DGAIEC - Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo

DUC - Documento Único de Cobrança

e-DA - Documento Administrativo eletrónico

e-DIC - Declaração de Introdução no Consumo eletrónica

EM - Estados-membros

EMCS - Sistema de Controlo de Movimentos de Produtos sujeitos a IEC

IABA - Imposto Sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas IEC - Imposto Especial de Consumo

ISP – Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

IT – Imposto sobre o Tabaco

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

IVV- Instituto da Vinha e do Vinho

LGT - Lei Geral Tributária

MFAP - Ministério das Finanças e da Administração Pública

NC - Nomenclatura Combinada

OMS - Organização Mundial de Saúde

PAR - Pedido de Autorização de Receção de Produtos Expedidos de outros Estados-membros

PVP - Preço de Venda ao Publico

TAC - Território Aduaneiro da Comunidade

TAU - Território Aduaneiro da União

## 4. ÍNDICE

1.	RESUMO	iv
2.	RESUMEN	vi
3.	SIGLAS:	ix
4.	ÍNDICE	x
Capítulo I - Apresentação		1
1.1.	Contextualização	2
1.2.	Relevância e interesse do tema e pelo tema	3
1.3.	Definição do problema, objetivos e metodologia	3
1.3.1.	Problema	3
1.3.2.	Metodologia	5
1.3.3.	Estrutura do trabalho	6
Capítulo II - Revisão da literatura		8
2.1.	Introdução	9
2.2.	A evolução dos Impostos Especiais de Consumo	9
2.2.1.	Enquadramento histórico	9
2.3.	O processo de harmonização na União Europeia	15
2.4.	Correspondência da legislação dos Impostos Especiais de Consumo à legislação aduaneira	23
2.5.	Caracterização dos Impostos Especiais de Consumo	24
2.5.1.	A vertente fiscal	26
2.5.2.	A vertente extrafiscal	27
2.6.	Nota Conclusiva	28
Capítulo III – Os procedimentos da comercialização e circulação		29
3.1.	Introdução	30
3.2.	O regime de suspensão do imposto	30
3.3.	Os operadores económicos	33
3.3.1.	Depositário autorizado	33
3.3.2.	Destinatário registado	34
3.3.3.	Destinatário registado temporário	35
3.3.4.	Expedidor registado	35
3.4.	Operadores económicos – regimes especiais	36
3.4.1.	Pequena destilaria	37
3.4.2.	Pequena cervejeira	37
3.4.3.	Pequeno produtor de vinho	37
3.5.	Os entrepostos fiscais	38

3.5.1.	Entrepósito fiscal de produção	39
3.5.1.1.	Produção de álcool e bebidas alcoólicas	40
3.5.1.2.	Produção de produtos petrolíferos e energéticos	40
3.5.1.3.	Produção de produtos de tabacos	41
3.5.2.	Entrepósito fiscal de transformação	42
3.5.3.	Entrepósito fiscal de armazenagem	43
3.5.3.1.	Armazenagem de álcool ou bebidas alcoólicas	43
3.5.3.2.	Armazenagem de produtos petrolíferos	44
3.5.3.3.	Armazenagem de tabacos	44
3.6.	Incidência, base tributável e taxas	45
3.6.1.	Incidência objetiva do imposto	45
3.6.1.1.	Incidência objetiva sobre álcool e bebidas alcoólicas	46
3.6.1.1.1.	Incidência sobre o álcool etílico	47
3.6.1.1.2.	Incidência sobre a cerveja	47
3.6.1.1.3.	Incidência sobre os vinhos	48
3.6.1.1.4.	Incidência sobre outras bebidas fermentadas tranquilas e espumantes	48
3.6.1.1.5.	Incidência sobre produtos intermédios	49
3.6.1.1.6.	Incidência sobre bebidas espirituosas	49
3.6.1.2.	Incidência objetiva sobre os produtos petrolíferos e energéticos	50
3.6.1.3.	Incidência objetiva sobre tabacos manufacturados	52
3.6.1.3.1.	Incidência sobre os charutos e cigarrilhas	53
3.6.1.3.2.	Incidência sobre os cigarros	53
3.6.1.3.3.	Incidência sobre Tabaco de Fumar	53
3.6.2.	Base Tributável e taxas	54
3.6.2.1.	Taxas sobre o álcool e bebidas alcoólicas	56
3.6.2.2.	Taxas sobre os Produtos Petrolíferos	58
3.6.2.3.	Taxas sobre o tabaco manufacturado	62
3.7.	Sistema de garantias	63
3.7.1.	Garantia do depositário autorizado	64
3.7.1.1.	Garantias de armazenagem	64
3.7.1.2.	Garantias de circulação	65
3.7.2.	Garantia do destinatário registado	67
3.7.3.	Garantia do destinatário registado temporário	67
3.7.4.	Garantia do expedidor registado	67
3.8.	O regime de circulação	68
3.8.1.	Circulação em suspensão de imposto	69
3.8.2.	Circulação após introdução no consumo noutra Estado-membro	73

3.8.3.	A introdução no consumo	74
3.9.	Isonções de Impostos Especiais de Consumo	75
3.9.1.	Isonção sobre o álcool e as bebidas alcoólicas	76
3.9.2.	Isonção sobre Produtos Petrolíferos	77
3.9.3.	Isonção sobre tabacos manufacturados	79
3.10.	Nota conclusiva	79
Capítulo IV - Conclusão		80
Bibliografia		84

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Circuito de suspensão de imposto.....	32
Figura 2 – Circuito dos produtos em suspensão suportado no e-Da .....	72

## ÍNDICE TABELAS

Tabela 1 - Estrutura do trabalho.....	7
Tabela 2- Taxas mínimas por produto de imposto sobre as bebidas alcoólicas .....	19
Tabela 3 - Taxas e estrutura por produto de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.....	20
Tabela 4 – Taxas e estrutura por produto de imposto sobre o tabaco .....	21
Tabela 5 – Receita por tipo de imposto.....	26
Tabela 6 – Autorizações estatutos IEC.....	36
Tabela 7 – Base tributável e taxas – IABA.....	57
Tabela 8 – Intervalos de taxas de ISP .....	58
Tabela 9 – Base tributável – ISP .....	60
Tabela 10 – Produtos e taxas ISP .....	61
Tabela 11 – Base tributável e taxas – IT .....	63
Tabela 12 – Tipo de garantias.....	68

## Capítulo I - Apresentação

Com a abordagem deste tema pretende-se observar a interligação do sistema fiscal nacional com o comunitário, no que aos impostos indiretos diz respeito, mais especificamente, analisar e compreender os Impostos Especiais de Consumo (IEC) harmonizados na União Europeia, na qual se inclui Portugal.

Pretende-se também sistematizar os aspetos mais importantes ligados ao regime dos Impostos Especiais de Consumo, tendo por base os quatro pilares essenciais: os operadores económicos habilitados, os entrepostos fiscais, o sistema de circulação em regime de suspensão de imposto sem controlo aduaneiro nas fronteiras intracomunitárias e o sistema de garantias.

Este trabalho é fruto de uma pesquisa, investigação e análise dos Impostos Especiais de Consumo harmonizados ao nível da União Europeia. Embora as bebidas não alcoólicas também façam parte do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), nomeadamente nos artigos 87º-A ao 87º-F, as mesmas não serão objeto de abordagem, uma vez que a sua sujeição a estes impostos não se encontra harmonizada a nível comunitário.

### **1.1. Contextualização**

O tema do presente trabalho abrange uma matéria complexa e desconhecida para a grande parte dos cidadãos comuns, pois apenas é inferida pelos frequentes aumentos de preços finais dos bens sujeitos a Impostos Especiais de Consumo.

Pretende-se desenvolver a especificidade deste tipo de impostos, identificar os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo que se encontram harmonizados a nível comunitário, quais os procedimentos da sua tramitação, qual a incidência e a forma de tributação nas transações comerciais.

Ao longo deste trabalho procura-se apresentar uma breve evolução histórica dos Impostos Especiais de Consumo até à atualidade, proceder à sua caracterização, bem como identificar as vertentes fiscais e extrafiscais. Por fim identificar, especificar e analisar os procedimentos de comercialização e circulação dos produtos sujeitos a este tipo de imposto.

## **1.2. Relevância e interesse do tema e pelo tema**

A escolha do tema do presente trabalho tem como principal motivação o facto de se tratar de uma matéria aliciante, dada a sua complexidade e o quase total desconhecimento para o cidadão comum, pois este, apenas percebe o valor do preço final do bem.

O tema reveste de interesse académico e social, ao qual acresce o interesse de âmbito fiscal e extrafiscal, na medida em que este tipo de impostos tem vindo a apresentar uma relevância crescente na realidade económica e fiscal, encontrando-se presente no dia-a-dia das pessoas, e, embora mantenham um impacto “invisível” nos produtos consumidos pelos cidadãos, constituem uma importante fonte de receita fiscal do Estado.

## **1.3. Definição do problema, objetivos e metodologia**

### **1.3.1. Problema**

A comercialização e circulação dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, quer a nível nacional, quer a nível Comunitário, é efetuada com regras específicas, pelo que torna-se premente identificar os produtos sujeitos a estes impostos, os intervenientes, os procedimentos de tramitação referente à metodologia de funcionamento do seu regime fiscal, para que os operadores possam efetuar a sua correta utilização e retirar o melhor rendimento das instrumentos existentes, tornando-se competitivos com os restantes operadores económicos, quer nacionais quer comunitários.

No contexto exposto surge a principal questão:

O nível de harmonização em que se encontram os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo proporcionam um relacionamento comercial simplificado e transparente entre operadores dos Estados-membros?

Com a entrada em vigor do novo CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei nº 73/2010, de 21 de junho, é adotado o sistema informatizado dos movimentos e dos controlos dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo (EMCS), que altera por completo o procedimento de tramitação que vinha sendo utilizado (com uma forte componente burocrática, em que o suporte documental era essencialmente o “papel”), num procedimento desmaterializado, simplificado e abreviado, permitindo efetuar expedições e receções de produtos com destino ou origem a outro Estado-membro, de um modo integralmente desburocratizado.

Não obstante a legislação existente no âmbito da cooperação administrativa no domínio dos Impostos Especiais de Consumo, entre os Estados-membros e a Comissão, de forma a assegurar que todos os operadores económicos cumprem a legislação aplicável, torna-se evidente que as administrações deparam-se com limitações no seu controlo, nomeadamente nas zonas raianas, devido quer às diferenças de taxas praticadas nos Estados-membros, quer à possibilidade que os Estados-membros têm de acrescentar, unilateralmente, produtos sujeitos a estes impostos. Estes fatores poderão desvirtuar o mercado e a sã concorrência pretendida.

No sentido de perceber quais os reais objetivos, propõe-se entender o alcance da harmonização pretendida a nível comunitário e verificar se este tipo de tributação tem em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa.

Num âmbito mais específico analisar e identificar os procedimentos específicos referentes à tramitação própria dos Impostos Especiais de Consumo, com especial ênfase no regime de suspensão do imposto, nas diversas fases do circuito económico, tendo por base os quatro pilares essenciais: os operadores económicos, os entrepostos fiscais, o sistema de circulação em regime de suspensão de imposto e o sistema de garantias.

Pretende-se especificar quais os produtos sujeitos a este tipo de tributação, as regras que determinam a incidência objetiva, a definição de bases tributáveis e correspondentes taxas para se poder perceber a forma como são calculados estes impostos aquando da sua introdução no consumo, bem como os casos específicos em que os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo podem ser objeto de isenção.

Pretende-se também especificar quais os sujeitos passivos intervenientes no circuito económico dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, ou seja, analisar as características específicas de cada tipo de operador económico e as especificidades dos vários tipos de entrepostos fiscais.

Pretende-se ainda identificar o tipo de formalidades necessárias à utilização do regime geral de circulação em regime de suspensão de imposto, a circulação e a tributação após introdução no consumo, bem como, os procedimentos referentes à liquidação e pagamento do imposto aquando da introdução no consumo.

Pretende-se identificar o tipo e finalidade do sistema de garantias necessários, quer a nível estatutário, quer ao nível da circulação dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo.

Perante a identificação destes elementos espera-se obter respostas ao seguinte:

- A harmonização dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo contribuiu para a implementação do mercado interno comunitário?
- A tributação dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo contribuem para alcançar os objetivos pretendidos ao nível da vertente fiscal e extra-fiscal?
- A harmonização do imposto sobre os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo permite uma maior oportunidade de negócio para os operadores económicos?
- O circuito comercial dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo em regime de suspensão de imposto fomenta a livre concorrência?
- O regime de circulação em suspensão de imposto através de um único sistema eletrónico para todos os Estados-membros assegura e melhora a competitividade das empresas produtoras/comercializadoras de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo?

### **1.3.2. Metodologia**

A metodologia a aplicar no desenvolvimento do estudo sobre os Impostos Especiais de Consumo harmonizados a nível comunitário será efetuada através da análise qualitativa descritiva, explorando e analisando o seu enquadramento legal, consultando a legislação comunitária e analisar as soluções adotadas a nível nacional, nomeadamente através do Código dos Impostos Especiais de Consumo, entre outras. De forma a identificar e compreender a especificidade inerente aos Impostos Especiais do Consumo, a análise incidirá com especial enfoque no regime de suspensão do imposto nas diversas fases do circuito económico.

Através da revisão da literatura com recurso às publicações existentes sobre a temática e à recolha de dados, proceder-se-á à abordagem do enquadramento histórico dos Impostos Especiais de Consumo, desde a sua aparição até aos nossos dias, identificando a estrutura e os formalismos de comercialização dos produtos sujeitos a estes impostos de forma a obter uma melhor compreensão sobre os procedimentos de tributação .

### **1.3.3. Estrutura do trabalho**

A estrutura prevista para a concretização dos objetivos passa pelas seguintes etapas:

No capítulo I, apresentação, encontra-se identificada a contextualização, a relevância e interesse do tema e pelo tema e a definição do problema, objetivos e metodologia a aplicar.

No capítulo II, revisão da literatura será abordada a evolução dos Impostos Especiais de Consumo através da análise do processo de harmonização na União Europeia, que contribuiu para eliminar as barreiras fiscais entre os Estados-membros, enquadrando-os no ordenamento jurídico nacional, identificando as características e objetivos pretendidos com este tipo de tributação ao nível da vertente fiscal e extrafiscal.

No capítulo III, os procedimentos de comercialização, serão analisados os formalismos relativamente aos procedimentos necessários para a comercialização e circulação dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, através da identificação dos diversos tipos de protagonistas do circuito de comercial.

Ainda no mesmo capítulo III serão abordados com especial relevância os quatro pilares que sustentam o regime de suspensão do imposto, enquanto conceito primordial do sistema dos Impostos Especiais de Consumo, o depositário autorizado, o entreposto fiscal, as garantias e o regime de circulação em suspensão através do documento administrativo eletrónico (e-DA).

No capítulo IV, conclusões, serão efetuadas as análises conclusivas apresentando as sugestões consideradas pertinentes.

**Tabela 1 - Estrutura do trabalho**



De seguida vamos abordar a evolução dos Impostos Especiais de Consumo desde a sua implementação até aos dias de hoje.

## Capítulo II - Revisão da literatura

## **2.1. Introdução**

No presente capítulo vão ser abordados os Impostos Especiais de Consumo, sendo feita uma breve retrospectiva sobre a evolução destes, desde o tempo em que os impostos eram implementados pelo Rei, até à forma como se encontram atualmente organizados, de onde se destaca o processo de harmonização na União Europeia e a articulação existente entre a legislação aduaneira e a legislação dos Impostos Especiais de Consumo. Pretende-se também efetuar uma caracterização destes em função dos objetivos prosseguidos, especificando-os segundo a função fiscal e a função extrafiscal.

## **2.2. A evolução dos Impostos Especiais de Consumo**

### **2.2.1. Enquadramento histórico**

A história fiscal portuguesa teve o seu início com a introdução, aquando da crise de 1383-85, de um imposto geral sobre o consumo: as sisas gerais.

Seguindo o princípio subjacente à alcabala da ocupação árabe, as sisas gerais surgem como o nosso primeiro imposto, isto é, a primeira prestação permanente exigida em nome da Nação, que rapidamente se tornou na principal fonte de receita pública.

O período de descobertas que se seguiu, permitiu ao Rei substituir as sisas gerais pelos direitos aduaneiros e monopólios fiscais, que se mostraram uma fonte de receita mais simples de angariar, mais rentável e insensível aos contribuintes.

Os direitos aduaneiros constituíram o primeiro passo na tributação dos consumos, nomeadamente nas chamadas “plantas de civilização”, que precocemente se destacaram na pauta aduaneira comum<sup>1</sup> e se tornaram no centro do sistema tributário.

De acordo com, (Vasques, Os Impostos Especiais de Consumo, 2001, p. 19), os impostos sobre o rendimento e sobre o património colocavam o contribuinte em conflito aberto com o fisco, confrontavam-no com a sua carga brutal, sujeitavam-no às piores devassas e ultrajes.

---

<sup>1</sup> A Pauta Aduaneira Comum é um dos elementos constitutivos da União Aduaneira sendo publicada anualmente por regulamento comunitário que altera o regulamento de base (Regulamento CEE n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum). A Pauta Aduaneira Comum compreende, entre outros elementos, os direitos de importação e a Nomenclatura Combinada das Mercadorias.

Em contraposição segundo (Montesquieu, Livro XIII, p. capít.VII), *“Os direitos sobre as mercadorias são aqueles que os povos sentem menos, porque não são exigidos formalmente. Podem ser tão sabiamente cobrados que o povo quase ignorará que os paga. Para tanto, é de grande consequência que aquele que vende a mercadoria pague o direito. Sabe que não está pagando por ele, e o comprador, que no fundo está pagando, confunde-o com o preço.”*

Assim, verifica-se que os impostos sobre o consumo para além de serem os menos perceptíveis para os contribuintes eram os mais rentáveis para o Estado, que através dos monopólios fiscais conseguia retirar o máximo aproveitamento fiscal dos consumos uma vez que o cálculo do imposto se encontrava vedado ao contribuinte.

Não obstante o seu já bom aproveitamento fiscal, o Estado chegou à conclusão que o arrendamento dos referidos monopólios fiscais proporcionava ainda maiores vantagens, ou seja, o imposto oculto era recebido antecipadamente, deslocando desta forma a resistência e a antipatia dos cidadãos para os negociantes.

Ainda segundo (Vasques, Os Impostos Especiais de Consumo, 2001, p. 26), para a Coroa, a existência de monopólios fiscais correspondia à detenção de um instrumento fiscal de elevada eficiência, na medida em que *“O Estado veda ao contribuinte o cálculo do imposto, conseguindo levar ao extremo o aproveitamento fiscal dos consumos. E, arrendando-se o monopólio, ganha-se ainda a vantagem de receber antecipadamente a soma certa do imposto oculto, ao mesmo tempo que se deslocam no sentido dos contratantes a resistência e antipatia dos populares”*

O aparecimento da doutrina da universalidade e da proporcionalidade do imposto surgido na era liberal constituiu uma corrente crítica aos monopólios existentes, uma vez que eram considerados como a negação da economia liberal, e desde logo um entrave à economia, na medida que interferiam na distribuição natural de recursos, desvirtuando o equilíbrio natural entre a oferta e a procura.

Com o objetivo inicial de dismantelar as barreiras alfandegárias, os liberais realizaram uma mobilização contra as *accises*<sup>2</sup>, no entanto uma vez que por razões orçamentais não se podiam

---

<sup>2</sup> Accises – Sisas, Akzise, excise, supõe-se que do latim excidere ou ad censare – constituem impostos internos sobre o consumo, liquidados pelo vendedor ao comprador no preço de uma mercadoria. Por vezes ad rem, por vezes ad valorem. Monofásicos ou plurifásicos, as accises podiam sobrepor-se ou dispensar um imposto geral sobre o consumo.

eliminar os impostos, a solução mais frequente era substituir os complexos direitos aduaneiros pela comodidade relativa das *accises*.

Este pensamento é seguido por muitos autores liberais, que defendiam a ideia de que o sistema fiscal se poderia basear em duas ou três grandes *accises*, que fossem justas pela universalidade, cómodas para o contribuinte e relativamente indiferentes ao comércio.

No seguimento desse pensamento, (Smith, McCulloch, & Thiers, *The Wealth of Nations*, Liv.V, pp. Capít.II, parte II, art. IV) sugerem como grandes *accises* o tabaco, o chá, o açúcar, o chocolate e as bebidas alcoólicas.

Com o decorrer do tempo, e face à diminuição das incidências sobre um número de consumos cada vez mais limitados, os monopólios fiscais foram diminuindo, levando ao natural isolamento das alfandegas e das *accises*. Esta diminuição fez com que a tributação do consumo fosse gradualmente direcionada para a aplicação de impostos gerais.

Neste contexto, as *accises* incidem preferencialmente sobre os consumos de base larga e procura rígida<sup>3</sup>, com potencial financeiro elevado. Nos Estados-modernos iniciou-se com o imposto sobre o sal, produto elementar na conservação dos alimentos, seguindo-se os países europeus com outras *accises* lançadas sobre aguardentes, cereais, pescado, tabaco, panos e especiarias, produtos que a necessidade elementar ou a teimosia da moda tornaram de procura rígida, assim, foi através da exploração desta rigidez dos consumos que se continuou a caminhar até aos sistemas fiscais modernos.

O isolar dos consumos de base larga e procura rígida, com potencial financeiro elevado, foi o critério orientador do programa de harmonização comunitária dos Impostos Especiais de Consumo. Foi este o propósito que ditou a escolha dos impostos sobre as bebidas alcoólicas, os combustíveis e o tabaco como aqueles a harmonizar ao nível da Comunidade, com a correspondente marginalização dos demais.

Certos tipos de consumos como os das bebidas alcoólicas, dos combustíveis ou do tabaco caracterizam-se por uma importante rigidez, sendo elevada a pressão fiscal que os consumidores estão dispostos a suportar antes de deixar consumir aqueles bens.

---

<sup>3</sup> Procura rígida significa que dentro de certo intervalo qualquer aumento do preço induzido pelo imposto gera aumento de receita (Revista Direito em Debate, 2019, p. 132)

No sistema fiscal atual, os Impostos Especiais de Consumo têm também uma função repressiva ditada por razões de saúde pública, no caso da tributação do tabaco e das bebidas alcoólicas e um propósito contra motivador, justificado por razões de ordem ambiental, no caso da tributação dos combustíveis.

Embora o processo de harmonização comunitária dos Impostos Especiais de Consumo tenha como objetivo principal a obtenção de receita, o mesmo não deixou de salientar a importância da repressão de consumos por razões de ordem extrafiscal.

No entanto, tratando-se de impostos elevados, os Impostos Especiais de Consumo, pelo facto de serem seletivos, afetam pequenas minorias da população, não provocando, assim, uma oposição generalizada dos consumidores, sendo encarados pela maioria dos contribuintes como um problema alheio.

Segundo (Vasques, Os Impostos Especiais de Consumo, 2001, p. 63), a chave para a aceitação social das *accises* passa, portanto, pela divisão dos contribuintes num mosaico de minorias desencontradas, grupos sociais sem ponto em comum que vão sofrer o imposto, grupos com laços fracos e reduzida capacidade de mobilização política.

De acordo com (Pigou, 1938), o custo social da produção ou consumo de certos bens não coincide necessariamente com o seu custo privado. Porque o fumar, beber ou conduzir gera custos sociais – exterioridades negativas – que não são inteiramente debitados aos respetivos consumidores, a sua provisão tenderá a situar-se além do que seria ótimo. Porque a prestação de serviços de saúde ou educação gera benefícios sociais – exterioridades positivas – que não são inteiramente remuneradas aos respetivos prestadores, a sua provisão tenderá a situar-se aquém do que seria ótimo.

Desta forma os Impostos Especiais de Consumo podem ser considerados como instrumento de interiorização de exterioridades negativas, e conseqüentemente, de promoção da eficiência económica, porque na compra de tabaco ou de combustível, faz com que seja o consumidor a suportar o custo social do fumo ou da poluição que causa, devido ao valor de imposto que está incluído no preço final do produto.

Ainda segundo (Vasques, Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco, 1999, p. 26), os consumos das bebidas alcoólicas, do tabaco ou dos combustíveis são tidos como

censuráveis pelos próprios consumidores, pelo facto de serem simplesmente imorais ou pelo facto de constituírem uma fonte de custos para a sociedade. A sua representação como bens “de demérito” ou como consumos “do pecado” legitima a respetiva sobre tributação mesmo quando faltam para isso razões objetivas, remete os contribuintes que a sofrem para uma posição defensiva, silenciando-os pela culpa.

Para (Afonso & Caneira, Impostos Especiais de Consumo, 1996, p. 8), as taxas elevadas dos Impostos Especiais de Consumo justificam-se devido aos elevados custos de manutenção que as infraestruturas rodoviárias têm, no caso do imposto sobre produtos petrolíferos, e também pelas elevadíssimas despesas de saúde pública, no caso do álcool, bebidas alcoólicas e tabaco.

Atualmente, é defendida a utilização dos Impostos Especiais de Consumo como instrumento de alteração dos hábitos dos contribuintes, nomeadamente no que concerne à política ambiental. No seguimento deste pensamento o legislador português tem vindo a consignar parte da receita obtida com os impostos sobre o tabaco ao Ministério da Saúde, destinando-se tais verbas a campanhas de deteção e tratamento do cancro.

Os Impostos Especiais de Consumo ao serem orientados para os bens e serviços que pela sua qualidade demonstrem riqueza, ficam justificados pelo princípio da capacidade contributiva ou pelo princípio autónomo de justiça social, alcançando assim um dos seus objetivos que é o da redistribuição de riqueza. Contudo, percebe-se hoje que essa situação não corresponde à realidade, pois as bebidas alcoólicas, os combustíveis e o tabaco, não podem ser considerados bens de luxo, nem se pode encarar como bens que revelem uma superior capacidade contributiva, antes pelo contrário, o peso das grandes *accises* que integram os atuais sistemas fiscais deposita-se nos escalões sociais mais baixos.

A tributação do consumo ao mostrar-se inapta à redistribuição de riqueza, direciona-se para a extra-fiscalidade diversa orientada para a repressão de consumos por razões de eficiência económica.

Assim, se em relação ao objetivo de redistribuição da riqueza este se mostrou inapto, o mesmo não se pode dizer em relação à aplicação extrafiscal dos Impostos Especiais de Consumo no combate à repressão dos consumos. Como a incidência do imposto é seletiva, as *accises* possibilitam a punição com o peso do imposto em consumos precisos e determinados, fazendo

com que deste modo não exista a proibição, mas sim facultar a liberdade de escolha ao contribuinte.

Ainda de acordo com (Vasques, Os Impostos Especiais de Consumo, 2001, p. 72), *“Os impostos especiais de consumo tomam, assim, frequentes vezes a forma de impostos proibitórios (prohibitory taxes), tendo por fim a contra-motivação dos consumos, ou impostos de estrangulamento (Erdrösselungssteuern), tendo por fim a sua inteira supressão. Impostos sobre o café, dirigidos à repressão da especulação e açambarcamento; impostos sobre os estupefacientes, dirigidos ao controlo do tráfico e consumo; imposto sobre as operações financeiras, tendo por fim conter a volatilidade dos mercados.”*

O caráter seletivo das *accises*, apresenta-se com uma dupla aptidão, em que por um lado têm a aptidão para angariar receita, isolando os bens e serviços com maior potencial financeiro; por outro, têm a aptidão para concretizar objetivos de natureza extrafiscal, atingindo com precisão os consumos que por razões várias se pretende premiar ou desencorajar.

De acordo com (Vasques, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, 2008, pp. 206-208), *“nas sociedades em que vivemos, o consumo das bebidas alcoólicas, do tabaco e dos produtos petrolíferos, bem como a aquisição de automóvel próprio, não se podem já encarar como manifestação de uma especial força económica, mostrando-se impossível legitimar estes impostos pela redistribuição de riqueza. Em sociedades de abundância como a nossa, o que legitima estas figuras tributárias está antes na compensação dos custos que o consumo e utilização destes bens comprovadamente produzem sobre a saúde pública e sobre o meio ambiente”.*

O (Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, 2009, pp. 548-549) diz que embora os Impostos Especiais de Consumo constituam um instrumento relevante de arrecadação de receita, a sua finalidade está cada vez mais associada a fins extrafiscais prosseguidos pelas políticas tributárias. Assim, a tributação ambiental assume na sociedade contemporânea uma premência a que não é alheia a necessidade de colocar a ação do Estado ao serviço de um ambiente equilibrado, do desenvolvimento sustentável e da qualidade de vida dos cidadãos.

O mesmo (Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, 2009, pp. 559-560), relativamente aos fins extrafiscais dos Impostos Especiais de Consumo, acrescenta o seguinte:

*“o objetivo primário e único dos IEC era a obtenção de receitas fiscais, tendo em vista fazer face à crescente despesa pública, inerente ao Estado Social. Os objetivos prosseguidos pelos IEC eram, portanto, essencialmente fiscais. Contudo, com o evoluir dos tempos, os cidadãos contribuintes e as sociedades mais desenvolvidas passaram a ser mais exigentes com os seus Governos, no que concerne às escolhas políticas e sociais e ao modelo de crescimento e desenvolvimento económicos. Já não bastava crescer a todo o custo. Passou a exigir-se que o modelo tradicional de crescimento e de desenvolvimento económico passasse a incluir outras variáveis de natureza diversa. De entre essas variáveis, emergiu com particular força a preocupação com a qualidade ambiental do mundo em que vivemos. A poluição do nosso planeta passou a fazer parte da agenda política. Por esta razão, o paradigma inicial dos IEC alterou-se. Assim, para além dos objetivos de natureza fiscal, os IEC tiveram de passar a prosseguir objetivos extrafiscais, associados ao fomento de energias alternativas, menos poluidoras do meio ambiente (com menos emissões de dióxido de carbono).”*

No sistema fiscal atual, os Impostos Especiais de Consumo também têm uma função repressiva, como é o caso da tributação do tabaco e das bebidas alcoólicas, essa função repressiva é ditada por razões de saúde pública e no caso da tributação dos combustíveis, têm um propósito contra motivador, justificado por razões de ordem ambiental. O próprio processo de harmonização comunitária dos Impostos Especiais de Consumo, que tinha por objetivo principal a obtenção de receita, não deixou de salientar a importância da repressão de consumos por razões de ordem extrafiscal.

### **2.3. O processo de harmonização na União Europeia**

A construção do mercado único teve como condição necessária a abolição das fronteiras aduaneiras e fiscais, mas não se poderia falar num mercado verdadeiramente único, sem a existência do regime geral comunitário aplicável à produção, detenção e manutenção de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo.

Ao serem abolidas as fronteiras internas entre os Estados-membros, tornou-se necessário, por parte da União Europeia, garantir, através do controlo da detenção e da circulação dos produtos

sujeitos a Impostos Especiais de Consumo que cada Estado-membro continuava a auferir as receitas decorrentes da tributação indireta.

De acordo com (Afonso B. , Notas sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo, 2001, p. 158), o Tratado da União Europeia, tem como fundamento uma união aduaneira que abrange a totalidade das trocas comerciais, ou seja, a união aduaneira foi concebida como meio de alcançar a livre circulação das mercadorias através da abolição dos direitos de importação e encargos de efeitos equivalente nas trocas internas e pela adoção de uma pauta aduaneira comum nas trocas com os países terceiros.

No que concerne especificamente aos Impostos Especiais de Consumo, o processo de harmonização legislativa ficou estabelecido através da aprovação do Ato Único Europeu, cujo processo e prazos de implementação das respetivas medidas correu paralelamente ao do mercado interno.

A criação do mercado interno caracterizou-se pela eliminação das fronteiras intracomunitárias permitindo a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais visando a criação de um espaço fiscal único em matéria de Impostos Especiais de Consumo.

Perante este novo paradigma, tornou-se premente resolver as situações relacionadas com a cobrança dos impostos, designadamente, o IVA e os Impostos Especiais de Consumo, que incidem sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e energéticos e os tabacos manufacturados, aquando da passagem das fronteiras.

Assim, durante a discussão das soluções técnicas com vista a permitir a efetiva abolição das fronteiras fiscais, foram apresentadas as primeiras propostas da Comissão, conhecidas por *Propostas Cockfield*<sup>4</sup>, cuja finalidade era a criação de um único espaço fiscal nos doze Estados-membros em matéria de Impostos Especiais de Consumo, à semelhança do que sucede com o território aduaneiro comunitário, relativamente aos direitos de importação, isto é, visavam a aplicação uniforme das mesmas regras em todo o espaço comunitário.

O “*Pacote Cockfield*” defendia a unificação integral, quer ao nível da estrutura dos impostos, quer ao nível das taxas a aplicar, qualquer que fosse o Estado-membro de destino dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, à semelhança do que se verifica no sistema da união

---

<sup>4</sup> Cockfield, Francis Arthur, Comissário Europeu responsável pelo mercado interno, legislação fiscal e aduaneira, durante o mandato 1984-1988.

aduaneira, em que os direitos aduaneiros, nas importações, são idênticos independentemente do local de entrada dos produtos no território aduaneiro da Comunidade.

A existência de divergências entre os Estados-membros, nomeadamente em matéria de taxas, fez com que a discussão das *Propostas Cockefield* não evoluísse nos termos inicialmente definidos.

No entanto, a Comissão estava determinada a encontrar soluções viáveis dentro dos prazos fixados, pelo que foi adotada uma estratégia mais realista, focada estritamente nas medidas indispensáveis à implementação do mercado interno, fazendo com que a União Europeia (EU) tivesse uma abordagem mais pragmática, deixando-se de se preocupar com uma verdadeira abolição das fronteiras fiscais, no seu sentido técnico rigoroso e preocupar-se fundamentalmente, com a abolição dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias, tendo sido apresentadas as chamadas *Propostas Scrivener*<sup>5</sup>.

As propostas *Scrivener*, que no essencial estão contempladas na Diretiva nº 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992 (revogada pela Diretiva nº 118/2008/CE do Conselho, 16 de dezembro) procede à harmonização das disposições relativas ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo – a chamada Diretiva horizontal.

O procedimento de harmonização das estruturas e a aproximação das taxas dos óleos minerais, do álcool e bebidas alcoólicas e dos tabacos manufacturados encontram-se refletidos nas Diretivas nº 92/78/CEE a 92/84/CEE, do Conselho, de 19 de outubro. A Diretiva 2003/96/CE de 27 de setembro alterou as Diretivas 92/81/CEE e 92/82/CEE, reestruturando o quadro comunitário da tributação dos produtos energéticos e da eletricidade.

A estrutura e as taxas dos Impostos Especiais de Consumo sobre os tabacos manufacturados definidas nas Diretivas nº 92/78/CEE, 92/79/CEE e 92/80/CEE, foram alteradas através das Diretivas 95/59/CE de 27 de novembro e 2010/12/EU de 16 de fevereiro. As Diretivas nº 92/79/CEE; 92/80 e 95/59/CE foram posteriormente revogadas pela Diretiva 2011/64/EU de 21 de junho.

As Propostas *Scrivener* comportam um *paradoxo funcional* na medida em que, por um lado, pretendem manter, no essencial, os regimes fiscais vigentes, designadamente as taxas e a

---

<sup>5</sup> Comissária europeia responsável pelos domínios da fiscalidade, alfândega e consumo, no período de 1989 a 1995.

cobrança que continuam a ser efetuadas no Estado-membro de destino e, por outro, suprimem os controlos aduaneiros por ocasião da passagem dos produtos nas fronteiras intracomunitárias, que eram o elemento essencial para assegurar a existência de diferentes regimes fiscais.

Como forma de se efetivar a supressão dos controlos aduaneiros nas fronteiras aduaneiras intracomunitárias e assegurar a efetiva cobrança dos Impostos Especiais de Consumo no Estado-membro de consumo, estabeleceu-se o regime geral de circulação dos produtos sujeitos a este imposto baseado em quatro elementos fundamentais: o entreposto fiscal, os operadores de Impostos Especiais de Consumo, a circulação em suspensão de imposto através do documento administrativo de acompanhamento, atual documento administrativo eletrónico e as garantias.

Face à abolição dos controlos nas fronteiras intracomunitárias, o entreposto fiscal é considerado como o elemento essencial no regime aplicável aos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, na medida em que permite o controlo da circulação intracomunitária, em suspensão de imposto, sem entraves ou discriminação entre operadores, bem como deslocar os controlos fiscais efetuados por ocasião da passagem das fronteiras intracomunitárias para estes locais previamente aprovados pelas autoridades competentes, baseados essencialmente na análise contabilística e nos mecanismos de cooperação entre administrações aduaneiras.

O preâmbulo da Diretiva 92/83/CEE do Conselho de 19 de outubro de 1992 define que para o bom funcionamento do mercado interno, é necessário fixar definições comuns para todos os produtos em causa.

O preâmbulo da Diretiva 92/84/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992 define que os Estados-membros deverão ter introduzido taxas mínimas de imposto sobre os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo a partir de 1 de janeiro de 1993, para que o mercado interno possa existir a partir dessa data.

Verdadeiramente, não se pode afirmar que as diretivas em questão determinavam a abolição das fronteiras fiscais dado que, na prática, cada Estado-membro pôde manter, no essencial, os regimes fiscais dos Impostos Especiais de Consumo que vigoravam em 31 de dezembro de 1992, com especial relevância para as taxas que continuam a apresentar grandes variações entre os Estados-membros.

**Tabela 2- Taxas mínimas por produto de imposto sobre as bebidas alcoólicas**

<b>Excise products and minimum rates</b>		
<b>Excise product</b>	<b>Rate expressed per:</b>	<b>Minimum rate:</b>
Beer	Hectolitre per degree Plato or Hectolitre per degree alcohol	Eur 0.748 Eur 1.87
Wine (still and sparkling)	Hectolitre of volume	Eur 0
Intermediate Products (e.g. port, sherry)	Hectolitre of volume	Eur 45
Spirits	Hectolitre of pure alcohol	Eur 550

Fonte: Comissão europeia, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol_en)

**Tabela 3 - Taxas e estrutura por produto de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.**

Minimum rates for motor fuels			
Fuel	Rate expressed per		Rate
Leaded petrol	Euro per 1000 litres		421
Unleaded petrol	Euro per 1000 litres		359
Gas Oil	Euro per 1000 litres		330
Kerosene	Euro per 1000 litres		330
LPG	Euro per 1000 kilograms		125
Natural Gas	Euro per gigajoule		2.6
Minimum rates for motor fuels used for commercial and industrial use			
Fuel	Rate expressed per		Rate
Gas Oil	Euro per 1000 litres		21
Kerosene	Euro per 1000 litres		21
LPG	Euro per 1000 kilograms		41
Natural Gas	Euro per gigajoule		0.3
Minimum rates for heating and electricity			
Fuel	Rate expressed per	Rate for business	Rate for non-business
Gas Oil	Euro per 1000 litres	21	21
Heavy fuel oil	Euro per 1000 kilos	15	15
Kerosene	Euro per 1000 litres	0	0
LPG	Euro per 1000 kilograms	0	0
Natural Gas	Euro per gigajoule	0.15	0.3
Coal and Coke	Euro per gigajoule	0.15	0.3
Electricity	Euro per MWh	0.5	1.0

Fonte: Comissão europeia, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy_en)

**Tabela 4 – Taxas e estrutura por produto de imposto sobre o tabaco**

Minimum rate of excise duties on cigarettes	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A <b>specific component</b> of between 7.5% and 76.5% of the total tax burden (ITB) - expressed as a fixed amount per 1000 cigarettes.</li> <li>• An <b>ad valorem component</b> - expressed as a percentage of the maximum retail selling price.</li> </ul>	
Minimum rates are set out for three distinct categories of "other tobacco products"	
Product Category	Minimum Rate
Fine-cut smoking tobacco	48% of the weighted average retail selling price* Or EUR 60 per kilogram*
Cigars and Cigarillos	5% of the retail selling price Or EUR 12 per 1000 or per kilogram
Other smoking tobaccos	20% of the retail selling price Or EUR 22 per kilogram

Fonte: Comissão europeia, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en)

Assim, a harmonização concebida traduziu-se fundamentalmente na eliminação dos controlos aduaneiros aquando da passagem dos produtos nas fronteiras intracomunitárias e não numa abolição das fronteiras fiscais em sentido técnico rigoroso.

A fim de garantir o funcionamento adequado do mercado interno, a Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, veio manter harmonizadas as condições de exigibilidade dos Impostos Especiais de Consumo e especificar quais os produtos sujeitos a estes impostos.

A nível nacional, o Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, com base na autorização legislativa da Lei do Orçamento do Estado para 1999, veio codificar num único diploma o regime dos Impostos Especiais de Consumo incidentes sobre o álcool e bebidas alcoólicas, sobre os produtos petrolíferos e sobre os tabacos manufacturados, aprovando o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

Com a aprovação deste diploma pretendeu-se que a disciplina das figuras tributárias repartida por diversos diplomas avulsos, fosse unificada, harmonizada entre si e com a lei geral tributária

(LGT), aperfeiçoando a transposição das diretivas comunitárias aplicáveis para o direito interno, sem alteração das respetivas taxas e regras de incidência.

*“Converge-se hoje não só no reconhecimento da importância financeira destes impostos como no da sua importância política, elementos sinalizadores que são do próprio estado da integração europeia e das políticas extrafiscais que os Estados-membros da União se propõem realizar”* (preâmbulo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro).

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21/06, foi aprovado o novo CIEC e revogado o anterior código (Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro). A redação atual resulta das alterações introduzidas pelos seguintes diplomas: *Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, Lei n.º 14-A/2012, de 30 de março, Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, Lei n.º 51/2013, de 24 de julho, Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro, Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, Lei n.º 24/2016, de 22 de agosto, Lei n.º 42 /2016, de 28 de dezembro, Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro e Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro.*

*“...o novo Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) clarifica as regras de tributação e procede à simplificação das normas e procedimentos relativos ao acompanhamento da circulação dos produtos sujeitos a imposto, ...*

*Trata-se, em grande medida, de dar continuidade ao esforço de simplificação também desenvolvido ao nível da União Europeia, no que, em particular, respeita a impostos harmonizados pelo Direito Comunitário, no caso, aos impostos especiais de consumo incidentes sobre o álcool e bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e energéticos e os tabacos manufacturados. Esta harmonização jurídica, inicialmente decorrente da Diretiva n.º 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de fevereiro, surge agora fundada na Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, que revoga a Diretiva n.º 92/12/CEE, e cuja transposição para o ordenamento jurídico nacional importa promover.”* (preâmbulo Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21/06).

## **2.4. Correspondência da legislação dos Impostos Especiais de Consumo à legislação aduaneira**

Através da análise à Diretiva 2008/118/CE, de 16 de dezembro, que revogou a Diretiva nº 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de fevereiro, que efetua o enquadramento relativamente ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo – regime horizontal dos Impostos Especiais de Consumo -, podemos verificar que os princípios de aplicabilidade têm grandes similitudes com a regulamentação aduaneira nomeadamente:

Os Impostos Especiais de Consumo recaem sobre as mercadorias à semelhança do que acontece com os direitos aduaneiros que também recaem sobre as mercadorias.

O facto gerador deste imposto é a produção, mas também a admissão e a importação de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo.

A figura de entreposto fiscal previsto nos art.º 15º e 16º da Diretiva, no qual é permitido produzir, transformar e armazenar produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, está fortemente baseado na figura de entreposto aduaneiro, previsto no art.º 240º do Código Aduaneiro da Comunidade (CAU). A sua concessão, aos depositários autorizados, depende do cumprimento das condições legalmente estabelecidas.

O regime de circulação das mercadorias em suspensão, que no caso dos Impostos Especiais de Consumo processa-se através da circulação suportada num documento específico, o documento administrativo eletrónico, e, no regime aduaneiro – regime especial de transitio – as mercadorias circulam no Território Aduaneiro da União (TAU), também em regime de suspensão de imposto.

Aquando da entrada no TAU, os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo são colocados num procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, atualmente designado regime aduaneiro – regime especial, sendo dispensada a aplicação separada de um sistema de controlo dos Impostos Especiais de Consumo, uma vez que o procedimento ou regime aduaneiro prevalece sobre o regime fiscal. O facto gerador de imposto apenas ocorre aquando da saída dos produtos do referido regime e se procede à importação. (nº 7 do preâmbulo, conjugado (art.º 4º nº 8 da diretiva);

A utilização dos códigos da Nomenclatura Combinada, utilizada na Pauta Aduaneira Comum para identificar os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo faz com que os direitos de importação e de exportação sejam corretamente aplicados.

No caso dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo destinados à exportação, o regime de suspensão de imposto é apurado através da certificação de saída efetuado pela estância aduaneira de saída;

As operações realizadas com produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo são efetuadas por operadores previamente autorizados e detentores de uma garantia (estatutárias ou de circulação – art.º 16º e 18º da Diretiva) de forma a cobrir os riscos inerentes à detenção, circulação e introdução no consumo, à semelhança do que acontece nos regimes aduaneiros, nomeadamente nos regimes especiais, art.º 211º, n.º 3, c) e depósito temporário, art.º 148º, n.º 2, c), ambos do CAU.

As isenções de Impostos Especiais de Consumo são comuns às isenções dos direitos aduaneiros constatando-se, por exemplo, que as isenções em função das quantidades de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo adquiridos em lojas francas são concedidas por remissão expressa para a legislação aduaneira comunitária.

Face à efetiva proximidade entre o regime fiscal dos Impostos Especiais de Consumo e a legislação aduaneira, a maioria dos Estados-membros concedeu a administração destes impostos aos mesmos organismos que administram os direitos aduaneiros.

Assim, com base nos elementos enumerados, pode concluir-se que harmonização comunitária dos Impostos Especiais de Consumo foi feita numa perspetiva marcadamente aduaneira, o que faz com que o regime destes impostos esteja fortemente interligado com a legislação aduaneira.

## **2.5. Caracterização dos Impostos Especiais de Consumo**

Os Impostos Especiais de Consumo ao incidirem sobre o consumo, têm o mesmo impacto sobre os sujeitos, independente da capacidade económica de cada um, pelo que são considerados impostos indiretos.

Os Impostos Especiais de Consumo são impostos monofásicos na medida em que apenas são exigíveis numa única fase do circuito económico, na fase de declaração para introdução no

consumo dos produtos, ou seja, aquando da saída dos locais de produção e armazenagem ou, no caso de produtos importados, quando estes entram no território fiscal dos Estados-membros.

Os custos políticos relativamente aos Impostos Especiais de Consumo são praticamente nulos, na medida em que os estes impostos são praticamente invisíveis, isto é, o consumidor normal não tem a percepção do montante do imposto incorporado no preço pago pelo bem. Isto acontece devido ao facto de se tratarem de impostos de tributação seletiva, com uma estrutura muito complexa, pois os produtos – bebidas alcoólicas, combustíveis ou o tabaco -, podem ser sujeitos a impostos “específicos”, “ad valorem” ou impostos com uma estrutura mista de taxas, ao contrário dos impostos de carácter geral, caso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), cuja taxa de imposto suportada na aquisição de um bem ou de um serviço é facilmente identificada pelo consumidor.

Acresce que além de “invisíveis” estes impostos, pelo facto de serem seletivos afetam, pequenas minorias da população, não provocando, assim, uma oposição generalizada dos consumidores, sendo encarados pela maioria dos contribuintes como um problema alheio. Por outro lado, os consumos de tabaco e de bebidas alcoólicas ainda estão associados a uma certa ideia de “pecado” e de “vício”, o que de certa forma legitima a sobre- tributação.

Aos Impostos Especiais de Consumo aplica-se o “princípio da equivalência ou benefício”, na medida em que de acordo com este princípio, os montantes de impostos cobrados sobre as bebidas alcoólicas e os tabacos deveriam cobrir os custos que o Estado suporta com a saúde dos consumidores e o montante dos impostos cobrados sobre os produtos petrolíferos e energéticos deveriam cobrir os custos com a manutenção e construção das infraestruturas rodoviárias.

Os Impostos Especiais de Consumo são um imposto de gestão fácil, na medida em que atendendo às suas especificidades, os sujeitos passivos são em número reduzido, não havendo por isso necessidade de grandes meios técnicos e humanos para efeitos de controlo e fiscalização, permitindo desta forma a existência de uma estrutura administrativa reduzida.

As altas taxas de imposto aplicadas aos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, fazem com que este tipo de imposto tenha como uma das principais características o facto de gerar receitas elevadas.

Uma vez que a harmonização comunitária dos Impostos Especiais de Consumo, aquando do Mercado Interno em 01-01-1993, foi realizada numa perspetiva aduaneira, a administração destes impostos foi cometida, em exclusivo às Alfândegas (ex-Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo), atual Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

### 2.5.1. A vertente fiscal

A vertente fiscal dos Impostos Especiais de Consumo mais não é mais do que a pura arrecadação de receita fiscal para o Orçamento de Estado.

Os Impostos Especiais de Consumo, tal como qualquer imposto, têm como principal objetivo a arrecadação de receita para o Orçamento de Estado. Neste aspeto estes impostos são particularmente eficientes na prossecução desse objetivo dado que proporcionam ao Estado montantes de receita elevados e, simultaneamente, têm custos de gestão relativamente muito baixos.

A invulgar capacidade que os Impostos Especiais de Consumo revelam na angariação de receita explica a importância que tiveram no passado e continuam a ter nos dias de hoje. A sua produtividade fiscal resulta de uma combinação de qualidades muito particulares, pois permite escolher, de entre a estrutura económica e social de um país, os consumos de procura mais rígida e aqueles que a prazo apresentam maior elasticidade-rendimento.

As elevadas taxas aplicadas aos produtos sujeitos a este tipo de impostos fazem com que uma das suas principais características seja o facto de gerar receitas elevadas, assim, entre **2014 e 2018**, os montantes obtidos encontram-se mencionados na tabela nº 5 – Receita por tipo de imposto.

**Tabela 5 – Receita por tipo de imposto**

Receita por tipo de imposto					
Receita por tipo de imposto <i>(Milhões de euros)</i>	2014	2015	2016	2017	2018
Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA)	176,1	183,0	193,6	279,2	290,9
Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP)	2.092,6	2.237,6	3.259,3	3.364,4	3.286,2
Tabaco (IT)	1.400,2	1.241,4	1.515,1	1.445,0	1.375,6

Fonte: Relatórios de atividades da AT, anos de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.

### 2.5.2. A vertente extrafiscal

A vertente extrafiscal tem como finalidade a redução do consumo dos bens através da imputação aos consumidores dos custos associados aos consumos.

De acordo com (Vasques, Os Impostos Especiais de Consumo, 2001, p. 66), é incontestável que a aptidão recolectora dos Impostos Especiais de Consumo está por detrás da sua longevidade e estrutura. Importa, no entanto, registar que a sobrevivência das *accises* e o seu carácter assistemático não se explicam só pela busca da receita, mas também pela prossecução de objetivos extrafiscais variados. Entre eles estão a redistribuição de riqueza e a repressão de consumos.

As elevadas taxas aplicadas através dos Impostos Especiais de Consumo visam desincentivar o consumo, quer de bebidas alcoólicas, quer de tabaco, uma vez que está mais do que demonstrado que estes produtos são prejudiciais à saúde, situação semelhante sucede com os produtos petrolíferos, uma vez que também não existe qualquer dúvida que estes produtos provocam problemas ambientais e de saúde.

A Organização Mundial de Saúde (OMS) tem procedido à realização de estudos<sup>6</sup> no sentido de determinar a influência dos Impostos Especiais de Consumo na redução dos consumos, uma vez que devido ao fenómeno de habituação torna-se difícil determinar com rigor qual a influência que as elevadas taxas destes impostos provocam no consumo.

Através da tributação seletiva de certos consumos pretende-se que seja imputado, aos consumidores de bebidas alcoólicas e de tabacos os custos suportados pelo Estado em matéria de saúde pública, nomeadamente com os tratamentos das doenças contraídas pelo seu consumo (por ex. cancro de pulmão e doenças cardiovasculares) e, no caso dos produtos petrolíferos, os custos de construção e manutenção das infraestruturas rodoviárias são diretamente imputados aos automobilistas que utilizam e desgastam as referidas infraestruturas.

O aumento das taxas de ISP tem por finalidade alertar para a importância de racionalizar os consumos, sensibilizando para a forma de obter uma eficiência energética e reduzir a dependência energética do exterior incitando para padrões de produção e de consumo mais

---

<sup>6</sup>(OMS. Boletim da Organização Mundial da Saúde); (OMS. Gestão do abuso de substâncias); (OMS. Iniciativa Livre do Tabaco (FI))

sustentáveis, reforçando a liberdade e responsabilidade dos cidadãos e das empresas, promovendo a eficiência na utilização de recursos, nomeadamente, água, energia e materiais.

A aplicação da taxa de carbono tem como objetivo a promoção de uma economia de baixo carbono, de combate às alterações climáticas e redução da dependência energética do exterior.

## **2.6. Nota Conclusiva**

Do exposto neste capítulo, pode-se concluir que a existência dos impostos, ao longo dos tempos, foi justificada pela necessidade de financiamento de e para diversas atividades.

Atualmente os Impostos Especiais de Consumo têm objetivos devidamente definidos, quer ao nível da vertente fiscal, quer ao nível da vertente extrafiscal.

Pelas suas aptidões fiscais e extrafiscais, os Impostos Especiais de Consumo, encontram-se atualmente na vanguarda do sistema tributário.

De seguida vamos abordar a forma de tramitação dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo no regime de suspensão de imposto.

### Capítulo III – Os procedimentos da comercialização e circulação

### **3.1. Introdução**

Com a supressão dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias tornou-se necessário garantir que os Impostos Especiais de Consumo continuassem a ser cobrados no Estados-membros de consumo, pelo que a Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, veio estabelecer o regime geral de circulação dos produtos sujeitos a estes impostos baseado em quatro elementos fundamentais: os operadores, o entreposto fiscal, a circulação em suspensão de imposto através do documento administrativo de acompanhamento, atual documento administrativo eletrónico e as garantias.

Antes de mais torna-se importante saber o modo como atuam estes impostos uma vez que o seu modo de funcionamento é muito específico, distinguindo-os dos demais impostos indiretos;

Assim, o eixo em torno do qual gira a disciplina dos Impostos Especiais de Consumo tem por base o regime de suspensão de imposto.

Se o imposto dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo fosse devido aquando da produção ou da importação para o território da União, tornar-se-ia um encargo incomportável para os contribuintes, uma vez que não existe a certeza quanto à possibilidade de os repercutir para o revendedor ou para o consumidor final.

Se este imposto fosse exigido no momento da produção ou da importação não corresponderia à regra da tributação no destino, regra que se tem por essencial neste domínio<sup>7</sup>.

A essência destes impostos reside na sua suspensão aquando da produção, transformação, armazenagem e circulação de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo.

### **3.2. O regime de suspensão do imposto**

O centro de toda a disciplina dos Impostos Especiais de Consumo tem por base o regime de suspensão do imposto.

É este regime que constitui a trave mestra da harmonização comunitária em matéria de Impostos Especiais de Consumo.

---

<sup>7</sup> Segundo (Silva, 1996, p. 52), se a tributação no destino se tem por transitória no regime intracomunitário do IVA, o mesmo não sucede no campo dos Impostos Especiais de Consumo, onde se tem por solução a vigorar indeterminadamente.

Embora se considere que a obrigação tributária ocorre no momento da produção ou importação dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, este regime permite que os produtos circulem nos territórios da União e no interior dos Estados-membros livres de encargos, tornando-se o imposto exigível no momento da sua introdução no consumo.

Este regime tem por finalidade aproximar o imposto do momento e local do consumo, pelo que no espaço temporal que medeia entre o facto gerador de imposto e o momento da sua exigibilidade pela introdução no consumo, o imposto encontra-se suspenso, no regime de suspensão.

Se assim não fosse, a exigência do imposto por parte do Estado sobre estes produtos ainda não transacionados, tornar-se-ia demasiado penosa e com encargos insuportáveis para os operadores, uma vez que a taxa de incidência deste tipo de imposto é muito elevada.

Para os operadores económicos poderem usufruir do benefício da suspensão do imposto, torna-se necessário e fundamental disciplinar a forma como as mercadorias circulam no espaço da União, procedendo à sua identificação e determinando quais os procedimentos de acompanhamento e fiscalização, de forma a evitar o risco de fraude ou extravio das mercadorias, bem como não desvirtuar a concorrência entre operadores, quer a nível nacional, quer entre Estados-membros.

Sendo o regime de suspensão de imposto indispensável ao bom funcionamento do comércio dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, a sua aplicação depara-se com diversas medidas cautelares e condicionalismos, de forma a limitar o número de operadores económicos habilitados a produzir ou transacionar estes produtos em suspensão do imposto.

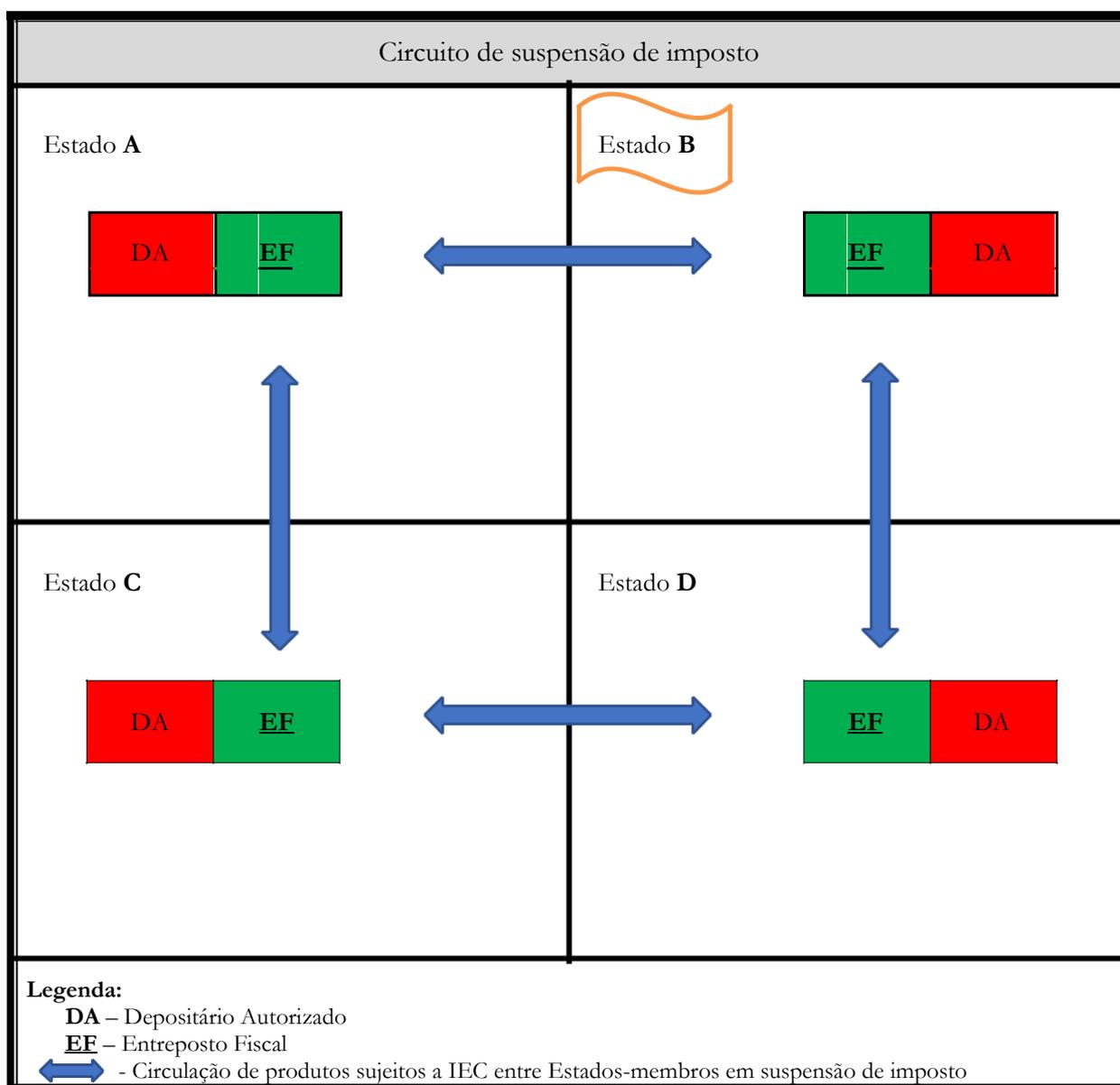
O elemento principal deste regime são os depositários autorizados, titulares de entrepostos fiscais habilitados a produzir, receber, armazenar e expedir bens sujeitos a Impostos Especiais de Consumo.

Em complemento, o entreposto fiscal torna-se um elemento fundamental do regime aplicável aos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, uma vez que com a abolição das fronteiras a sua existência torna-se imprescindível, na medida em que torna possível o controlo da circulação intracomunitária em suspensão de imposto, sem entraves ou discriminação entre operadores, permitindo a deslocação dos controlos fiscais efetuados aquando da passagem destes produtos pelas fronteiras para os entrepostos aprovados e sob controlo da autoridade competente, no caso português a Autoridade Tributária e Aduaneira (Alfândegas).

Desta forma, a circulação em regime de suspensão é efetuada por agentes económicos autorizados titulares de estatutos de Impostos Especiais de Consumo, o depositário autorizado, o destinatário registado, o destinatário registado temporário e o expedidor registado, mediante o cumprimento das condições determinadas pelas autoridades competentes.

A caracterização destes operadores será abordada no ponto subsequente.

**Figura 1 – Circuito de suspensão de imposto**



Fonte: Elaboração própria com base nos artºs 22º, 25º e 35º do CIEC

### **3.3. Os operadores económicos**

Depois de observado o circuito, importa agora analisar com maior profundidade os intervenientes que dele podem beneficiar, isto é, identificar e cateterizar os sujeitos passivos que se encontram autorizados a participar no circuito de comercialização de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo em regime de suspensão de imposto.

São considerados como sujeitos passivos de Imposto Especial de Consumo, os operadores com estatuto reconhecido pelas autoridades aduaneiras, ou sejam, o depositário autorizado, o destinatário registado, o destinatário registado temporário e o expedidor registado.

De salientar, desde logo, que apenas estes sujeitos passivos é que podem beneficiar do regime de suspensão do imposto.

Os operadores económicos que operam nesta área devem ser especializados e detentores de um conhecimento específico sobre a atividade que desempenham, de forma a atuarem de acordo com as regras e os procedimentos definidos.

#### **3.3.1. Depositário autorizado**

O estatuto de depositário autorizado (*sigla DAI – Depositário Autorizado de Impostos Especiais de Consumo*) é a figura central do regime dos Impostos Especiais de Consumo.

Consideram-se depositários autorizados todas as pessoas singulares ou coletivas titulares de um entreposto fiscal.

O estatuto de depositário autorizado pode ser concedido a pessoas singulares ou coletivas, desde que reúnam os requisitos de ordem objetiva – serem titulares de um entreposto fiscal devidamente autorizado, de ordem subjetiva – demonstração de idoneidade fiscal e exercer a título principal o exercício da atividade económica a produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, bem como os demais requisitos legais nomeadamente a prestação de uma garantia de armazenagem e circulação.

Através de autorização concedida pelas autoridades competentes de um Estado-membro, as pessoas singulares ou coletivas podem adquirir o estatuto de depositário autorizado, que lhes permita, no exercício da sua profissão, produzir, transformar, deter, receber e expedir de um

entreposto fiscal, produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo em regime de suspensão de imposto.

O depositário autorizado distingue-se dos outros operadores – destinatário registado, destinatário registado temporário e expedidor registado – pelo facto de ser detentor <sup>8</sup> de entreposto fiscal, o que lhe permite receber, produzir e transformar e essencialmente permite-lhe deter e expedir, em suspensão de imposto produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, provenientes de outros entrepostos fiscais, quer sejam nacionais ou comunitários.

### **3.3.2. Destinatário registado**

O estatuto de destinatário registado (*sigla DRI – Destinatário Registado de Impostos Especiais de Consumo*) é a figura do regime dos Impostos Especiais de Consumo, que permite, receber, não podendo deter nem expedir, produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo que circulem em regime de suspensão do imposto.

O estatuto de destinatário registado tem como finalidade permitir aos operadores, no exercício da sua atividade económica, rececionar produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo em suspensão de imposto provenientes de um entreposto fiscal situado quer em território nacional, quer noutro Estados-membros.

O estatuto de destinatário registado pode ser concedido a pessoas singulares ou coletivas, desde que reúnam os requisitos de ordem subjetiva – demonstração de idoneidade fiscal e o exercício a título principal a atividade de comercialização de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, bem como os demais requisitos legais nos quais se incluem a prestação de uma garantia que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a estes impostos que lhe sejam destinados.

Os destinatários registados não estão autorizados a proceder à armazenagem nem à expedição dos produtos em regime de suspensão, pelo que no término da circulação, ou seja, aquando da receção dos produtos em suspensão, deve cumprir as formalidades de introdução no consumo através da correspondente declaração de introdução no consumo eletrónica (e-Dic).

---

<sup>8</sup> É o operador que está formalmente autorizado a explorar as instalações como entreposto fiscal, podendo não ser o proprietário das instalações.

### **3.3.3. Destinatário registado temporário**

O estatuto de destinatário registado temporário (*sigla ATI – Autorização Temporária para receção de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo*) é a figura do regime dos Impostos Especiais de Consumo, que permite a um operador económico receber ocasionalmente, não podendo armazenar nem expedir, produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo que circulem em regime de suspensão do imposto.

O estatuto de destinatário registado temporário pode ser concedido a pessoas singulares ou coletivas que pretendam rececionar, ocasionalmente, de um entreposto fiscal num determinado período temporal e uma determinada quantidade de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, em suspensão de imposto, apresentando para tal uma garantia, que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos que lhe sejam destinados, e no término da circulação, ou seja, aquando da sua receção, deve cumprir as formalidades de introdução no consumo através da correspondente e-Dic.

A concessão do estatuto de destinatário registado temporário é específica e exclusivamente para as quantidades autorizadas e cuja proveniência seja o expedidor mencionado na autorização, e a sua validade termina no final do período indicado na autorização.

### **3.3.4. Expedidor registado**

O estatuto de expedidor registado (*sigla EAI – Expedidor Registado de Impostos Especiais de Consumo*) é a figura do regime dos Impostos Especiais de Consumo, que permite a um operador económico expedir – mas não autoriza a deter – produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo que circulem em regime de suspensão do local de importação e na sequência da introdução em livre prática,<sup>9</sup> nos termos do artº 79º do Regulamento (CEE) nº 2913/92, do Conselho, de 12 de Outubro.

Através de autorização concedida pelas autoridades aduaneiras, o operador económico pode adquirir o estatuto de expedidor registado, que lhe permite, no exercício da sua profissão, expedir produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, em regime de suspensão, do local da sua importação para os locais autorizados, ou seja, entrepostos fiscais e destinatários

---

<sup>9</sup> As mercadorias são "introduzidas em livre prática" quando estiverem devidamente preenchidas as condições relativas à sua importação na EU, ou seja, o pagamento de direitos aduaneiro e de outros encargos, bem como o cumprimento de todas as outras formalidades de importação.

registados sediados no território nacional ou para um destinatário isento sediado noutro Estado-membro.

O estatuto de expedidor registado pode ser concedido a pessoas singulares ou coletivas, desde que reúnam os requisitos de ordem subjetiva – demonstração de idoneidade fiscal bem como os demais requisitos legais incluindo a prestação de uma garantia que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo que pretenda expedir.

O expedidor registado distingue-se dos outros operadores – destinatário registado, destinatário registado temporário – pelo facto de poder expedir em suspensão de imposto produtos provenientes de países terceiros à União, produtos importados, para os destinos autorizados pelas autoridades aduaneiras.

**Tabela 6 – Autorizações estatutos IEC**

Autorizações estatutos IEC – em regime de suspensão						
Operadores		Competências				
		Produzir	Transformar	Deter	Receber	Expedir
Depositário Autorizado	(DAI)	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Destinatário Registado	(DRI)	Não	Não	Não	Sim	Não
Destinatário Registado Temporário	(ATI)	Não	Não	Não	Sim	Não
Expedidor Registado	(EAI)	Não	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Elaboração própria com base nos artºs 22º, 28º, 30º e 31º do CIEC

### 3.4. Operadores económicos – regimes especiais

Após a identificação daqueles que se consideram como os principais sujeitos passivos deste regime de Impostos Especiais de Consumo, importa também proceder à análise dos casos específicos de operadores que, atendendo à sua reduzida dimensão, estão previstos como regimes especiais.

Assim, no âmbito da atribuição do estatuto de depositário autorizado, encontram-se previstos os regimes especiais das pequenas destilarias, pequenas cervejeiras e dos pequenos produtores de vinho.

### **3.4.1. Pequena destilaria**

As pequenas destilarias podem beneficiar do regime especial se, para além do cumprimento dos requisitos relativos à concessão do estatuto de depositário autorizado e titular de um entreposto fiscal de produção, estiveram inscritas num organismo territorialmente competente (por ex.: Instituto da Vinha e do Vinho – IVV), produzirem por ano até ao máximo de 10 (dez) hectolitros de álcool puro incorporado em bebidas espirituosas. É necessário ainda que seja jurídica, económica e contabilisticamente independentes de outras empresas ou destilarias e que não operem sob licença ou por conta de outrem.

A taxa a aplicar às bebidas espirituosas produzidas e declaradas para consumo pelas pequenas destilarias corresponde a 50% da taxa normalmente aplicada às bebidas espirituosas

Este regime especial não é cumulável com as reduções aplicáveis aos produtos produzidos nas Regiões Autónomas.

### **3.4.2. Pequena cervejeira**

As pequenas cervejeiras podem beneficiar do regime especial se, para além do cumprimento dos requisitos relativos à concessão do estatuto de depositário autorizado e titular de um entreposto fiscal de produção, a empresa seja jurídica, económica e contabilisticamente independente de outras empresas cervejeiras, não opere sob licença ou por conta de outrem, não detenha mais do que um entreposto fiscal de produção de cerveja e que produza, por ano, até ao máximo de 200.000 hectolitros de cerveja.

Podem, no entanto, serem consideradas como uma única empresa independente, duas ou mais empresas cervejeiras cuja produção anual total não exceda 200.000 hl.

As taxas a aplicar às cervejas produzidas e declaradas para consumo pelas pequenas cervejeiras, correspondem a 50% das taxas normais.

### **3.4.3. Pequeno produtor de vinho**

O regime dos pequenos produtores de vinho tem como objetivo dispensar os pequenos operadores económicos das normais obrigações exigidas na produção, circulação e controlo de bens sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, isto é, ficam dispensados dos deveres

contabilísticos, dos deveres associados à constituição de entrepostos fiscais, bem como, dos deveres declarativos e de informação.

Contudo, sempre que um pequeno produtor de vinho efetue, em seu nome, operações intracomunitárias, deve informar a autoridade aduaneira da sua saída através do envio de uma cópia do documento de acompanhamento (DA) à estância aduaneira competente.

São considerados pequenos produtores de vinho as pessoas que produzam em média<sup>10</sup> menos de 1.000 hectolitros por ano.

### **3.5. Os entrepostos fiscais**

Analisados que estão os operadores económicos, torna-se agora premente a abordagem de um outro pilar do regime dos Impostos Especiais de Consumo, o entreposto fiscal.

O entreposto fiscal corresponde ao local, instalação, ou apenas a uma área delimitada de um armazém, autorizado e sujeito a controlo aduaneiro onde podem ser produzidos, transformados recebidos ou expedidos, pelo depositário autorizado, produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, em regime de suspensão de imposto.

A função principal do entreposto fiscal reside no facto de permitir aos agentes económicos a comercialização dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, através da produção ou armazenagem em suspensão, sem terem de proceder ao pagamento dos encargos tributários correspondentes, permitindo torna-los mais competitivos entre os outros operadores quer nacionais quer comunitários, uma vez que o custo do produto ao não incorporar o imposto a que está sujeito torna-se mais baixo, sendo por isso mais competitivo.

A produção e armazenagem de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo não é exclusivamente efetuada em entrepostos fiscais, mas estes são os únicos locais onde se pode produzir ou armazenar em suspensão de imposto, ou seja, qualquer agente pode proceder à comercialização de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo desde que o faça dentro dos parâmetros legais aplicáveis ao seu comércio e indústria. Desta forma não existirá a suspensão do imposto, tornando-se exigível no momento do fabrico ou importação.

---

<sup>10</sup> Para o cálculo da referida média devem ser considerados, pelo menos, três campanhas sucessivas. (regulamento n.º 2238/93, da Comissão, de 26 de julho)

A utilização do entreposto fiscal encontra-se limitada para os fins que foi constituído e devidamente autorizado, quer relativamente ao tipo de entreposto, produção ou armazenagem, quer quanto ao tipo de produtos.

Nos entrepostos fiscais apenas podem entrar produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo proveniente de outros entrepostos fiscais ou de um expedidor registado, a coberto de um e-DA.

No que concerne à saída dos produtos de entreposto, esta pode ser efetuada em suspensão de imposto através da emissão de um e-DA com destino a outro entreposto fiscal ou a um destinatário registado, no entanto, caso a saída dos produtos de entreposto seja efetuada para um país terceiro à união, destino exportação, esta opera-se com base na declaração aduaneira de exportação (DAE) conjuntamente com a emissão de um e-DA.

### **3.5.1. Entreposto fiscal de produção**

Entende-se como entreposto fiscal de produção o local ou instalação física onde são produzidos, em regime de suspensão de imposto, produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo.

No entreposto fiscal de produção não é permitido, a armazenagem de produtos acabados<sup>11</sup> sujeitos a Impostos Especiais de Consumo em regime suspensivo, pelo que, para se manter o regime de suspensão de imposto, os produtos em questão deveriam ser transferidos para um entreposto fiscal de armazenagem, no entanto o normativo legal admite que estes produtos podem permanecer no entreposto fiscal de produção, desde que tenham sido aí fabricados.

Aos entrepostos fiscais de produção tem sido permitido a armazenagem de produtos próprios, proibindo-se apenas a armazenagem da produção de terceiros. Compreende-se que assim seja pois, de acordo com (Afonso B. , Código dos Impostos Especiais de Consumo - Anotado e Atualizado, 2000, p. 74), a exigir-se ao produtor a constituição de entreposto de armazenagem, logo se eliminariam as vantagens que caracterizam o entreposto de produção, nomeadamente a da dispensa da prestação de garantia.

---

<sup>11</sup> Produto que se encontra apto a ser introduzido na cadeia comercial. Momento correspondente ao término do processo de fabrico.

De forma a que os titulares de entrepostos fiscais de produção sejam detentores de um conhecimento específico relativamente às operações que podem ser efetuadas no entreposto fiscal em regime de suspensão de imposto, o CIEC no seu n.º 4 do art.º 7.º considera como produção qualquer processo de fabrico incluindo, se aplicável, de extração<sup>12</sup>, através do qual se obtenham produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo. No mesmo enquadramento incluem-se as operações de desnaturação, as de adição de marcadores e de corantes, e ainda a envolumação de tabaco manufaturado, desde que se integrem no referido processo de fabrico.

Para a constituição de entrepostos fiscais de produção não foram estabelecidos requisitos mínimos de ordem económica ou física.

#### **3.5.1.1. Produção de álcool e bebidas alcoólicas**

São consideradas como produção ou transformação de álcool e bebidas alcoólicas as operações de fermentação<sup>13</sup>, de destilação<sup>14</sup>, de envelhecimento, de loteamento e de acerto de grau.

Não é considerado produção a operação de mistura de bebidas alcoólicas diferentes ou a mistura de bebidas alcoólicas com não alcoólicas fora de um entreposto fiscal, desde que o produto resultante da mistura mantenha a mesma classificação pautal, caso contrário, estar-se-ia perante uma operação de produção.

#### **3.5.1.2. Produção de produtos petrolíferos e energéticos**

Consideram-se estabelecimentos de produção de produtos petrolíferos e energéticos as instalações industriais onde os produtos que integram as categorias dos óleos vegetais, dos óleos minerais, dos óleos lubrificantes, dos gases, das preparações, aditivos e misturas, e dos biocombustíveis, são fabricados ou submetidos a um tratamento definido, na aceção da nota complementar 4 do capítulo 27 da NC<sup>15</sup>

Considera-se produção de produtos petrolíferos e energéticos qualquer processo de fabrico, incluindo a extração, através do qual sejam obtidos produtos sujeitos a imposto.

---

<sup>12</sup> Extração - Tendo por referência os produtos energéticos extraídos ou captados diretamente a partir de recursos naturais (carvão e combustíveis fósseis - petróleo e gás natural).

<sup>13</sup> A fermentação - processo utilizado na produção, designadamente, do vinho tranquilo, da cerveja e do vinho espumante;

<sup>14</sup> A destilação - processo utilizado para a produção do álcool e das bebidas espirituosas, nomeadamente, aguardentes, whisky e conhaque;

<sup>15</sup> Destilação no vácuo, redistilação, *cracking*, *reforming*, extração por meio de solventes seletivos, polimerização, alquilação, isomerização, destilação atmosférica.

O tratamento de óleos minerais usados com vista à obtenção de produtos utilizáveis como uso carburante<sup>16</sup> ou como uso combustível<sup>17</sup> é obrigatoriamente feito em entreposto fiscal.

A mistura de vários tipos de gases de petróleo com metano, gás natural ou outro tipo de gases, para obtenção de gás carburante para automóveis, só pode ser feita em entreposto fiscal.

Não se considera produção de produtos petrolíferos e energéticos:

- as operações que no decurso das quais sejam obtidas pequenas quantidades de produtos petrolíferos e energéticos como subprodutos<sup>18</sup>:
- as operações mediante as quais o utilizador de um produto petrolífero e energético torne possível a sua reutilização na sua própria empresa, desde que os montantes do imposto já pagos sobre esse produto não sejam inferiores ao montante do imposto devido, se o produto reutilizado fosse de novo sujeito a esse imposto;
- a operação que consiste em misturar, fora de um estabelecimento de produção ou de um entreposto aduaneiro, produtos petrolíferos e energéticos com outros produtos petrolíferos e energéticos ou outras substâncias, desde que (i) o imposto das substâncias de base tenha sido pago anteriormente; e (ii) O montante pago não seja inferior ao montante do imposto devido por essa mistura, não sendo a primeira condição aplicável quando a mistura esteja isenta em função de um destino especial.

Não estão sujeitos a imposto os produtos petrolíferos e energéticos<sup>19</sup>, consumidos na produção de outros produtos petrolíferos e energéticos.

### **3.5.1.3. Produção de produtos de tabacos**

A produção e transformação de produtos de tabaco só pode ocorrer em instalações que revistam o carácter de entreposto fiscal.

Os entrepostos fiscais de produção de produtos de tabaco manufacturado só podem ser concedidos a pessoas singulares ou coletivas possuidoras, cumulativamente, de um capital social,

---

<sup>16</sup> Uso carburante - Utilização de um produto como combustível em qualquer tipo de motor não estacionário.

<sup>17</sup> Uso combustível - Utilização de um produto, através de combustão, desde que tal não seja considerado uso carburante.

<sup>18</sup> Situações em que o objetivo das operações não é a produção de produtos petrolíferos e energéticos, mas em que estes são obtidos acessoriamente, em pequenas quantidades (limpeza de cisternas ou recipientes que tenham contido produtos petrolíferos e energéticos).

<sup>19</sup> Exemplo: produtos consumidos em refinarias de petróleo na produção de outros produtos petrolíferos e energético

quando aplicável, de 2.000.000,00 € (500.000,00 € para as Regiões Autónomas) e um volume de vendas anual de 50.000,00 € (20.000,00 € para as Regiões Autónomas).

Os entrepostos fiscais de produção de tabaco ficam sujeitos a um controlo constante relativamente aos requisitos de natureza declarativo-contabilístico, pela estância aduaneira de controlo, de forma a permitir uma melhor adoção das taxas de rendimento com base no apuramento das quantidades de matéria-prima consumida.

### **3.5.2. Entrepasto fiscal de transformação**

O artigo 21.º do CIEC estabelece que a produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, em regime de suspensão do imposto, apenas podem ser efetuadas em entreposto fiscal, mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente.

Embora a figura da transformação esteja integrada no conceito de produção, os entrepostos fiscais de transformação distinguem-se dos entrepostos fiscais de produção, por lhes serem aplicáveis determinadas restrições relativamente à produção ou requisitos diferenciados para a sua constituição.

No caso particular do ISP, o artº 98º, nº 4 do CIEC define como entrepostos fiscais de transformação os entrepostos fiscais de produção onde apenas se efetuam operações de produção que não envolvem a refinação de petróleo bruto.

Por outro lado, no que respeita aos biocombustíveis, encontra-se definido no artigo 97.º n.º 1 que do referido normativo os locais da sua produção são considerados entrepostos fiscais de transformação.

Refira-se, contudo, que os entrepostos fiscais de transformação de que são titulares os pequenos produtores dedicados<sup>20</sup> de biocombustíveis não estão habilitados a expedir a sua produção em regime de suspensão (através de emissão de e\_DA), pois estes estão obrigados a colocar toda a sua produção em frotas e consumidores cativos, identificados contratualmente, devendo para isso processar a e-DIC com isenção, incluindo para a produção destinada ao consumo próprio.

---

<sup>20</sup> O reconhecimento de pequeno produtor dedicado está sujeito a despacho conjunto do Diretor-Geral de Geologia e Energia (DGEG) e do Diretor-Geral da AT.

### **3.5.3. Entrepasto fiscal de armazenagem**

A armazenagem, em regime de suspensão de imposto, de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, deve efetuar-se em entreposto fiscal de armazenagem, porém, os produtos acabados podem permanecer no entreposto fiscal de produção onde foram fabricados.

No entreposto fiscal de armazenagem apenas podem ser efetuadas manipulações usuais destinadas a assegurar a conservação e utilização dos produtos, nomeadamente o acondicionamento, o envasilhamento, a marcação, a diluição, a aditivação e a desnaturação.

O estabelecimento de requisitos mais exigentes para a constituição de entreposto fiscal de armazenagem tem subjacente o facto de a constituição deste tipo de entreposto constitui um privilégio fiscal que só deve ser utilizado por operadores que possuam estruturas empresariais e financeiras mínimas que garantam uma certa continuidade e idoneidade na sua atividade, de forma a encontrar um justo equilíbrio entre a desejável liberdade de funcionamento do mercado e o seu controlo.

#### **3.5.3.1. Armazenagem de álcool ou bebidas alcoólicas**

Quando o entreposto fiscal se destine à armazenagem de álcool ou bebidas alcoólicas, e para que seja concedida a respetiva autorização, após ter reunido todos os requisitos gerais, deverá ainda satisfazer os requisitos económicos e físicos, para tal, o depositário autorizado deverá fazer prova de que no ano transato efetuou um volume de negócios anual superior a € 150.000,00, se o entreposto a constituir for no Continente ou de € 75.000,00, se for para as Regiões Autónomas. Tem também de demonstrar que as instalações afetas diretamente à armazenagem têm uma área mínima de 100 m<sup>2</sup>, e que possuem uma boa acessibilidade.

Os interessados devem fazer prova de que se encontram habilitados a exercer a atividade de venda por grosso de álcool e bebidas alcoólicas, exceto nos casos em que este já tenha como atividade principal a prestação de armazenagem.

Caso o entreposto fiscal se destine especificamente ao armazenamento de álcool, deverá complementarmente aos outros requisitos, fundamentar que o movimento médio anual não será inferior a 5.000 hl para o Continente e de 1.000 hl para as Regiões Autónomas.

### **3.5.3.2. Armazenagem de produtos petrolíferos**

Quando o entreposto fiscal se destina à armazenagem de gasolinas e gasóleo, para além dos requisitos gerais deve também reunir cumulativamente requisitos físicos e económicos.

No que concerne aos requisitos físicos, a capacidade mínima de armazenagem exigida é de 100.000 litros por produto, sendo identificados na memória descritiva das instalações o volume nominal dos reservatórios e respetivos produtos a armazenar, bem como o volume nominal das tubagens de interligação, abastecimento e transferência. A referida memória deverá ser acompanhada dos certificados de calibração e das respetivas tabelas volumétricas.

No respeitante aos requisitos económicos é necessário que o interessado possua um capital social mínimo de € 500.000,00 e um volume de vendas anual superior a € 5.000.000,00

Quando os entrepostos se destinem à transformação, ficam dispensados dos requisitos supramencionados.

### **3.5.3.3. Armazenagem de tabacos**

No caso do entreposto fiscal se destinar à armazenagem de tabacos manufacturados estes necessitam de reunir condicionalismos legais de natureza física e de natureza contabilística para a sua constituição e aprovação.

No que diz respeito aos requisitos físicos, as instalações devem possuir um espaço delimitado dotado de condições de segurança adequada para o fim a que se destina, devem ter área suficiente de forma a responder às necessidades resultantes do volume de tráfego, sendo, no entanto, exigidos como área mínima 25 m<sup>2</sup>.

No que respeita às acessibilidades das instalações, estas devem ser servidas por vias de acesso fácil, e possuírem locais de estacionamento adequados para a carga e descarga dos produtos.

Quanto aos requisitos de natureza contabilística, o depositário autorizado deverá demonstrar que possui, nas instalações, um sistema de contabilização das existências, em sistema de inventário permanente, de forma a evidenciar, a qualquer momento, as existências no entreposto fiscal.

O sistema de contabilização deve identificar os produtos através da sua designação comercial, do código TABH<sup>21</sup>, - se o produto se encontrar homologado para venda ao público - , ou do código TNHE<sup>22</sup>, - se não se encontrar homologado -, o número de volumes e de embalagens (módulos de venda ao público), bem como a sua localização no entreposto fiscal.

### **3.6. Incidência, base tributável e taxas**

Depois de observados dois dos pilares do regime de suspensão de imposto, importa conhecer quais os produtos que estão sujeitos a imposto – incidência objetiva-, como é apurada a base tributável e qual é a taxa aplicável a cada um deles.

No caso do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas são analisadas as particularidades da incidência sobre o álcool etílico, a cerveja, os vinhos, as outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas.

Relativamente ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos são identificadas as incidências sobre os vários óleos minerais e sobre os restantes produtos que se destinam a ser consumidos como carburantes ou combustíveis.

No que concerne ao imposto sobre os tabacos manufacturados abordam-se as características da incidência sobre os charutos, as cigarrilhas, os cigarros e o tabaco de fumar.

#### **3.6.1. Incidência objetiva do imposto**

De forma a que não surjam dúvidas sobre quais os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, nem que estes fossem definidos em função de critérios que pudessem suscitar divergências legais e administrativas entre os Estados-membros, procedeu-se à identificação da maioria dos produtos por recurso à Nomenclatura Combinada<sup>23</sup> (NC).

Assim, a incidência objetiva dos Impostos Especiais de Consumo é feita através da remissão para os códigos com que a Nomenclatura Combinada ordena e classifica as mercadorias, acrescentando-se depois as características ulteriores para melhor precisar os produtos sujeitos a imposto.

---

<sup>21</sup> TABH – homologação da marca de tabaco - normalmente é comercializado no território nacional.

<sup>22</sup> TNHE – marcas de tabaco não homologadas - normalmente destinam-se a ser comercializado noutra país.

<sup>23</sup> Nomenclatura Combinada – a NC baseia-se no sistema harmonizado internacional, classificando as mercadorias por meio de 97 categorias básicas: os *capítulos*, repartidos por *posições* e *subposições* pautais várias, proporcionando assim uma linguagem comum na construção e aplicação das *accises* harmonizadas, prevenindo divergências legais e interpretativas.

Segundo (Vasques, Os Impostos Especiais de Consumo, 2001, p. 258), do mesmo modo que servem ao recorte da incidência objetiva do imposto, os códigos da Nomenclatura Combinada são empregues também no recorte das perdas tributáveis, na definição das isenções objetivas e na fixação das taxas do imposto.

Excluem-se desta técnica legal a tributação dos tabacos manufacturados e a tributação do álcool etílico, em que a incidência do imposto é feita pela descrição das características físicas do produto tributado.

A incidência dos Impostos Especiais de Consumo é feita, em princípio, apenas sobre produtos acabados, uma vez que estas *accises* têm por objetivo tributar produtos que estejam aptos para o consumo, pois só estes é que revelam capacidade contributiva, ou só estes é que produzem o custo social que o imposto pretende compensar.

#### **3.6.1.1. Incidência objetiva sobre álcool e bebidas alcoólicas**

De acordo com (Vasques, Os Impostos Especiais de Consumo, 2001, p. 260), as regras respeitantes ao álcool e bebidas alcoólicas constituem talvez as mais delicadas regras de incidência objetiva do código, servindo-se de uma técnica que não é fácil nem uniforme.

De forma a efetuar-se a distinção dos diversos produtos tributáveis recorre-se à Nomenclatura Combinada tendo por base o correspondente código pautal, no entanto é de salientar que o mesmo código pautal pode corresponder a vários tipos de produtos, pelo que se torna relevante adicionar outros elementos descritivos para fixar melhor as categorias do código.

Um dos elementos descritivos a ter em conta é o título alcoométrico volúmico<sup>24</sup> que serve para definir todas as bebidas alcoólicas, constituindo, de certo modo, uma escala em que se baseia a incidência objetiva do imposto em que na base temos a cerveja e o vinho, a meio temos os produtos intermédios e no topo da escala estão as bebidas espirituosas.

Outro elemento relevante para fixar a categoria do código é o processo de fabrico, pois a mistura ou a fermentação constituem elementos que servem para se chegar a uma definição, positiva ou negativa, dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo. No caso do vinho e das bebidas espumantes fermentadas, uma vez que são considerados casos especiais, a delimitação

---

<sup>24</sup> Título alcoométrico volúmico – é a razão entre o volume de álcool puro contido no produto à temperatura de 20°C e o volume total do produto à mesma temperatura.

de incidência do imposto é feita em função da embalagem ou do modo de acondicionamento do produto.

As regras de embalagem destes produtos seguem as orientações e condicionalismos do setor agrícola, designadamente das autoridades que gerem o setor vitivinícola (ex. IVV e Comissões vitivinícolas)

No caso específico do álcool etílico, álcool etílico diluído, destilado etílico ou do álcool parcial ou inteiramente desnaturado, são as características físicas do produto que servem ao recorte da incidência do imposto, não se recorrendo à NC como ponto de partida.

#### **3.6.1.1.1. Incidência sobre o álcool etílico**

Considera-se álcool etílico o líquido com teor mínimo de 96% vol. A 20°C, obtido, quer por retificação após fermentação de produtos agrícolas alcoógenos, designando-se por álcool etílico de origem agrícola, quer por processo químico, designando-se por álcool etílico de síntese.

Considera-se álcool etílico diluído o líquido com teor alcoólico superior a 70% vol. A 20°C e inferior a 96% vol. A 20°C e, resultante da diluição do álcool etílico, ainda que adicionado de substâncias e preparados aromatizantes;

Considera-se destilado etílico, o líquido com teor alcoólico inferior a 96% vol. À temperatura de referência 20°C que conserve o aroma e o gosto das matérias-primas utilizadas.

Considera-se álcool etílico *parcialmente* desnaturado o líquido que através do adição de substâncias químicas, o tornam impróprio para consumo humano por ingestão;

O álcool etílico *totalmente* desnaturado o líquido que é obtido através da adição dos desnaturantes nas proporções definidas por legislação própria, no caso, o ponto I do anexo ao Regulamento de Execução (EU) n.º 162/2013, da Comissão, de 21 de fevereiro;

#### **3.6.1.1.2. Incidência sobre a cerveja**

É considerado cerveja todas as bebidas compreendidas no código 2203<sup>25</sup> da NC e qualquer outro produto que contenha uma mistura de cerveja com bebidas não alcoólicas abrangidas pelo

---

<sup>25</sup> 2203 - Cervejas de malte

código 2206<sup>26</sup> da NC, desde que num caso e noutro o título alcoométrico adquirido seja superior a 0,5% vol.

Nos termos do código NC 2203, a cerveja deve ser malte, isto é, deve ser produzida a partir do germe de cereais, sejam o trigo e a cevada, ou como é mais frequente através do milho ou arroz.

### **3.6.1.1.3. Incidência sobre os vinhos**

Têm a classificação de vinhos tranquilos, os vinhos obtidos de uvas frescas, cujo teor alcoométrico deve ser superior a 1,2% vol. E igual ou inferior a 18% vol., obtido inteiramente através da fermentação, não se incluindo nesta categoria os vinhos espumantes que se encontram definidos com os códigos NC 2204 e 2205.

Os vinhos espumantes são vinhos cujo teor alcoométrico, que resultam inteiramente da fermentação, deve ser superior a 1,2% vol. E igual ou inferior a 15% vol.

Estes produtos para serem considerados como vinhos espumantes têm de cumprir determinados requisitos no que concerne ao seu acondicionamento, nomeadamente deve ser efetuado em garrafas fechadas com rolhas em forma de cogumelo, podendo estas serem de cortiça ou de matéria plástica, fixadas por arames ou grampos, ou sendo de outra forma, deve ter uma sobrepressão derivada do anidrido carbónico de, pelo menos, 3 bars. Estas bebidas encontram-se abrangidas pelos códigos NC 2204 10<sup>27</sup>, 2204 21<sup>28</sup>.

### **3.6.1.1.4. Incidência sobre outras bebidas fermentadas tranquilas e espumantes**

Consideram-se como bebidas fermentadas *tranquilas*, excluindo-se a cerveja, o vinho e outras bebidas fermentadas espumantes, as bebidas com teor alcoométrico superior a 1,2% vol. E igual ou inferior a 10% vol., ou quando superior a 10% vol. Seja inferior a 15%vol., e desde que o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação.

As bebidas fermentadas *espumantes*, são as bebidas com o título alcoométrico superior a 1,2% vol. E igual ou inferior a 13% vol. Ou superior a 13%, mas inferior a 15% vol., desde que os

---

<sup>26</sup> 2204 - Outras bebidas fermentadas (por exemplo, sidra, perada, hidromel, saqué); misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

<sup>27</sup> 2204 10 - Vinhos espumantes e vinhos espumosos

<sup>28</sup> 2204 21 - Outros vinhos; mostos de uvas cuja fermentação tenha sido impedida ou interrompida por adição de álcool

produtos resultem inteiramente da fermentação e sejam acondicionados conforme os requisitos exigidos para os espumantes. A sua correspondência em termos pautais são os códigos NC 2206 00 31<sup>29</sup>, 2206 00 39, 2204 10, 2204 21 10 e 2205.

#### **3.6.1.1.5. Incidência sobre produtos intermédios**

Os designados produtos intermédios, são os produtos resultantes do enriquecimento ou fortificação de bebidas fermentadas pela mistura de bebidas destiladas ou espirituosas, não sendo considerados como produtos semi-acabados, mas sim como produtos alcoólicos acabados, que devido à sua natureza híbrida, ocupam uma posição intermédia no quadro da incidência objetiva do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, ou seja, entre as cervejas, vinhos e outras bebidas fermentadas, por um lado, e as bebidas espirituosas, por outro.

Os produtos intermédios são os produtos de título alcoométrico adquirido superior a 1,2% vol. E igual ou inferior a 22% vol., estes produtos encontram-se abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, desde que não sejam considerados cerveja, vinho ou bebidas fermentadas, ex do vinho do porto e do vinho moscatel.

#### **3.6.1.1.6. Incidência sobre bebidas espirituosas**

Bebida espirituosa é a bebida alcoólica destinada ao consumo humano, possuidora de características organoléticas especiais, com um título alcoométrico mínimo de 15% vol., obtido quer diretamente por destilação, com ou sem a presença de aromas, de produtos fermentados naturais e/ou por maceração de substâncias vegetais, e/ou por adição de aromas, de açúcares, e/ou de outros produtos agrícolas com álcool etílico de origem agrícola, e/ou com aguardente. Pode também ser obtido através de mistura de uma bebida espirituosa com outras bebidas espirituosas, álcool etílico de origem agrícola, destilado de origem agrícola ou aguardente, bebidas alcoólicas ou não-alcoólicas várias.

São equiparadas a bebidas espirituosas, as bebidas que se enquadrem no código pautal NC 2207<sup>30</sup>, isto é, o álcool etílico desnaturado com um grau alcoólico volumétrico igual ou superior a 80% vol., o álcool etílico e aguardentes desnaturadas com qualquer graduação, as bebidas que

---

<sup>29</sup> 2206 0031- Sidra e perada

<sup>30</sup> 2207 – Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol; álcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico.

se enquadrem no código pautal da NC 2208<sup>31</sup>, ou seja, o álcool etílico não desnaturado com um grau alcoólico volumétrico inferior a 80% vol. E as aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas, como é o caso do conhaque, armagnac, jerez, whisky, rum, vodka, aguardente e outras.

### **3.6.1.2. Incidência objetiva sobre os produtos petrolíferos e energéticos**

No caso dos produtos petrolíferos e energéticos, a incidência de imposto não é apenas definida pela Nomenclatura Combinada do produto, mas também pelas as propriedades e o fim a que são destinados os produtos.

Desta forma, a incidência de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos encontra-se repartido pelas seguintes categorias:



Os óleos minerais, em que:



Os produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a 1518 – óleos vegetais e outros – quando destinados a serem utilizados como carburante ou como combustível;



Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704 a 2715, nomeadamente:

- O carvão e o coque previstos na NC 2701, 2702 e 2704;
- O gás de hulha, gás de água, gás de ar, exceto gases de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, previsto na NC 2705;
- Alcatrões de hulha, de linhite ou de turfa e outros alcatrões minerais, previstas na NC 2706;
- Os óleos e outros produtos provenientes da destilação dos alcatrões de hulha a alta temperatura e produtos análogos, em que os constituintes aromáticos predominem, em peso, relativamente aos constituintes não aromáticos, previstos na NC 2707;
- O breu e coque de breu obtidos a partir de alcatrão de hulha ou de outros alcatrões minerais, previstos na NC 2708;

---

<sup>31</sup> 2208 - Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume inferior a 80 % vol; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas

- Os óleos brutos de petróleo (crude oil) ou de minerais betuminosos (xistos, calcários, areias, etc.) ou seja, os produtos naturais, qualquer que seja a sua composição, que provenham, quer de jazigos petrolíferos, quer da destilação de minerais betuminosos. Só se incluem nesta posição os produtos desta espécie que obedecem às características específicas dos óleos em bruto, consoante a sua origem (densidade, curva de destilação, teor de enxofre, ponto de escoamento, viscosidade, etc.), previstos na NC 2709;



Os óleos de petróleo ou de minerais betuminosos que não sejam óleos brutos e outros derivados incluídos no código NC 2710, nomeadamente;

- Os óleos leves e preparações – white spirit, gasolinas de aviação, outras gasolinas, carborreatores (jet fuel) tipo gasolina;
- Óleos médios – querosene, carborreatores (jet fuel);
- Óleos pesados – gasóleos, fuelóleos, óleos lubrificantes;
- Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos – gás natural, gás propano e gás butano, previsto na NC 2711;
- Vaselinas, parafinas e ceras, previsto na NC 2712;
- Coque de petróleo, betume de petróleo e outros resíduos dos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, previsto na NC 2713;
- Betumes e asfaltos, naturais, xistos e areias betuminosas, asfaltitese e rochas asfálticas, previsto na NC 2714;
- Misturas betuminosas à base de asfalto ou de betumes naturais, de betume de petróleo, de alcatrão mineral ou de breu de alcatrão mineral (por exemplo, mastiques betuminosos e *cut-backs*), previsto na NC 2715;
- Os hidrocarbonetos acíclicos abrangidos pelo código NC 2901;
- Os hidrocarbonetos cíclicos abrangidos pelo código NC 2902;
- Os produtos que não sejam de origem sintética, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível - metanol - , abrangidos pelo código NC 2905 11 00;
- O bioetanol destinado a sere utilizado como carburante ou como combustível, abrangidos pelo código NC 2909 19 10;

- As preparações lubrificantes, abrangidos pelo código NC 3403 11 e 3403 19;
  - As preparações antidetonantes e aditivos vários para óleos minerais, abrangidos pelo código NC 3811;
  - As misturas de alquilbenzenos ou alquilnaftalenos, abrangidos pelo código NC 3817;
  - O biodiesel abrangido pelos códigos NC 3824 90 91 e 3824 90 97.
- Quaisquer outros produtos que se destinem a ser utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos como combustível, isto é, utilizado como combustível em qualquer tipo de motor não estacionário.
- Os outros hidrocarbonetos, com expectativa de turfa, colocados à venda ou consumidos como combustíveis de aquecimento;
- A eletricidade.

Sempre que estes produtos sejam consumidos nas instalações dos estabelecimentos de produção de produtos petrolíferos e energéticos e utilizados no processo produtivo não ficam sujeitos a imposto.

Os produtos sujeitos aos impostos sobre os produtos petrolíferos, são os que se mostram mais complexos, pois para além de contribuírem significativamente para o OE, são também os impostos mais fortemente influenciados pelas exigências de política económica, industrial, energética, agrícola e ambiental.

### **3.6.1.3. Incidência objetiva sobre tabacos manufacturados**

Enquanto que os outros impostos têm por base a Nomenclatura Combinada, no que concerne aos tabacos manufacturados a delimitação da sua incidência é feita pela descrição das características físicas dos produtos em causa. Este imposto incide sobre todo o tabaco manufacturado que se destine a ser consumido no território nacional.

Considera-se tabaco manufacturado os charutos e as cigarrilhas, os cigarros e o tabaco de fumar, compreendendo este, o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e os restantes tabacos de fumar.

### **3.6.1.3.1. Incidência sobre os charutos e cigarrilhas**

São considerados charutos e cigarrilhas, desde que suscetíveis de serem fumados tal como se apresentam, os rolos de tabaco revestido por uma capa exterior de tabaco natural.

Assim, nos termos do artº 101 do CIEC, a incidência de imposto sobre o tabaco é feita sobre os rolos de tabaco com um interior constituído por uma mistura de tabaco batido e revestidos de uma capa exterior, com a cor natural dos charutos, em tabaco reconstituído, abrangendo a totalidade do produto, incluindo, se for caso disso, o filtro, mas não a boquilha, no caso de charutos com boquilha, quando o seu peso unitário, sem filtro nem boquilha, for igual ou superior a 2,3 g e inferior a 10 g e o seu perímetro, em pelo menos um terço do comprimento, for igual ou superior a 34 mm.

### **3.6.1.3.2. Incidência sobre os cigarros**

São considerados cigarros os rolos de tabaco suscetíveis de serem fumados tal como se apresentam e que não sejam charutos ou cigarrilhas, os rolos de tabaco que, mediante uma simples manipulação não industrial, são introduzidos em tubos de papel de cigarro e os rolos de tabaco que, por simples manipulação não industrial são envolvidos em folhas de papel de cigarro.

Um rolo de tabaco é considerado como dois cigarros, desde que tenham um comprimento, excluindo o filtro ou a ponta, superior a 9 cm, sem ultrapassar os 18 cm, e como três cigarros quando tiver um comprimento superior a 18 cm, não ultrapassando os 27 cm, e assim sucessivamente.

### **3.6.1.3.3. Incidência sobre Tabaco de Fumar**

São considerados tabaco de fumar, o tabaco cortado ou fracionado de outra maneira, em fio ou placas, suscetível de ser fumado sem transformação industrial posterior, os resíduos de tabaco acondicionados para venda ao público e suscetíveis de serem fumados, desde que não possam ser considerados como cigarros, charutos ou cigarrilhas.

O tabaco de fumar é considerado tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, quando mais de 25% em peso das partículas tenham uma largura de corte inferior a 1mm.

Quando este tabaco já tiver como destino a venda para cigarros de enrolar ou já tenha sido vendido, mesmo que a largura de corte seja superior a 1mm, é considerado tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar.

São equiparados a cigarros e tabaco de fumar, os produtos constituídos exclusiva ou parcialmente por substâncias que, não sendo tabaco obedeçam aos outros critérios enumerados, excetuando-se os produtos que tenham uma função exclusivamente medicinal.

Embora no CIEC exista incidência objetiva sobre outro tipo de tabaco, a nível da União, os produtos harmonizados são os cigarros, charutos, cigarrilhas, tabacos de fumar onde inclui o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, o tabaco para cachimbo e a folha de tabaco acondicionada para venda ao público.

### **3.6.2. Base Tributável e taxas<sup>32</sup>**

A base tributável constitui a medida que serve de quantificação da matéria coletável. Quando a base de quantificação da matéria tributável é o respetivo valor, a taxa que sobre ela incida diz-se *ad valorem*, se a base de quantificação da matéria tributável for uma qualquer medida física, a taxa que sobre ela incida diz-se *ad rem*.

Ao contrário do que sucede com o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), que se mostra apenas compatível com uma estrutura de taxas *ad valorem*, a tributação seletiva dos consumos convive indistintamente com uma e outra técnica, encontrando-se no presente e no passado *accises* de ambos os géneros.

No que concerne aos Impostos Especiais de Consumo harmonizados estes têm a sua base tributável unificada ao nível comunitário, em que apresentam a natureza de impostos específicos, excetuando-se o imposto sobre o tabaco, uma vez que este utiliza uma estrutura mista de taxas.

Esta harmonização dos Impostos Especiais de Consumo como impostos específicos, constitui um corolário direto do princípio da equivalência.

Assim, a unidade tributável do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas é constituída da seguinte forma:

---

<sup>32</sup> Taxas em vigor na presente data, 2020/01/31

- a cerveja tem como unidade tributável o hectolitro/grau Plato<sup>33</sup> e o hectolitro/grau alcoólico adquirido;
- o vinho, as outras bebidas fermentadas e os produtos intermédio têm como unidade tributável o hectolitro (hl) do produto acabado;
- o álcool etílico e as bebidas espirituosas tem como unidade tributável o hectolitro de álcool contido na base de 100% de volume.

Relativamente aos produtos sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos a unidade tributável é constituída por mil litros convertidos para a temperatura de referência de 15°C, no caso específicos dos aditivos para óleos lubrificantes e o metano ou o gás natural, que se destinem a ser utilizados como carburante ou combustível, em que a unidade tributável é de mil quilogramas-ar.

No que respeita aos produtos sujeitos a imposto sobre o tabaco, a base tributável é determinada de dois modos distintos, consoante se trate de cigarros e tabacos de fumar ou dos demais tabacos manufacturados.

No caso dos cigarros e dos tabacos de fumar a base tributável é constituída por dois elementos, um específico e outro *ad valorem*, em que:

- O elemento específico dos cigarros tem como unidade tributável o milheiro de cigarros e os tabacos de fumar têm como unidade tributável o grama.
- O elemento *ad valorem* é obtido através da aplicação de uma percentagem única sobre o preço de venda ao público (PVP).

Relativamente aos demais tabacos manufacturados, o imposto é puramente *ad valorem* resultando da aplicação de uma percentagem sobre os respetivos preços de venda ao público.

---

<sup>33</sup> O grau Plato é a medida de concentração de açúcares por 100 g de líquido (densidade). Assim, 1 grau Plato significa que 1% da massa da solução é composta de sacarose e os 99% restante são massa da água, com a massa total sendo 100%

### 3.6.2.1. Taxas sobre o álcool e bebidas alcoólicas

As taxas mínimas de imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas são fixadas a nível comunitário pelas Diretivas 92/83/CEE e 92/84/CEE ambas do Conselho e ao nível nacional encontram-se previstas no CIEC atualizadas pelas leis do Orçamento de Estado.

À cerveja cujo volume de álcool adquirido seja inferior ou igual 0,5% vol. Ou igual 1,2% vol., é aplicada a taxa de imposto por hectolitro, correspondente a € 8,34/hl;

Quando o teor de álcool adquirido da cerveja for superior a 1,2% vol., as taxas de imposto são definidas em função do grau Plato em que:

- Superior a 1,2 % vol. De álcool adquirido e inferior ou igual a 7° platô, corresponde a € 10,44/hl;
- Superior a 1,2 % vol. De álcool adquirido e superior a 7° platô e inferior ou igual a 11° platô, corresponde a € 16,70/hl;
- Superior a 1,2 % vol. De álcool adquirido e superior a 11° platô e inferior ou igual a 13° platô, corresponde a € 20,89/hl;
- Superior a 1,2 % vol. De álcool adquirido e superior a 13° platô e inferior ou igual a 15° platô, corresponde a € 25,06/hl;
- Superior a 1,2 % vol. De álcool adquirido e superior a 15° platô, corresponde a € 29,30/hl.

Relativamente ao vinho tranquilo e espumante a Directiva n.º 92/83/CEE do Conselho, impõe como taxa mínima de imposto a taxa zero, o que significa que os Estados-membros embora estejam obrigados a sujeitar o vinho a imposto, a decisão de o tributar efetivamente é deixada ao seu critério.

Assim, a taxa de imposto aplicável ao vinho é a € 0,00/hl,

A aplicação da taxa zero a determinados produtos, no caso de Portugal, tem por finalidade, para além de proteger o setor vitivinícola nacional de forma a mante-lo competitivo, pretende também sujeitar os contribuintes ao controlo das autoridades aduaneiras ao nível dos deveres declarativos e de cooperação, quer a nível nacional, quer com os outros Estados-membros, uma vez que o Imposto Especial de Consumo sobre o vinho se encontra harmonizado na União, embora sejam aplicadas taxas diferentes nos diversos Estados-membros.

Relativamente às outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes, a taxa do imposto aplicável corresponde a € 10,44/hl.

A taxa de imposto aplicável aos produtos intermédios corresponde a € 76,10/hl;

A taxa de imposto aplicável às bebidas espirituosas e ao álcool etílico corresponde a € 1.386,93/hl.

Relativamente aos produtos produzidos nas regiões autónomas as taxas de imposto variam em relação ao continente da seguinte forma:

- No caso específico dos licores de maracujá e de ananás e das aguardentes vínica e bagaceira, produzidos a partir de frutos ou matérias-primas regionais e declarados para consumo na Região Autónoma dos Açores, as taxas a aplicar correspondem a 25% das taxas em vigor no Continente.
- Em relação à Região Autónoma da Madeira são aplicadas 25% das taxas em vigor no Continente, ao denominado “Rum da Madeira” e aos licores produzidos a partir de frutos e plantas da Região, e 50% das taxas em vigor no Continente, ao vinho licoroso obtido das variedades de uvas puramente regionais, quando produzidos e declarados para consumo na Região Autónoma.
- No caso das bebidas espirituosas declaradas para consumo na Região Autónoma da Madeira a taxa corresponde a € 1.237,58/hl.

**Tabela 7 – Base tributável e taxas – IABA**

Base tributável e taxas – IABA			
Produto		Base tributável	Taxa / 2019
Cerveja	>0,5% vol. <1,2% volume álcool	Hl/grau Alcoólico	€ 8,34/hl
	>1,2% volume álcool	Hl/grau plato	
		<=7°	€ 10,44/hl
		>7° <=11°	€ 16,70/hl
		>11°<=13°	€ 20,89/hl
		>13°<=15°	€ 25,06/hl
	>15°	€ 29,30/hl	
Winho			€ 0,00
Outras bebidas fermentadas		Hl/produto acabado	€ 10,44/hl
Produtos intermédios			€ 76,10/hl
Álcool etílico		Hl álcool 100%	€ 1.386,93/hl
Bebidas espirituosas		volume	

Fonte: Elaboração própria com base nos art.ºs 71º, 72º, 73, 74º,75º e 76º do CIEC

### 3.6.2.2. Taxas sobre os Produtos Petrolíferos

Os valores das taxas unitárias do imposto sobre os produtos petrolíferos aplicável às gasolinas, aos gasóleos, aos petróleos e aos fuelóleos são fixados, para o continente, tendo em consideração o princípio de liberdade de mercado e as técnicas tributárias próprias e dentro dos intervalos previstos.

**Tabela 8 – Intervalos de taxas de ISP**

Intervalos de taxas de ISP			
Produto	Código NC	Taxa do imposto (em euros)	
		Mínima	Máxima
Gasolina com chumbo	2710 11 51 a 2710 11 59	650	650
Gasolina sem chumbo	2710 11 41 a 2710 11 49	359	650
Petróleo	2710 19 21 a 2710 19 25	302	400
Petróleo colorido e marcado	2710 19 25	0	149,64
Gasóleo	2710 19 41 a 2710 19 49	278	400
Gasóleo colorido e marcado	2710 19 41 a 2710 19 49	21	199,52
Fuelóleo com teor de enxofre superior a 1%	2710 19 63 a 2710 19 69	15	44,92
Fuelóleo com teor de enxofre inferior ou igual a 1 %	2710 19 61	15	39,93
Eletricidade	2716	1	1,10

Fonte: Art.º 92º do CIEC

Quando por razões técnicas ou operacionais o gasóleo for misturado com fuelóleo será tributado com a taxa aplicável ao fuelóleo que for utilizado na mistura, mas para tal acontecer a operação de mistura deverá ser previamente autorizada pela autoridade aduaneira, uma vez que se traduz num desagravamento da taxa.

O metano e aos gases de petróleo quando utilizados como carburante a taxa aplicável corresponde a € 133,56/1000 kg, quando utilizados como combustível a taxa aplicável corresponde entre € 7,92 e € 9,13/1000 kg.

Ao gás natural usado como carburante a taxa aplicável corresponde a € 1,15/GJ e quando usado como combustível corresponde a € 0,307/GJ.

Os produtos petrolíferos e energéticos obtidos a partir de óleos usados ou de resíduos e que sejam utilizados como carburante ou como combustível são tributados de acordo com o nível de tributação aplicável a esses produtos, de forma a evitar a dupla tributação que poderia resultar do reaproveitamento de óleos minerais.

Os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelas posições NC 2701, 2702, 2704 e 2713 o montante da taxa fixada varia entre € 4,16 e €35/1000 kg.

Os produtos petrolíferos e energéticos classificados com os códigos da NC 2710 19 83 a 2710 19 93 estão sujeitos a uma taxa de € 4,89/1.000 kg,

Os produtos classificados com o código NC 2710 19 81, 2710 19 99 e 3811 21 a 3811 29 estão sujeitos a uma taxa correspondente a € 21,77/1.000 kg.

Qualquer produto utilizado como carburante está sujeito à taxa que é aplicada ao produto energético carburante substituído, bem como os aditivos classificados com o código NC 3811 90, estão sujeitos à mesma taxa de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos que é aplicada aos produtos petrolíferos energéticos, nos quais se destinam a ser incorporados.

Nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos são fixados tendo em consideração o princípio de liberdade de mercado e as técnicas tributárias próprias, que é determinado anualmente pelo decreto legislativo regional que aprova o Orçamento das Regiões, contudo as taxas do imposto aplicáveis nas outras ilhas dos Açores são inferiores às taxas aplicáveis na Ilha de S. Miguel, esta situação tem como finalidade a compensação dos sobrecustos de transporte e armazenagem entre S. Miguel e as restantes ilhas.

A nível nacional, produtos como a gasolina, gasóleo, GPL, gás natural, fuelóleo e outros, para além da taxa de ISP, também estão sujeitos a contribuição para o serviço rodoviário (CSR)<sup>34</sup> e o adicionamento sobre as emissões de CO<sub>2</sub><sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> Criada pela Lei 55/2007 de 11/08

<sup>35</sup> Introduzido pela “Reforma da fiscalidade verde” – Lei 82-D/2004

**Tabela 9 – Base tributável – ISP**

Base tributável e taxas – ISP	
Produto	Base Tributável
Gasolinas	1000 litros a 15ª C
Gasóleo	
Petróleo	
...	
Fuelóleos	1000 quilogramas
GPL	
Lubrificantes	
Hulha	
Lenhite	
Coque	
Gás natural	Gigajoule (GJ)
Eletricidade	Megawatt-hora (1000KWh)

Fonte: Elaboração própria com base no art.º 91º do CIEC

**Tabela 10 – Produtos e taxas ISP**

Produtos e Taxas ISP (2019)						
Produto	Código Pautal	Unidade tributável	ISP	CSR	CO2	Total
Gasolina 95	2710 12 45	1.000 litros	526,64 €	87,00 €	28,94 €	<b>642,58 €</b>
Gasolina 98	2710 12 49	1.000 litros	526,64 €	87,00 €	28,94 €	<b>642,58 €</b>
White Spirit	2710 12 21	1.000 litros	526,64 €	0,00 €	0,00 €	<b>526,64 €</b>
Tolueno	2902 30 00	1.000 litros	526,64 €	€ 0,00 €	0,00 €	<b>526,64 €</b>
Hexano	2710 12 25	1.000 litros	526,64 €	0,00 €	0,00 €	<b>526,64 €</b>
Gasóleo rodoviário	2710 20 11 30 (1652)	1.000 litros	343,15 €	111,00 €	31,53 €	<b>485,68 €</b>
Petróleo (querosene)	2710 19 25 (1650)	1.000 litros	337,59 €	0,00 €	31,26 €	<b>368,85 €</b>
Gasóleo aquecimento	2710194790 (1664)	1.000 litros	330,00 €	0,00 €	31,53 €	<b>361,53 €</b>
Gás butano carburante	2711 13 97 (1654)	1.000 kg	133,56 €	123,00 €	36,98 €	<b>293,54 €</b>
Gás propano carburante	2711 12 97 (1654)	1.000 kg	133,56 €	123,00 €	36,98 €	<b>293,54 €</b>
GPL	2711 12 11	1.000 kg	133,56 €	123,00 €	36,98 €	<b>293,54 €</b>
Gasóleo colorido e marcado	2710 20 11 30 (1653)	1.000 litros	107,51 €	0,00 €	31,53 €	<b>139,04 €</b>
Fuelóleo teor enxofre > 1%	2710 19 68	1.000 kg	29,92 €	0,00 €	39,44 €	<b>69,36 €</b>
Oleos para motores compressores e turbinas	2710 19 81	1.000 kg	21,77 €	0,00 €	0,00 €	<b>21,77 €</b>
Outros óleos	2710 19 99 90	1.000 kg	21,77 €	0,00 €	0,00 €	<b>21,77 €</b>
Vaselinas, parfinas, ceras	2712 00 00	1.000 kg	15,65 €	0,00 €	0,00 €	<b>15,65 €</b>
Betumes (misturas)	2715 00 00	1.000 kg	15,65 €	0,00 €	0,00 €	<b>15,65 €</b>
Fuelóleo teor enxofre entre 0,1% e 1%	2710 19 64	1.000 kg	15,65 €	0,00 €	39,44 €	<b>55,09 €</b>
Gás butano combustível	2711 13 97 (1655)	1.000 kg	7,99 €		36,98 €	<b>44,97 €</b>
Gás propano combustível	2711 12 97 (1655)	1.000 kg	7,99 €		36,98 €	<b>44,97 €</b>
Óleos branco, liquido de parafina	2710 19 85	1.000 kg	4,89 €	0,00 €	0,00 €	<b>4,89 €</b>
Óleos para engrenagens	2710 19 87	1.000 kg	4,89 €	0,00 €	0,00 €	<b>4,89 €</b>
Coque e betume de petróleo	2713 00 00	1.000 kg	4,26 €	0,00 €	34,35 €	<b>38,61 €</b>
Carvão e coque de linhite	2704 00 00	1.000 kg	4,26 €	0,00 €	28,86 €	<b>33,12 €</b>
Gás Natural I(gasoso - carburante)	2711 21 00 (1669)	GJ	1,15 €	0,00 €	0,71 €	<b>1,86 €</b>
Eletricidade	2716 00 00	kWh	1,00 €	0,00 €	0,00 €	<b>1,00 €</b>
Gás Natural (gasoso - combustível)	2711 21 00 (1668)	GJ	0,307 €	0,00 €	0,71 €	<b>1,02 €</b>

Fonte: Elaboração própria com base nos artº 92º e 92-A do CIEC

### 3.6.2.3. Taxas sobre o tabaco manufacturado

O imposto que incide sobre os cigarros é constituído por uma estrutura mista, o elemento **específico** e o elemento **ad valorem**, em que,

- a unidade tributável do elemento específico é constituída pelo **milheiro** de cigarros à qual corresponde a taxa de € 93,58/milheiro.
- O elemento *ad valorem* resulta da aplicação de uma percentagem única aos preços de venda ao público de todos os tipos de cigarros à qual corresponde a taxa de 16% sobre o PVP.

Os cigarros cujo preço de venda ao público seja inferior ao preço de venda ao público dos cigarros que pertençam à classe de preços mais vendida, ficam sujeitos ao imposto que resultar da aplicação da taxa do imposto aos cigarros pertencentes à referida classe de preços.

A taxa de imposto que incide sobre os charutos, cigarrilhas, tem por base o elemento *ad valorem*, o qual resulta da aplicação de uma percentagem única ao preço de venda ao público, a saber:

- Aos charutos aplica-se a percentagem de 25 % sobre o PVP;
- Às cigarrilhas aplica-se a percentagem de 25 % sobre o PVP,

Acresce que o imposto resultante da aplicação da percentagem definida não pode ser inferior aos seguintes valores:

- No caso dos charutos, o montante de € 405,60 por milheiro;
- No caso das cigarrilhas, o montante de € 60,84 por milheiro.

Relativamente à taxa de imposto sobre os tabacos de fumar, onde se inclui, o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, o tabaco para cachimbo e a folha de tabaco acondicionada para venda ao público, é constituído por uma estrutura mista, o elemento **específico** e o elemento **ad valorem**, em que:

- a unidade tributável do elemento específico é constituída pelo **grama e** corresponde à taxa de € 0,080/gr.

- O elemento *ad valorem* resulta da aplicação de uma percentagem única aos preços de venda ao público deste tipo de tabaco à qual corresponde a taxa de 15% sobre o PVP.

Acresce também que o imposto resultante da aplicação da percentagem definida não pode ser inferior a € 0,171/gr.

**Tabela 11 – Base tributável e taxas – IT**

Base tributável e taxas IT 2019			
Produtos	Base tributária	Taxa	Montante mínimo
Cigarros	Elemento específico – milheiro	€ 94,89/ milheiro	
	Ad valorem	15% sobre PVP	
Charutos	Ad valorem	25 % sobre PVP	€ 405,60 / milheiro
Cigarrilhas	Ad valorem	25 % sobre PVP	€ 60,84 / milheiro
Tabaco de fumar	Elemento específico – grama	€ 0,08/grama	€ 0,171/gr
	Ad valorem	15% sobre PVP	

Fonte: Elaboração própria com base nos artº103, 104º e 104-A do CIEC

### 3.7. Sistema de garantias

Torna-se agora pertinente a análise de um outro pilar do regime de suspensão de imposto: o sistema de garantias.

De acordo com Vasques Sérgio (2001: p361), a garantia de créditos do Estado é uma preocupação comum a todo o sistema fiscal, mas no que diz respeito aos Impostos Especiais de Consumo estes suscitam cuidados redobrados, na medida em que os bens sujeitos a este imposto são largamente fungíveis e com elevado valor fiscal.

Acresce que os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo circulam pelo território da União em regime suspensivo, através de uma rede de entrepostos privados, sem qualquer controlo fronteiriço.

Deste modo a garantia de créditos fiscais torna-se uma preocupação de primeira grandeza no âmbito do sistema harmonizado dos Impostos Especiais de Consumo.

A armazenagem e a circulação intracomunitária e a introdução no consumo dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo exigem a constituição de garantia prévia. Esta garantia pode ser prestada em numerário, fiança bancária, seguro-caução.

Aquando da prestação o termo de garantia deve incluir uma clausula em que o garante expressamente se obrigue perante a autoridade aduaneira como principal pagador até ao montante máximo garantido, renunciando ao benefício de excussão, eliminando qualquer discordância ou surpresa do operador económico no momento da sua constituição.

As garantias estatutárias visam assegurar o cumprimento das obrigações tributárias, através da prestação de uma caução, pelos operadores económicos que queiram beneficiar de certas vantagens no âmbito da sua profissão, nomeadamente, a detenção, a receção ou a expedição de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, em regime de suspensão do imposto.

Os produtos sujeitos à taxa positiva de Imposto Especial de Consumo e que se encontrem em suspensão de imposto, estão obrigados à prestação de uma garantia, quer na armazenagem, quer na circulação, quer na introdução no consumo como salvaguarda do cumprimento da prestação tributária. Na prática estas garantias resultam nas chamadas garantias estatutárias.

### **3.7.1. Garantia do depositário autorizado**

A garantia estatutária do depositário autorizado materializa-se na constituição da garantia de armazenagem e de circulação de forma a assegurar os riscos inerentes às obrigações fiscais relativamente aos produtos que se encontram no entreposto fiscal.

O depositário autorizado deve prestar uma garantia relativamente ao EF de armazenagem de que é titular, podendo ainda, no caso de ser titular de vários EF de armazenagem, prestar uma garantia global única.

O depositário autorizado pode prestar uma garantia global única para cobrir todos os riscos inerentes à armazenagem e à circulação dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, cujo montante deve corresponder à soma das garantias de armazenagem e de circulação.

#### **3.7.1.1. Garantias de armazenagem**

A garantia de armazenagem tem por finalidade acautelar as obrigações fiscais relativamente aos produtos que se encontram, em regime de suspensão no entreposto assegurando o pagamento relativamente aos produtos que, regular ou irregularmente, sejam introduzidos no consumo pelo detentor do entreposto fiscal.

Assim, a garantia de armazenagem tem por objetivo assegurar o pagamento do imposto relativamente aos produtos que se encontrem, em regime de suspensão, em EF de armazenagem.

Para a determinação do montante da garantia de armazenagem são tidos em consideração todos os produtos entrados em entreposto, independentemente de estarem isentos ou não, pois sendo as isenções dos Impostos Especiais de Consumo funcionais, torna-se necessário acautelar a hipótese de introdução irregular no consumo por desvio na utilização que lhes é dada.

O montante da garantia para armazenagem é o equivalente a 2% do montante do imposto médio mensal devido pelos produtos entrados em entreposto no ano anterior através de e-DA, ou, no caso do primeiro ano de atividade, da sua previsão média mensal.

A armazenagem de álcool ou bebidas alcoólicas tributadas à taxa zero ou resultantes de medidas de intervenção comunitárias, não estão sujeitas à constituição de garantia, uma vez que a aplicação da taxa depende das características dos produtos e não do fim a que se destinam, não sendo assim uma taxa funcional.

As dispensas de constituição de garantias para armazenagem apenas se aplicam aos titulares de entrepostos fiscais de produção ou de transformação, aos organismos públicos e a outras entidades que exercem funções de intervenção, controlo da qualidade e defesa da denominação de origem dos produtos sujeitos a imposto.

Os entrepostos fiscais de produção ou transformação não estão abrangidos pela obrigação de prestação de garantia, pelo que, os produtos acabados que, subsequentemente ao seu fabrico, permaneçam “armazenados” no entreposto fiscal de produção ou transformação, não estão sujeitos à prestação da garantia de armazenagem.

#### **3.7.1.2. Garantias de circulação**

A garantia de circulação tem por objetivo assegurar os riscos inerentes à circulação de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo em regime de suspensão, sendo aplicável, quer à circulação que ocorra integralmente em território nacional, quer à circulação intracomunitária.

Nas operações de circulação que ocorram integralmente no território nacional (igualmente sujeita à prestação da garantia de circulação), poderá ser invocada a garantia de circulação intracomunitária, bem como a garantia de armazenagem desde que o garante seja o expedidor.

Estas garantias são válidas em todo o território comunitário e podem ser prestadas globalmente para várias operações de circulação intracomunitária ou isoladamente para uma única operação. Independente da modalidade de garantia, para cada operação de circulação deve ser invocada uma única garantia válida, cujo montante não pode ser inferior ao montante do imposto em causa nessa operação.

O valor da garantia global tem como montante mínimo 10% da média mensal do imposto correspondente às operações de circulação realizadas no ano anterior com base no e-DA ou, no caso de início de atividade, da previsão média mensal para o primeiro ano, incluindo os produtos isentos.

Relativamente à garantia isolada esta é válida apenas para uma operação de circulação, encontrando-se válida até ao apuramento do regime de circulação, sendo o montante fixado igual ao valor do imposto que seria devido pela introdução no consumo dos produtos em circulação.

Os operadores que efetuem operações de circulação de produtos tributados à taxa € 0,00 – vinhos tranquilos e espumantes – com destino a outros Estados-membros, devem prestar uma garantia global anual de € 2.500,00 a € 15.000,00, dependendo da frequência das expedições para outros Estados-membros.

A garantia sobre os produtos tributados à taxa € 0,00 tem como finalidade salvaguardar o imposto nos Estados-membros para onde são expedidos os produtos.

Estão dispensados da prestação da garantia de circulação os produtos petrolíferos e energéticos expedidos por via marítima ou por condutas fixas (pipeline), com destino ao território nacional ou outro Estado-membro, mediante acordo desse Estado, uma vez que este tipo de transporte apresenta um diminuto grau de risco de incumprimento fiscal.

Os organismos públicos e outras entidades que exerçam funções de intervenção, controlo da qualidade e defesa da denominação de origem dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de

Consumo, bem como os produtos tributados à taxa zero, cuja circulação ocorra integralmente em território nacional, também se encontram dispensados da prestação de garantia.

### **3.7.2. Garantia do destinatário registrado**

A garantia do destinatário registrado tem por objetivo assegurar os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo que, em regime de suspensão do imposto, lhe sejam destinados.

O cálculo da garantia deve ter por referência 25% da média mensal do imposto calculado sobre as declarações de introdução no consumo processadas no ano anterior, incluindo os produtos isentos. No caso de início de atividade o montante a garantir corresponde a 25% da previsão média mensal do imposto exigível para o primeiro ano de atividade, incluindo os produtos isentos.

### **3.7.3. Garantia do destinatário registrado temporário**

Quanto aos destinatários registrados temporários, a base de cálculo da garantia não pode naturalmente ser a mesma, uma vez que as operações de circulação intracomunitária que este realiza têm natureza esporádica. Estão, assim, obrigados a prestar garantia em montante igual ao imposto potencialmente devido pelos produtos em circulação.

O destinatário registrado temporário deve prestar uma garantia – global ou isolada – de montante igual ou superior ao imposto resultante de cada receção efetuada.

### **3.7.4. Garantia do expedidor registrado**

O expedidor registrado deve prestar ou indicar uma garantia para cobrir os riscos inerentes à circulação dos produtos que pretenda expedir.

O cálculo da garantia tem por base os 10% do montante do imposto médio mensal correspondente às operações de circulação realizadas no ano anterior, incluindo os produtos isentos. No caso de início de atividade o montante a garantir corresponde a 10% da previsão média mensal do imposto exigível, incluindo os produtos isentos.

**Tabela 12 – Tipo de garantias**

Tipo de garantias			
Tipo	Operador	Finalidade	Montante mínimo a garantir (*)
Estatutárias • Armazenagem • Circulação	Depositário Autorizado	Armazenagem	2% média mensal (1)
		Circulação	10% média mensal (2)
Estatutárias	Destinatário Registado	Introdução no Consumo	25% (3)
Estatutárias	Destinatário Registado Temporário	Introdução no Consumo	100%
Estatutárias	Expedidor Registado	Circulação	10% (4)

(1) Montante do imposto médio mensal devido pelos produtos entrados em entreposto no ano anterior.  
 (2) Montante do imposto médio mensal correspondente às operações de circulação realizadas no ano anterior.  
 (3) Média mensal do imposto calculado sobre as declarações de introdução no consumo processadas no ano anterior.  
 (4) Montante do imposto médio mensal correspondente às operações de circulação realizadas no ano anterior.  
 (\*) No caso do 1º ano de atividade as percentagens referidas nos pontos anteriores são aplicadas aos valores previstos para esse exercício

Fonte: Elaboração própria com base nos artºs 54º, 55º e 56º do CIEC

### 3.8. O regime de circulação

Identificados que estão os outros três pilares do regime de suspensão de imposto, importa agora analisar a comercialização de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, nas suas duas vertentes:

- comercialização em suspensão de imposto, quando sejam objeto de uma expedição ou exportação, ou,
- comercialização com destino à introdução no consumo.

A saída de produtos do entreposto fiscal em suspensão de imposto formaliza-se, para além dos documentos legalmente exigidos, através da emissão de um e-DA com destino ao cliente, caso pertença à União, ou com destino à estância aduaneira de saída do TAU, se o cliente for um país terceiro.

Nas situações em que os produtos tenham como destino a introdução no consumo, para além dos já referidos documentos comerciais, torna-se exigível a emissão de uma e-DIC.

Caso a saída dos produtos do entreposto fiscal ocorra sem os procedimentos referenciados, ou seja, através de qualquer outro meio, prefigura uma introdução irregular no consumo, facto que determina a exigibilidade do imposto correspondente aos produtos em questão.

A comercialização em suspensão de imposto permite ao operador uma maior flexibilidade económico-financeira, na medida em que o produto final ao não incorporar o imposto, evitando o seu dispêndio fica com um preço mais competitivo, tornando-se mais concorrencial no mercado, quer a nível nacional quer, essencialmente, a nível comunitário.

De igual modo, no caso das introduções no consumo, o operador pode proceder à globalização das introduções no consumo numa única liquidação, a ocorrer no mês seguinte à sua introdução, e cujo prazo de pagamento se estende até ao final do mês da liquidação, procedimento que lhe permitirá obter uma maior liquidez financeira na sua gestão corrente.

### **3.8.1. Circulação em suspensão de imposto**

A circulação de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo em suspensão de imposto é o procedimento mais relevante de todo o regime de suspensão.

Este regime está alicerçado num rigoroso controlo administrativo, desde o seu fabrico até à circulação, passando pela armazenagem dos produtos, com o propósito fundamental de aproximar o aparecimento da obrigação tributária do momento e local da respetiva introdução no consumo, garantindo assim o princípio da tributação no destino e o diferimento do imposto para momento em que o operador tenha já a possibilidade de o repercutir ao consumidor.

De acordo com Vasques, Sérgio (2001: p.378), a circulação de produtos tributáveis pelo espaço da União em suspensão de imposto acarreta um risco ponderoso para o erário dos Estados-membros. A implementação da técnica da suspensão só pode fazer-se selecionando cuidadosamente os operadores que a ela hão-de aceder, protegendo os interesses da Fazenda Pública por meio das necessárias garantias, instituindo procedimentos rigorosos de natureza declarativa e documental que permitam fazer o acompanhamento dos produtos em circulação.

Face ao risco que caracteriza este regime, nomeadamente o facto do imposto se encontrar em suspensão de imposto, ou seja, não pago, e para que possa existir um maior controlo, apenas são admitidos agentes económicos previamente autorizados pelas autoridades aduaneiras.

Assim, a expedição dos produtos em regime de suspensão só pode ser efetuada entre operadores económicos titulares de estatutos de Impostos Especiais de Consumo.

Em regra, a circulação de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, em regime de suspensão do imposto, é efetuada a coberto do e-DA.

Assim, o e-DA é o documento por excelência, pois constitui a base de todo o processo de suspensão de imposto, uma vez que habilita os operadores a proceder quer à expedição quer à receção em suspensão de produtos originários ou destinados a um EM válido quer na circulação nacional, quer na a circulação intracomunitária.

Tendo por base o e-DA, a circulação em suspensão de imposto poderá ser efetuada de um entreposto fiscal para outro entreposto fiscal, de um entreposto fiscal para um destinatário registado, de um entreposto fiscal para um destinatário isento ou de um entreposto fiscal para a alfândega de saída do Território Aduaneiro da União (TAU), quando a mercadoria se destina a ser exportada.

Para que se possa dar início ao processo de circulação em regime de suspensão de imposto é necessário que os operadores económicos nacionais, depositários autorizados – titulares de entrepostos fiscais, procedam à emissão do e-DA efetuado por transmissão eletrónica, através do sistema SIC-EU que corresponde à vertente nacional do sistema comunitário EMCS podendo ser apresentado com a antecedência máxima de até sete dias no portal das finanças (área aduaneira), relativamente à data de expedição nele indicada.

Após a emissão do e-DA e da sua validação pelo EM de expedição, este é devolvido eletronicamente um *Administrative Reference Code* (ARC)<sup>36</sup> ao expedidor, de forma a validar a operação de circulação para a data de início mencionada no e-DA.

Do e-DA deve constar a informação identificativa do expedidor, do transportador e do destinatário, bem como os locais de expedição e entrega, a identificação e quantidade dos produtos e menção à garantia correspondente.

A circulação de produtos em regime de suspensão, tem início no momento em que estes saem do entreposto fiscal, onde foram produzidos ou onde se encontravam armazenados, ou, no caso de importação, no momento da sua introdução em livre prática, devendo no decurso da operação de circulação os produtos ser acompanhados com uma versão impressa do e-DA ou

---

<sup>36</sup> ARC- Número de Referência do Administrativo (em português)

outro documento comercial legalmente exigido, no qual deve estar mencionado o número do ARC.

No período que medeia a apresentação do e-DA e a data mencionada para início da operação de circulação mencionada no próprio e-DA, caso ocorra algum imprevisto ou alteração o documento administrativo eletrónico poderá ser anulado ou retificado pelo expedidor até à data/hora de início da circulação nele indicada.

Quando os produtos se destinam a países terceiros à União – destino exportação -, a circulação processa-se com base num e-DA sendo o seu destinatário a estância aduaneira de controlo, subsequentemente é necessário proceder à emissão da DAE na qual deve ser mencionado o ARC do e-DA de exportação correspondente.

Ou seja, o expedidor deverá assegurar que aquando da operação de circulação dos produtos em suspensão de imposto, estes sejam sempre acompanhados de um documento que contenha o ARC do e-DA correspondente às mercadorias expedidas e/ou exportadas.

De salientar que a atribuição do ARC não autoriza por si só que o operador económico possa dar início à operação de circulação, autoriza sim, o início da circulação para a data declarada, uma vez que o e-DA pode ser processado até sete dias de antecedência à data prevista de saída.

No que concerne especificamente à exportação, o operador apenas pode dar início à circulação após a declaração aduaneira de exportação ter autorização de saída concedida pela estância aduaneira competente.

A circulação dos produtos em regime de suspensão termina com o apuramento do e-DA, que se verifica no momento da receção efetiva dos produtos pelo destinatário através da emissão, por via eletrónica, do relatório de receção (RoR)<sup>37</sup>

No decurso da circulação intracomunitária, caso os produtos não cheguem ao destino a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do expedidor.

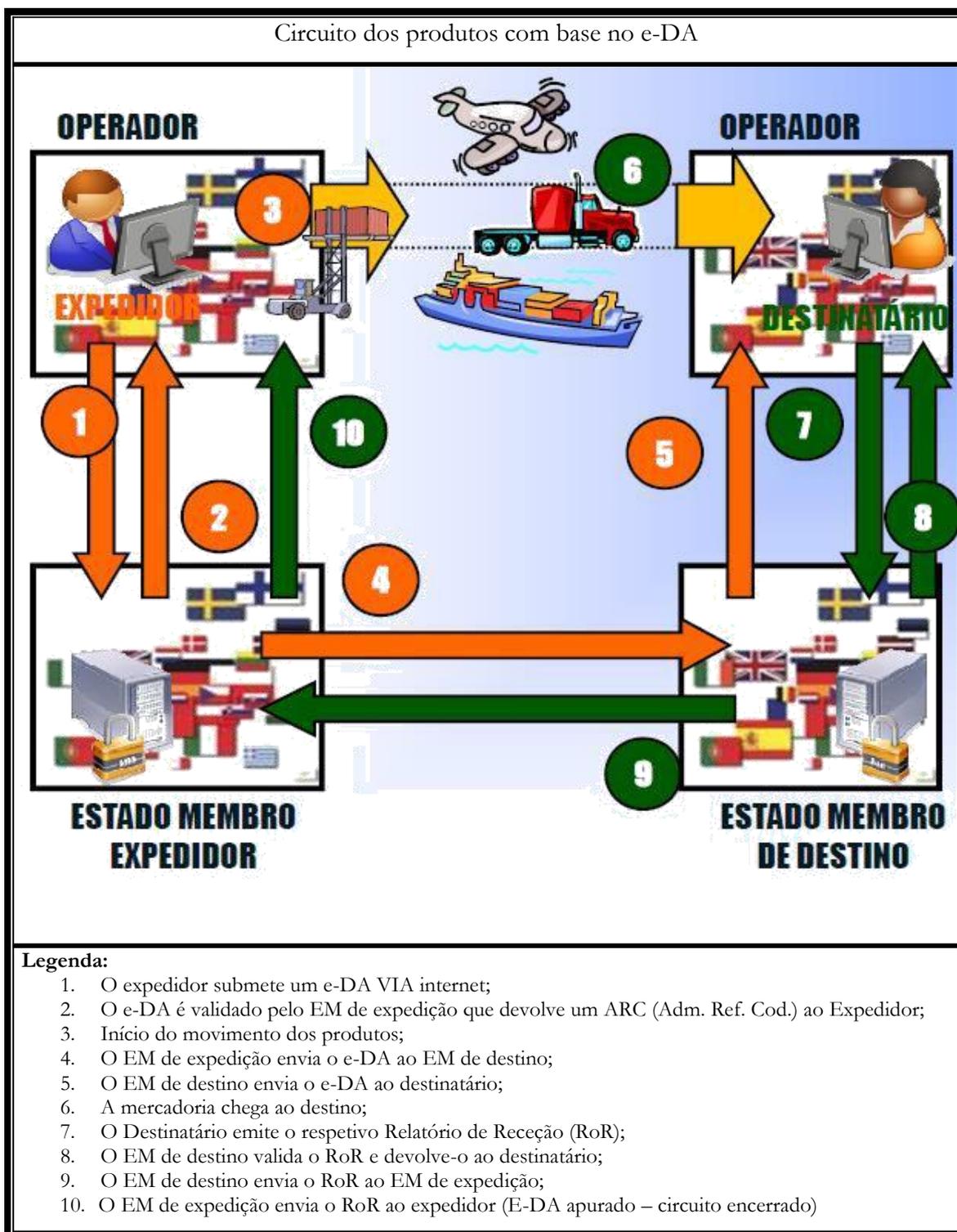
Relativamente à circulação com destino a exportação, a operação de circulação termina no momento em que os produtos saem do TAU, comprovado através do envio do relatório de

---

<sup>37</sup>RoR - Report of Reception

exportação ou da certificação de saída, emitidos respectivamente pela estância aduaneira de exportação ou pela estância aduaneira de saída, logo que a operação esteja finalizada.

Figura 2 – Circuito dos produtos em suspensão suportado no e-Da



Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

### 3.8.2. Circulação após introdução no consumo noutro Estado-membro

Não obstante já terem sido introduzidos no consumo noutro Estado-membro, existem produtos que, embora o seu custo já incorpore o imposto se apresentam como uma oportunidade de negócio, por norma, para operadores económicos sem qualquer estatuto de Impostos Especiais de Consumo.

Assim, os produtos já introduzidos no consumo noutro Estado-membro que forem adquiridos para fins comerciais ou para consumo próprio, que não sejam considerados uma aquisição para uso pessoal<sup>38</sup>, estão sujeitos a imposto em território nacional, pelo que a sua introdução no consumo obriga ao cumprimento dos diversos formalismos legais.

Desta forma o adquirente antes da expedição dos produtos com destino ao território nacional deve apresentar uma declaração junto da estância aduaneira do local de receção através do formulário próprio mod. 22.1080 - Pedido de Autorização de Receção de Produtos Expedidos de outros Estados-membros (PAR), acompanhado de uma fatura pró-forma emitida pelo fornecedor do outro Estados-membros, em simultâneo deve apresentar um termo de garantia que cubra a totalidade do imposto referente aos produtos que pretende adquirir tendo por base os elementos constantes na referida fatura pró-forma.

Após realização destes procedimentos pode ser dado início à circulação dos produtos entre o Estados-membros e o território nacional, que deve ser efetuada a coberto do Documento de Acompanhamento Simplificado (DAS), previsto no Regulamento (CEE) n° 3649/92, da Comissão, de 17 de dezembro, com a identificação do expedidor, do destinatário, do tipo e das quantidades dos produtos.

Aquando da receção dos produtos, o adquirente deve proceder à sua introdução no consumo, solicitando o processamento da e-DIC na estância aduaneira competente para que se proceda à liquidação e posterior pagamento do imposto devido.

Em simultâneo, o adquirente deve também apresentar o modelo 3 do DAS afim da estância aduaneira proceder à sua certificação, cuja finalidade é ser devolvido ao fornecedor, para este, querendo e podendo, solicitar o reembolso do imposto pago no Estado-membro de expedição.

---

<sup>38</sup> Determinação para uso pessoal – Artº 61º do CIEC

No caso específico dos produtos petrolíferos, os procedimentos enunciados devem ser aplicados aos produtos que forem transportados por formas de transporte atípicas<sup>39</sup>, efetuadas por particulares ou por conta destes. Esta circulação encontra-se dispensada das formalidades da emissão do Documento de Acompanhamento Simplificado.

Os produtos considerados aquisição para uso pessoal não são sujeitos a Impostos Especiais de Consumo e por isso, também, não são exigidos os referidos formalismos legais.

Para determinar se a aquisição é para uso pessoal, são aferidos critérios como o estatuto comercial e os motivos da detenção, a localização dos produtos ou a forma de transporte utilizada, a documentação relativa aos produtos, bem como a natureza e a quantidade dos mesmos.

Quando a operação de circulação intracomunitária tem origem em Portugal e os produtos se destinam a outro Estado-membro, os procedimentos a aplicar são os mesmos, mas no sentido inverso, uma vez que este procedimento se encontra harmonizado nos termos do artigo 34º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho.

### **3.8.3. A introdução no consumo**

A liquidação dos Impostos Especiais de Consumo centra-se no momento da introdução no consumo, pelo que sempre que um operador introduz no consumo um produto sujeito a este imposto deve proceder à correspondente declaração de introdução no consumo, processada por via eletrónica, até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo.

Nas situações em que a introdução no consumo corresponder a produtos sujeitos à taxa 0 € ou isentos, o processamento da e-DIC pode ser efetuada com a periodicidade mensal, tendo como prazo limite o dia 5 do mês seguinte ao da ocorrência das introduções no consumo. No entanto se a introdução no consumo for de eletricidade ou gás natural, a e-DIC pode ser processada até ao 5.º dia útil do 2.º mês seguinte ao da sua introdução no consumo.

---

<sup>39</sup> Considera-se forma de transporte atípica o transporte de combustível que não se encontre no reservatório de um veículo, ou num recipiente de reserva apropriado, até ao limite de 10 l, bem como o transporte de produtos líquidos para aquecimento que não seja efetuado em camiões-cisterna utilizados por operadores profissionais.

No que concerne à introdução em livre prática e no consumo de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo importados de países terceiros, o seu formalismo não é efetuado através do processamento da e-DIC, mas sim através da declaração aduaneira de importação.

As introduções no consumo efetuadas, por operadores detentores de estatuto de Impostos Especiais de Consumo, num determinado mês podem ser globalizadas no mês seguinte numa única liquidação e é processada de forma automática. A notificação do registo de liquidação será efetuada até ao dia 12 do mês da globalização, por via eletrónica, de forma automática, através de mensagem disponibilizada na respetiva área reservada no portal da Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pagamento do imposto deve ser efetuado até ao último dia útil do mês em que foi notificada da liquidação. Esta situação permite ao operador dispor de mais liquidez que poderá ser aproveitada para outras oportunidades de negócio.

Sempre que o operador não efetue o pagamento do imposto referente às introduções no consumo dentro do prazo legal, a autoridade aduaneira suspenderá o estatuto e só poderá permitir novas introduções no consumo após a prestação de garantia das importâncias não pagas e correspondentes juros de mora.

Os sujeitos passivos que não detenham qualquer estatuto de Impostos Especiais de Consumo são notificados da liquidação do imposto, pela estância aduaneira competente, por via postal simples, para o seu domicílio fiscal. Nesta situação o pagamento deverá ser efetuado até ao 15.º dia após a notificação da liquidação.

Nos casos em que o montante liquidado for inferior a € 10 não há lugar a cobrança do imposto.

### **3.9. Isenções de Impostos Especiais de Consumo**

Analisado o regime de circulação importa também, referenciar as isenções aplicáveis em sede de Impostos Especiais de Consumo.

Existem vários tipos de isenções sendo alguns comuns a todos os Impostos Especiais de Consumo, e outras próprias de apenas um ou outro imposto.

Assim, estão isentos de Impostos Especiais de Consumo os produtos que se destinem a ser fornecidos no âmbito das relações diplomáticas e consulares, a organismos internacionais e seus membros e destinados à NATO, excluindo Forças Armadas nacionais.

Estão ainda isentas de imposto, as pequenas remessas de produtos sem valor comercial, as mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes adquiridas num Estado que não seja membro da Comunidade Europeia, dentro das condições previstas, e os produtos inutilizados sob controlo aduaneiro.

A formalização da introdução no consumo de produtos que beneficiem de isenção de Impostos Especiais de Consumo deve ser efetuada através de e-DIC isenta.

### **3.9.1. Isenção sobre o álcool e as bebidas alcoólicas**

As isenções específicas sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas são determinadas pelo fim a que se destinam os produtos.

Assim, estão isentas do imposto as bebidas alcoólicas quando sejam utilizadas:

- no fabrico de produtos não destinados ao consumo humano;
- no fabrico de vinagres abrangidos pelo código NC 2209;
- no fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e bebidas não alcoólicas de teor alcoólico adquirido não superior a 1,2% vol.;
- no fabrico de produtos constituintes não sujeitos ao imposto;
- no fabrico de produtos agro-alimentares desde que se trate de vinhos modificados, em processos de fabrico cujo produto final não contém álcool.

O álcool beneficia de isenção do imposto, quando for utilizado em:

- testes laboratoriais;
- em investigações científicas;
- em hospitais e demais estabelecimentos de saúde, públicos e privados;
- fins terapêuticos e sanitários;

- no fabrico de medicamentos;
- fins industriais.

### **3.9.2. Isenção sobre Produtos Petrolíferos**

A importância das isenções relativas aos produtos petrolíferos faz com que estes tenham de ser dotados de mecanismos de controlo especiais.

No caso do gasóleo e o petróleo que beneficiem de isenção ou de taxa reduzida, têm de estar marcados, isto é, são-lhes adicionadas substâncias, que pelas suas propriedades químicas permitem a identificação dos produtos.

Este marcador é adicionado sob o controlo das autoridades aduaneiras, antes da sua introdução no consumo.

Assim, estão isentos de ISP:

- impostos os produtos petrolíferos que comprovadamente se destinem a ser utilizados para outros fins que não sejam em uso como carburante ou como combustível, ou seja, utilizado como matérias-primas industriais, com exclusão dos óleos lubrificantes;
- utilizados na navegação aérea, excluindo a aviação de recreio privada (ex: gasolina);
- utilizado na navegação comercial, a qual se inclui a navegação marítima costeira, a navegação interior, a pesca e a aquicultura, excluindo a navegação de recreio privada (ex: gasóleo e fuelóleo);
- utilizados na produção de energia, a qual inclui a produção de eletricidade, eletricidade e calor (cogeração) ou a produção de gás de cidade (ex: carvão, coque, fuelóleo gases de petróleo e gasóleo);
- utilizados nos transportes públicos (ex: gases de petróleo incluindo o gás natural);
- consumidos em instalações sujeitas ao Comércio Europeu de Licenças de Emissão de Gases com Efeitos de Estufa (CELE) ou a um Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE) (ex: carvão, coque, coque de petróleo, fuelóleo de teor de enxofre  $\leq 1\%$  e gases de petróleo incluindo o gás natural);

- consumidos em operações de dragagem em portos e vias navegáveis (ex: gasóleo e fuelóleo);
- consumidos no transporte de passageiros e de mercadorias por caminho-de-ferro (ex: gasóleo);
- utilizados como carburantes no fabrico, projeto, ensaio e manutenção de aeronaves e embarcações;
- Biocombustíveis puros produzidos por pequenos produtores

dedicados; Relativamente à eletricidade, esta encontra-se isenta de ISP quando:

- utilizada para produzir eletricidade, e para manter a capacidade de produzir eletricidade;
- produzida a bordo de embarcações;
- utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei;
- utilizada em instalações sujeitas ao CELE ou a um ARCE;

Os clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social e que utilizem eletricidade e/ou gás natural no estado gasoso, encontram isentos de ISP sobre os referidos produtos nos termos do Decreto-Lei n.º 138-A/2010, de 28 de dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 172/2014, de 14/11 e do Decreto-Lei n.º 101/2011, de 30 de setembro. (ex: eletricidade e gás natural, no estado gasoso);

São tributados com taxas reduzidas:

- O gasóleo colorido e marcado utilizado em equipamentos agrícolas, florestais e aquícolas;
- Gasóleo colorido e marcado utilizado em motores fixos para produção de energia;
- Gasóleo colorido e marcado utilizado em motores frigoríficos autónomos instalados em veículos de transporte de bens perecíveis;

### **3.9.3. Isenção sobre tabacos manufacturados**

O sistema de isenções do imposto sobre o tabaco manufacturado é o menos complexo de todos os impostos especiais de consumo. Assim, estão isentos de imposto:

- Tabaco desnaturado utilizado para fins industriais ou hortícolas
- Tabaco exclusivamente destinado a testes científicos, bem como a testes relacionados com a qualidade dos produtos
- Tabaco destinado a ensaios
- Tabaco reciclado pelo produtor

As isenções de imposto sobre o tabaco reciclado pelo produtor e o tabaco destinado a ensaios, encontra-se limitado 0,01% das introduções no consumo efetuadas no ano anterior.

### **3.10. Nota conclusiva**

Neste capítulo identificaram-se os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, concluindo-se que a incidência objetiva é determinada em função quer da Nomenclatura Combinada, acrescentando depois as características ulteriores para melhor precisar os produtos sujeitos a estes impostos, as correspondentes taxas e isenções aplicáveis, tornando possível um tratamento idêntico a nível comunitário.

Foram também identificados os tipos de agentes económicos que podem fazer parte do circuito de circulação dos bens em regime de suspensão do imposto, bem como quais são as condições exigidas, realçando o e-DA como elemento fundamental no referido regime.

Conclui-se, também, que a formalização de introdução no consumo dos bens sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, está dependente da apresentação da e-DIC, para que o respetivo imposto possa ser liquidado e pago.

De seguida vamos abordar as conclusões relativamente à presente dissertação.

## Capítulo IV - Conclusão

Ultrapassados os desafios iniciais provocados pela abolição dos controlos fronteiriços entre Estados-membros, podemos concluir que o processo de harmonização dos Impostos Especiais de Consumo contribuiu favoravelmente para a implementação do mercado interno.

Neste sentido, concorreram diversas medidas comuns que, em matéria de Impostos Especiais de Consumo, foram sendo implementadas, onde o regime de circulação dos produtos em suspensão do imposto, adstrito a operadores económicos com estatuto fiscal, assume um papel de especial relevância.

Os Impostos Especiais de Consumo ao incidirem especificamente sobre o consumo de determinados bens, para além do primordial objetivo, o fiscal, comum a todos os impostos, cuja finalidade é a arrecadação de receitas, alcançam, também, um objetivo *extra fiscal*, que se traduz na desincentivação de consumos que se consideram prejudiciais à saúde (como é o caso do tabaco ou bebidas alcoólicas) e ao ambiente (no que diz respeito aos combustíveis).

A variação das taxas deste tipo de impostos, porque incidem sobre consumos ditos como nocivos ou poluentes, por norma, não sofre grande contestação por parte dos consumidores, e, as receitas arrecadadas sofrem menos variações com as subidas das taxas, em resultado da rigidez da elasticidade-preço destes consumos.

Dado tratar-se de impostos monofásicos e pagos no momento da introdução no consumo, apresentam-se ao consumidor final de um modo “diluído”, não sendo sequer discriminados na fatura/documento de compra (ao contrário do que acontece, por exemplo, com o IVA).

É através das várias Diretivas Comunitárias que se consolida o rol de produtos objeto de tributação harmonizada em sede de Impostos Especiais de Consumo no território da União Europeia.

A comercialização em suspensão de imposto permite ao operador uma maior flexibilidade económico-financeira, pelo que pode ficar com um preço mais competitivo, tornando-o mais concorrencial no mercado.

Com a possibilidade de proceder à globalização das e-Dic numa única liquidação, que ocorre no mês seguinte, e cujo prazo de pagamento se estende até final do mês da liquidação, os operadores dispõem de um procedimento que lhe permite obter uma maior liquidez financeira na sua gestão corrente.

Os condicionalismos de acesso aos estatutos de operador económico de Impostos Especiais de Consumo, faz com que nem todos os operadores económicos possam atuar no regime de suspensão de imposto.

Perante isso, torna-se fundamental conhecer as metodologias de funcionamento do regime fiscal dos Impostos Especiais de Consumo harmonizados na União, bem como as normas subjacentes aos seus procedimentos de forma a reconhecer e identificar oportunidades comerciais, quer a nível nacional quer a nível comunitário

Neste sentido, para que o regime de circulação em suspensão de imposto funcione na sua plenitude, torna-se necessária a existência do operador económico depositário autorizado, detentor de entreposto fiscal (de produção e/ou de armazenagem), que pode expedir os produtos em suspensão de imposto, isto é, sem o suportar, utilizando para o efeito, o sistema eletrónico EMCS, através da emissão do documento administrativo eletrónico, o qual também identifica a correspondente garantia de circulação que garante o montante de imposto referente aos produtos em causa.

O EMCS permite a realização de transações seguras e rápidas, num procedimento desmaterializado e simplificado de um modo integralmente desburocratizado entre os EM.

Não obstante a existência do EMCS, mas perante a complexidade do circuito comercial e a necessidade de cumprimento de outras obrigações legais, não seria despropositada a criação, mediante um estudo prévio, de áreas de apoio nacional e/ou da União às empresas envolvidas neste regime, de forma a facilitar o cumprimento integral de todos os formalismos legais.

A criação das referidas áreas de apoio eventualmente permitiria alcançar uma redução dos custos de contexto, contribuindo, fortemente, para tornar os operadores mais competitivos, de forma a potenciar um efetivo crescimento económico, que a médio/longo prazo, beneficiaria a economia nacional.

Para tal os serviços aduaneiros devem ser envolvidos de forma a, e em primeira linha, serem vistos e considerados como um parceiro estratégico das empresas no cabal e célere cumprimento das obrigações legais.

A explanação destes elementos contribuiu para obter a seguinte resposta à questão principal.

Para que seja identificado o imposto suportado na aquisição dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, é necessário em primeiro lugar enquadrar os produtos, quer em termos de incidência, quer em termos de quantificação de bases tributáveis, para isso recorre-se ao apoio dos códigos da Nomenclatura Combinada, alcançando-se um tratamento uniforme por parte de todos os Estados-membros, de modo a poderem ser aplicadas as taxas de imposto definidas legalmente, sendo que estas apresentam variações entre os Estados-membros.

Existem Impostos Especiais de Consumo que ainda não se encontram harmonizados, embora exista incidência sobre determinados produtos a nível nacional, no caso de Portugal temos mais recentemente os Impostos Especiais de Consumo sobre as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes, genericamente designadas por bebidas não alcoólicas (BNA).

Devido às limitações no controlo por parte das administrações dos Estados-membros pode levar a situações menos transparentes, e potencialmente desvirtuadoras da concorrência leal entre operadores, nomeadamente nas zonas raianas.

A harmonização total não será fácil de alcançar, uma vez que cada Estado-membro, pode, por um lado, proceder à fixação das taxas em função da sua conveniência, embora sempre dentro dos intervalos de valores previstos nas diretivas, e, por outro, pode acrescentar, unilateralmente, produtos objeto de tributação em sede de Impostos Especiais de Consumo (como já foi referido o caso de Portugal através do Imposto Especial de Consumo sobre as BNA).

Assim, identificou-se o nível de harmonização, os operadores e o tipo de produtos que podem fazer parte do circuito comercial dos produtos em regime de suspensão de imposto, bem como os condicionalismos, os procedimentos e os requisitos indispensáveis para se poder laborar neste regime de acesso condicionado.

A fixação das taxas e a inclusão unilateralmente de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, como são posições desvirtuadoras da verdadeira harmonização, constituem matéria merecedora de uma análise e desenvolvimento noutro estudo.

## **Bibliografia**

- Afonso, A. B., & Fernandes, M. T. (2011). *Código dos Impostos Especiais de Consumo, Anotado e Atualizado* (3ª ed.). Coimbra Editora.
- Afonso, B. (2000). *Código dos Impostos Especiais de Consumo - Anotado e Atualizado*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Afonso, B. (2001). Notas sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo. *Revista Ciência e Técnica Fiscal* n.º 402, p. 158.
- Afonso, B., & Caneira, Á. (1996). *Impostos Especiais de Consumo*. Lisboa: Grafteam – Artes Gráficas SA.
- Alfandega - Revista Aduaneira. (1999). *Dossier IEC(50)*. Lisboa: DGAIEC.
- Alfandega - Revista Aduaneira. (2010). *O Novo Código dos Impostos Especiais de Consumo(69)*. Lisboa: DGAIEC.
- AT. (2015). *Relatório de Atividades 2014*. Autoridade Tributária e Aduaneira.
- AT. (2016). *Relatório de Atividades 2015*. Autoridade Tributária e Aduaneira.
- AT. (2017). *Relatório de Atividades 2016*. Autoridade Tributária e Aduaneira.
- AT. (2018). *Relatório de Atividades 2017*. Autoridade Tributária e Aduaneira.
- AT. (2019). *Relatório de Atividades 2018*. Autoridade Tributária e Aduaneira.
- Código dos Impostos Especiais de Consumo. (1999). (*Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro (revogado)*).
- Código dos Impostos Especiais de Consumo. (2010). (*Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Julho*).
- Cunha, T. M. (2003). A Circulação de Produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo em Regime de Suspensão: Alguns Problemas. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 411-412.
- Decisão 1152/2003/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de junho. (2003). *relativa à informação dos movimentos e dos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo*(JO L162 de 01.07.2003).
- Directiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de Outubro. (2003). *reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade*(JO L283 de 31.10.2003).
- Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro . (s.d.).
- Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro. (2008). *relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Directiva 92/12/CEE*(JO L9 de 14.01.2009).
- Directiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de Junho. (2011). *relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo tabacos manufacturados*(JO L176 de 05.07.2011).
- Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro. (1992). *relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo*(JO L76 de 23.03.1992).
- Directiva 92/79/CEE do Conselho, de 19 de Outubro. (1992). *relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros*(JO L316 de 31.10.1992).
- Directiva 92/80/CEE do Conselho, de 19 de Outubro. (1992). *relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros*(JO L31 de 31.10.1992).

Directiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de Outubro. (1992). *relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas*(JO L316 de 31.10.1992).

Directiva 92/84/CEE do Conselho, de 19 de Outubro. (1992). *relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas*(JO L316 de 31.10.1992).

Directiva 95/59/CE do Conselho, de 27 de Novembro. (1995). *relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com excepção dos impostos sobre o volume de negócios*(JO L291 de 06.12.1995).

European Commission, Excise Duties on Tobacco. (s.d.). Obtido em 13 de 01 de 2019, de [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en)

European Commission, Excise Duty on Alcohol. (s.d.). Obtido em 13 de 01 de 2019, de [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol_en)

European Commission, Excise Duty on Energy. (s.d.). Obtido em 13 de 01 de 2019, de [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy_en)

European Commission, Impostos Especiais de Consumo nos Países da EU. (s.d.). Obtido em 13 de 01 de 2019, de <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/pt/impostos-especiais-de-consumo-nos-paises-da-ue>

Lei Geral Tributária. (1998). (DL n.º 398/97, de 12 de Dezembro).

Montesquieu. (Livro XIII). *O Espírito das Leis*.

OMS. Boletim da Organização Mundial da Saúde. (s.d.). *Modelando o impacto da elevação dos impostos sobre o tabaco na saúde pública e nas finanças*. Obtido em 05 de 03 de 2019, de <https://www.who.int/bulletin/volumes/94/4/15-164707/en/>

OMS. Gestão do abuso de substâncias. (s.d.). *Aumentar os preços do álcool através de impostos sobre o consumo e políticas de preços*. Obtido em 05 de 03 de 2019, de [https://www.who.int/substance\\_abuse/safer/r/en/](https://www.who.int/substance_abuse/safer/r/en/)

OMS. Iniciativa Livre do Tabaco (FI). (s.d.). *Tributação*. Obtido em 05 de 03 de 2019, de <https://www.who.int/tobacco/economics/taxation/en/>

Pigou, A. (1938). *The Economics of Welfare* (4ª ed.).

Recomendação 2000/789/CE da Comissão de 29.11. (2000). *relativa às orientações em matéria de autorização de depositários, nos termos da Directiva 92/12/CEE do Conselho, para proceder ao tratamento de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo*(JO L314 de 14.12.2000).

Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do conselho, de 16 de Novembro. (2004). *relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo*(JO L359 de 04.12.2004).

Regulamento (CEE) n.º 2719/92 da Comissão, de 11 de Setembro. (1992). *relativo ao documento administrativo de acompanhamento dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão*(JO L276 de 19.09.1992).

Regulamento (CEE) n.º 3649/92 da Comissão, de 17 de Dezembro. (1992). *relativo a um documento de acompanhamento simplificado para a circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, já introduzidos no consumo no Estado-membro de expedição*(JO L369 de 18.12.1992).

(2009). *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais - MFAP.

- Revista Direito em Debate. (2019). *A Finalidade Extrafiscal e Seletiva no Imposto sobre Produtos Industrializados*(51), 132.
- Silva, R. O. (1996). *Impostos especiais de consumo e regime fiscal das bebidas alcoólicas*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Smith, A. (2006). *A Riqueza das Nações* (4ª ed.). Fundação Calouste Gulbenkian.
- Smith, A., McCulloch, R., & Thiers. (Liv.V). *The Wealth of Nations*.
- Soares, C. D. (2001). *O imposto ecológico - Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Soares, C. D. (2002). *O Imposto Ambiental*. Coimbra: Edições Almedina.
- Vasques, S. (1997). *Impostos de Vício, Vícios do Imposto: História Clínica da Tributação do Tabaco. Fisco n° 80/81*.
- Vasques, S. (1999). *Os Impostos do Pecado: o Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2001). *Os Impostos Especiais de Consumo*. Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2008). *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2008). *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra : Almedina.