



ALEXANDRE BERNARDO MACEDO LOPES SIMÕES

**A HARMONIZAÇÃO FISCAL EUROPEIA:  
O CASO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO**

Dissertação com vista à obtenção  
do grau de Mestre em Direito

Orientador:  
Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia  
Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa

Fevereiro de 2015

Nos termos e para efeitos do disposto no artigo 20.º-A do Regulamento do 2.º Ciclo de Estudos Conducente ao Grau de Mestre em Direito, o autor declara que o texto da presente dissertação é da sua exclusiva autoria e toda a utilização de contribuições ou textos alheios está devidamente referenciada.

Por decisão do autor, não foi utilizado o novo acordo ortográfico.

O corpo da presente dissertação, incluindo espaços e notas, ocupa um total de 199.742 caracteres.

*À Sónia, ao Afonso e ao Duarte  
pela inspiração que tudo torna possível*

## **Agradecimentos**

Agradeço ao meu orientador, o Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia, a sapiente inspiração, a disponibilidade e o inestimável apoio no desenvolvimento das ideias e na prossecução da laboriosa tarefa de composição da presente dissertação, e ainda, em especial, o incentivo sempre oportuno.

Sublinho o apreço aos serviços académicos e a colaboração sempre dispensada pelos incedíveis colaboradores da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, que relevantemente contribuíram para tornar este desafio académico uma gratificante experiência de vida.

No decurso deste trabalho, cumpre evidenciar, agradecido, os ensinamentos e a experiência granjeados no exercício de funções profissionais no Ministério das Finanças, proporcionados por colegas e amigos, em particular nas matérias sempre intrincadas da fiscalidade.

Uma palavra de agradecimento à biblioteca do Centro de Estudos Fiscais, cujo precioso acervo bibliográfico e documental se revelou indispensável à prossecução dos trabalhos de preparação da dissertação.

Por fim, agradeço à minha família, em especial, à Sónia e aos meus filhos, Afonso e Duarte, o ânimo contínuo para a conclusão deste desafio.

*«La Théorie des Impôts est la véritable législation du peuple»*

*Mirabeau*

## Resumo

Com a presente dissertação procura-se analisar as mais relevantes vertentes do sistema harmonizado dos impostos especiais de consumo, atendendo à origem comunitária mas igualmente às especificidades, de natureza jurídica, da sua implementação em Portugal.

O regime jurídico dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo apresenta-se como um tema ambicioso, na medida do desafio que constitui desbravar uma matéria onde confluem distintos ramos do direito, como sejam o Direito Fiscal, o Direito Económico ou o Direito Comunitário, destacando-se, ainda, a incontornável influência dos regimes aduaneiros ou, quanto aos objectivos, das hodiernas teses que tomam o Direito Ambiental por objecto.

No contexto europeu, a harmonização dos impostos especiais de consumo impôs-se como condição de implementação do mercado interno, contribuindo para anular as seculares barreiras fiscais entre os Estados-membros e, desde modo, assegurar a sã concorrência e a livre circulação de mercadorias e serviços. Conjuntamente com o imposto sobre o volume de negócios, a assinalada harmonização constitui uma génese potencial de sistema fiscal europeu, desiderato incontornável de um mercado único que se deseja pleno e integrado.

Neste âmbito, é indispensável uma atenção especial ao regime de suspensão do imposto enquanto conceito nevrálgico do sistema dos impostos especiais de consumo, aplicável na fase de produção ou fabrico dos produtos sujeitos a imposto, na sua armazenagem, bem como na expedição e circulação dos mesmos com destino a operadores económicos com o adequado estatuto fiscal.

A crescente importância dos impostos especiais de consumo, quer enquanto fonte de receitas substitutivas de contribuições directas que sobrepesam, quer pelos fins extrafiscais que prossegue, recomendam que se promova o seu estudo, descortinando-se oportunidades e desafios vindouros.

PALAVRAS-CHAVE: Impostos especiais de consumo, Regime de suspensão,  
Tributação Indirecta

## **Abstract**

With this dissertation we aim to analyze the most relevant aspects of the excise duties harmonized regime, considering Community origins, but having also in attention all legal specifications of its implementation in Portugal.

The legal regime of excise duties is presented as an ambitious theme, considering the challenge of different branches of law that influence this subject, such as Tax, Economic and Community laws, the inescapable influence of customs procedures, or regarding environmental objectives.

In the European context, the harmonization of excise duties was seen as a condition for the implementation of the internal market, contributing to undo secular tax barriers between Member States and, since so, ensure fair competition and free movement of services and goods.

Along with VAT, the excise duties harmonization process could represent a potential European tax system, essential for a full and integrated single market. In this context, it is essential to pay special attention to specific characteristics of excise duties regime, such as 'duty suspension arrangement' applicable during the production phase, storage and movement in certain conditions.

The growing importance of excise duties, as for revenue or extra-fiscal purposes, recommends new academic studies on this subject, seeking new opportunities and challenges.

**KEYWORD:** Excise duties, Suspension arrangement, Indirect Taxation



## **ÍNDICE**

<b>Lista de siglas e acrónimos</b>	3
<b>Introdução</b>	4
1- Definição do problema	4
2- Objectivos e metodologia	5
<b>I- Parte teórica: enquadramento dos IEC</b>	7
1- Evolução e disseminação tributária	7
2- O processo de harmonização fiscal	10
2.1- Contexto comunitário	10
2.2- Visando a harmonização	13
2.3- O Acto Único Europeu	17
3- As directivas comunitárias	19
4- Enquadramento jurídico dos IEC	22
5- Fins dos impostos especiais de consumo	25
6- Os IEC enquanto tributos ambientais	30
6.1- A tributação ambiental na União Europeia	30
6.2- O caso português	32
<b>II- Parte prática: a mecânica dos IEC</b>	37
1- Incidência objectiva	37
2- Incidência subjectiva	43
2.1- Os sujeitos passivos	43
2.2- O depositário autorizado	45
2.3- O destinatário registado	51
2.4- O expedidor registado	54
2.5- Manutenção e revogação dos estatutos	55
3- A produção e armazenagem em regime de suspensão	59

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

3.1- O entreposto fiscal	59
3.2- Garantias	63
3.3- A utilização de marcas fiscais	71
4- A circulação em regime de suspensão	73
5- A introdução no consumo	81
6- Reembolso do imposto	84
<b>III- Parte final</b>	86
<b>Conclusão</b>	86
<b>Bibliografia</b>	88

## LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS

AT	Autoridade Tributária
CAC	Código Aduaneiro Comunitário
CEE	Comunidade Económica Europeia
CELE	Comércio Europeu de Licenças de Emissão
CIEC	Código dos Impostos Especiais de Consumo
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP	Constituição da República Portuguesa
EMCS	Sistema de Controlo de Movimentos de produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo
IABA	Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas
IEC	Impostos Especiais de Consumo
ISV	Imposto Sobre Veículos
IT	Imposto sobre o Tabaco
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
TCEE	Tratado constitutivo da Comunidade Económica Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PPP	Princípio do Poluidor-Pagador
EU	União Europeia

## **INTRODUÇÃO**

### **1- Definição do problema**

A importância histórica do tema confere-lhe, desde logo, um acrescido interesse. Como seria o mundo se esses tributos nunca tivessem sido aplicados? Basta, a este título, recordar os efeitos políticos, de repercussões históricas universais, que resultaram da imposição de tributos específicos sobre o chá vendido nas colónias britânicas da América do Norte, ou, já em meados do século passado, as sequelas da resistência, liderada por Gandhi, ao imposto sobre o sal nos moldes vigentes na Índia Britânica.

Presentemente, os impostos especiais sobre o consumo incidem sobre produtos ou bens específicos, alguns uniformizados no plano comunitário, outros submetidos à tributação pela via exclusivamente nacional, constituindo, por conseguinte, um âmbito de estudo amplo e multifacetado. Sem prejuízo de a profusão destes impostos representar um campo de investigação jurídica de inquestionável riqueza, quer pelas diversas opções tributárias que a transposição do direito comunitário para os Estados-membros revela, quer pelas idiossincrasias próprias da história e experiências nacionais, impõe-se, por motivos de economia, precisão e coerência, cingir o objecto do presente estudo ao regime aplicável aos produtos sujeitos aos impostos especiais de consumo harmonizados pelo direito comunitário.

Recortando o amplo e multifacetado campo de análise, pretendemo-nos centrar no regime comum, ao nível europeu, dos impostos especiais de consumo harmonizados, tais como previstos na Directiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Directiva 92/12/CEE, descortinando um dos raros casos de harmonização fiscal, apesar de embrionária e flagrantemente incompleta. Com efeito, o aprofundamento da integração económica europeia evidenciou a necessidade de harmonização dos impostos que incidem sobre o consumo,

desiderato que cedo se revelou indispensável à criação do mercado interno. A aproximação das legislações fiscais é um propósito sempre presente em qualquer processo de integração económica. Não é, pois, surpresa que as diferenças entre os sistemas tributários dos Estados-membros podem prejudicar a livre concorrência, uma vez que a carga e a política tributária incrementam a formação dos preços, prejudicando, em resultado, a competitividade.

De igual modo, e considerando a abundante diversidade de matérias que o regime jurídico em estudo se permite alcançar, incidiremos a nossa análise em alguns dos seus aspectos nucleares.

Neste contexto, é indispensável uma atenção especial ao regime de suspensão do imposto enquanto conceito nevrálgico do sistema dos impostos especiais de consumo, aplicável na fase de produção ou fabrico dos produtos sujeitos a imposto, na sua armazenagem, bem como na expedição e circulação dos mesmos com destino a certos operadores económicos autorizados.

## **2- Objectivos e metodologia**

A parte teórica do presente trabalho visa proporcionar o enquadramento científico da matéria, contextualizando os impostos especiais de consumo em diversas perspectivas úteis. Desde logo, o desenvolvimento histórico do modelo tributário sobre o consumo apresenta-se de incontornável interesse, atenta a profusão de experiências, procurando-se, por motivos de economia, acautelando, neste ponto, uma exposição necessariamente resumida. A natureza jurídica dos impostos especiais de consumo é aqui merecedora de especial análise, cuidando, a este propósito, de atalhar aos fins particulares, mormente extrafiscais, que este tipo de tributos prossegue.

Para dar resposta aos objectivos fixados para a parte teórica deste trabalho, recorreu-se, em geral, à análise qualitativa descritiva de tipo exploratório e incursão bibliográfica tida por adequada.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

De seguida, propomo-nos analisar, na parte prática da tese, a mecânica específica dos impostos especiais do consumo, conferindo particular ênfase ao regime de suspensão do imposto, nas diversas fases do circuito económico, designadamente, a produção, armazenagem e circulação dos produtos sujeitos a IEC. A este propósito socorremo-nos da análise da legislação de base comunitária, bem como das soluções adoptadas a nível nacional, constantes, por exemplo, do Código dos Impostos Especiais de Consumo. Denotam-se, neste contexto, soluções análogas ou de inspiração aduaneira, como sejam os regimes de entreposto ou de circulação de mercadorias, às quais cumpre manifestar o justo reconhecimento.

## **I- PARTE TEÓRICA: ENQUADRAMENTO DOS IEC**

### **1- Evolução e disseminação tributária**

O exercício da actividade comercial remonta a tempos imemoriais. Enquanto ser social, o Homem almeja obter pelo intercâmbio os bens de que não dispõe, facultando, em contrapartida, os bens que detenha em excesso.

Na sociedade moderna, este aforismo assume uma particular acuidade, fruto da divisão e especialização do factor de produção trabalho, aspectos que reivindicam a satisfação das necessidades individuais por meio da troca do produto do trabalho de cada um pelo produto do trabalho dos demais. *“Assim, todos os homens vivem da troca, tornando-se, até certo ponto, mercadores, e a própria sociedade se vai transformando numa verdadeira sociedade mercantil”*.<sup>1</sup>

Nesta sequela, perde-se igualmente no tempo a origem e causa da adopção de imposições sobre o consumo de bens específicos como instrumento para munir de meios financeiros a actividade do soberano. Como qualquer tributo cuja consumação se realiza à custa do património de um particular, locupletando-se a expensas deste, a aceitabilidade dos impostos especiais de consumo pouco diferiu, na óptica da vítima, e independentemente da época, das demais imposições tributárias.

A passagem de uma organização rudimentar para uma estrutura administrativa eficiente demandou, com crescente exigência a partir da Época Absolutista, medidas de tributação mais eficientes e alargadas, para os quais a imaginação do Fisco não deixou de dar provas. Do imposto sobre as perucas<sup>2</sup> ou, na versão

---

<sup>1</sup> Smith, Adam, *in* A riqueza das Nações, ob. cit.

<sup>2</sup> O imposto sobre as perucas (Peruckensteuer) foi introduzido em 1698, sob os auspícios do Eleitor do Sacro-Império Romano-Germânico e Duque da Prússia, Frederico III, e incidia sobre todas as perucas, importadas ou produzidas, mediante o pagamento de “um imposto de selo especial, de 6% no caso das perucas nacionais, e de 25% no caso das importadas”. (Cf. Vasques, Sérgio, Os Impostos Especiais de Consumo, Almedina, p. 22).

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

britânica, sobre o pó da peruca<sup>3</sup>, passando pelo imposto sobre as janelas<sup>4</sup>, tudo pode servir para justificar a captura de receitas ao incauto contribuinte. Os exemplos de *accises* abundam ao longo dos séculos XVI e XVII e abrangem diversos bens: cerveja, tecidos, sal, sabão, bebidas alcoólicas ou carne, entre muitos outros produtos, intensificando-se a sua utilização e diversificação entre as nações com maior desenvolvimento comercial, onde a transacção e consumo de novos e multifacetados produtos abriu novas oportunidades de tributação<sup>5</sup>.

Portugal, nação pioneira dos Descobrimentos e do comércio internacional, não olvidou o ensejo de encher os cofres públicos com a riqueza obtida pela abertura das rotas marítimas. Não surpreende, por isso, que as sisas gerais, criadas na sequência da revolução de 1383-1385, fossem rapidamente ultrapassadas pelos direitos aduaneiros e monopólios fiscais como principais fontes de receita pública.

O monopólio, em particular, constituía uma ferramenta 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”*<sup>6</sup>.

A afirmação da doutrina liberal ao longo do século XIX não permitia as distorções que os impostos provocam no funcionamento do mercado, acrescidas das ineficiências monopolistas, em face das quais não contemporizava. Mas as necessidades da Fazenda Pública afastaram as dúvidas ideológicas do Liberalismo, e os impostos especiais prosseguiram o fim fiscal, carreando para os cofres do Estado as verbas necessárias ao funcionamento de uma crescente máquina administrativa.

---

<sup>3</sup> Em 1795, o Primeiro-Ministro britânico, William Pitt, decidiu cobrar uma taxa sobre o pó de peruca, aproveitando a moda da época que privilegiava a utilização de perucas brancas “empoeiradas”.

<sup>4</sup> O imposto sobre as janelas foi implementado no século XVII, em Inglaterra, e impunha o pagamento de uma taxa por cada janela que uma casa possuía. O dinheiro deste fundo serviu para financiar a guerra no país.

<sup>6</sup> Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, p. 26.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

No entanto, o acrescido papel do Estado, que assumiu relevantes funções sociais ao longo do século XX, e novas perspectivas teóricas e práticas das finanças públicas, emprestaram justificação e fundamentação éticas adequadas à coerciva actividade de cobrança de impostos. As teses económicas de Arthur Cecil Pigou conferiram maior evidência à tributação indirecta, em particular aos impostos especiais de consumo, na medida em que através destes se compense ou reprima comportamentos económicos, cujos custos sociais, ditos externalidades negativas, superam o benefício social dessa actividade. A poluição é, bem se sabe, o exemplo paradigmático de uma externalidade negativa susceptível de ser internalizada pelos seus autores, directos ou indirectos, mediante a assunção dos seus custos através de tributação específica.

Não surpreende, pois, que paulatinamente se viram sujeitos a imposto especial bens diversos, como o açúcar, o sal, o café, chá, fósforos e isqueiros, vestuário ou jóias, ou, mais recentemente, produtos paradigmáticos da sociedade moderna, tais como veículos automóveis, electrodomésticos ou fotocópias.

Mais ou menos abrangentes, incidindo sobre muitos ou poucos produtos, todos os Estados-membros da União Europeia sujeitam uma panóplia de produtos a impostos especiais sobre o consumo, designadamente se forem susceptíveis de prejudicar o ambiente ou a saúde.

Em Portugal, e não obstante a incidência objectiva se resumir aos três impostos harmonizados a nível comunitário, a técnica dos impostos especiais de consumo estendeu-se a outros objectos tributários, sendo merecedores de destaque a “Ecotaxa<sup>7</sup>”, aplicável nas Regiões Autónomas dos Açores e Madeira, e que incide sobre embalagens não reutilizáveis, ou a recente Contribuição sobre os sacos de plástico leves, revelando uma dinâmica impressionante. Com efeito, esgotada a capacidade de progressão relectora dos impostos sobre o rendimento, aliada à capacidade correctiva de comportamentos e tendências de consumo revelada pelos

---

<sup>7</sup> A Ecotaxa foi primeiramente introduzida na Região Autónoma dos Açores, seguindo-se a Madeira, através do Decreto Legislativo Regional n.º 8/2012/M, que cria e aprova o regime jurídico da taxa ambiental pela utilização de embalagens não reutilizáveis nesta Região Autónoma, iniciativas que, todavia, não conheceram réplica no Continente.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

impostos especiais, tudo indica que a importância deste tipo de tributos tenderá a aumentar<sup>8</sup>.

## **2- O processo de harmonização fiscal**

### **2.1- Contexto comunitário**

É no Direito Comunitário que encontramos as origens do quadro legal relativo à tributação indirecta, o qual resulta principalmente na transposição de directivas europeias. Este enfoque prestado à tributação indirecta distingue-se, desde logo, do tratamento que os impostos directos mereceram das instituições comunitárias. Com efeito, coube principalmente à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) contribuir para a tarefa de conformação das legislações fiscais dos Estados-membros em matéria de impostos sobre o rendimento das sociedades ou das pessoas singulares, não obstante as preocupações, sempre presentes, de prevenção da evasão fiscal e da dupla tributação.

Em matéria fiscal, a atenção do legislador comunitário cedo se centrou nos impostos sobre o consumo, quer se trate de impostos gerais ou especiais, incidindo os esforços de harmonização fiscal da então CEE sobre estes dois tipos de imposto de consumo.<sup>9</sup>

Neste sentido, o Tratado de Roma, assinado em 1957 (TCEE), através dos artigos 95.º e seguintes, estabeleceu as regras fiscais comuns, consagrando, designadamente, o princípio da não discriminação, de fundamental importância para o processo de harmonização fiscal europeia que então se iniciava, proibindo que um Estado-membro possa incidir “*directa ou indirectamente*” sobre produtos de

---

<sup>8</sup> Neste sentido, *vide* Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, *in* Código dos Impostos Especiais de Consumo, anotado e actualizado, Coimbra Editora, 3.ª Ed.

<sup>9</sup> Basto, Alberto Xavier, *in* A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, p. 13.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

outros Estados-membros, imposições internas, de qualquer natureza, superiores àquelas que sobre os produtos nacionais incidam.

A este propósito, importa atender ao que o artigo 95.º do TCEE dispunha sobre a matéria:

*“Nenhum Estado-membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.”*

Este artigo do Tratado tinha por escopo assegurar a livre circulação das mercadorias entre os Estados-membros, em condições normais de concorrência, através da eliminação de todas as formas de protecção que possam resultar da aplicação de imposições internas discriminatórias relativamente a produtos de outros Estados-Membros, promovendo a perfeita neutralidade das imposições internas no que respeita à concorrência entre os produtos nacionais e produtos importados.

O segundo parágrafo do citado artigo 95.º procura alargar esta proibição a toda e qualquer forma de protecção fiscal indirecta a que sejam sujeitos os produtos importados que, não sendo similares aos produtos nacionais, se encontram numa relação de concorrência, ainda que parcial, indirecta ou potencial com estes<sup>10</sup>.

À época, a aplicação do Tratado não beliscava, porém, o princípio da soberania fiscal dos Estados-membros. Não havendo harmonização fiscal comunitária, cada Estado é senhor de aplicar o sistema fiscal que entenda apropriado, desde que não discrimine os produtos de outro Estados-membros.

Todavia, e em defesa dos agentes económicos e dos cidadãos em geral, o efeito directo consagrado pelo artigo 95.º do Tratado permitiu aos particulares arremeter judicialmente contra as disposições internas que vigorem em determinado Estado-

---

<sup>10</sup> Em concretização desta disposição, *vide* a jurisprudência do TJCE (Processos C-356/85 e C-367/93 a C-377/93).

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

membro, caso entendam que a neutralidade fiscal é por estas normas violada. No entanto, a noção de “*imposições internas*” prevista no então artigo 95.º não se confunde com os encargos de efeito equivalente enunciados pelo artigo 12.º do TCEE, ainda que ambas as disposições visem promover a circulação comunitária de mercadorias.

Destarte, a regra que constava do artigo 95.º pressupõe cotejar os produtos nacionais e estrangeiros similares e a carga tributária incidente. Assim, ainda que não caia no âmbito de aplicação do §1, uma determinada medida fiscal nacional, mesmo que respeitante a produtos considerados não similares ou com idêntica incidência fiscal, pode estar sujeita à proibição do §2, caso as imposições em questão visem proteger indirectamente outras produções. Naturalmente, a aplicação de impostos sobre produtos provenientes de outros Estados-membros a taxas mais elevadas do que sobre os produtos concorrentes produzidos internamente é discriminatória e proibida pelo Direito Comunitário.

Concomitantemente, e por forma a prevenir apoios à exportação, o artigo 96.º proibia o processamento de reembolsos em valor superior às imposições que sobre os produtos exportados tivessem incidido.

O TCEE cometeu à Comissão analisar “*em que medida podem ser harmonizadas no interesse do mercado comum as legislações dos diferentes Estados-membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indirectos, incluindo as medidas de compensação aplicáveis às trocas comerciais entre os Estados-membros*”.

Representando a Comissão Europeia os interesses gerais da Comunidade e atentas as competências próprias em matéria de iniciativa legislativa, impunha-se que esta instituição europeia apresentasse propostas no sentido de evitar que as distorções fiscais entre Estados-membros prejudiquem a livre concorrência e o funcionamento do mercado, reconhecendo que a construção do mercado interno demanda, como condição prévia, um mínimo de harmonização fiscal, senão ao nível das taxas, pelo menos quanto aos mecanismos de tributação que interfiram com a liberdade de circulação de mercadorias e serviços.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Dos dispositivos comunitários em apreço ressaltam, de imediato, dois corolários: por um lado, a regra da unanimidade para a tomada, ao nível europeu, de decisões em matéria fiscal, e, por outro, o alcance e tipo de tributação sujeita a harmonização. Assim, considerando que o objectivo principal dos Tratados é o de instituir, no quadro de uma união económica, um mercado comum com características idênticas a um mercado interno, tornava-se indispensável, desde logo, promover a harmonização das legislações dos Estados-membros relativas aos impostos sobre volume de negócios, impostos especiais de consumo e demais impostos indirectos, por forma a garantir condições de concorrência leal e assegurar a liberdade de circulação de mercadorias e serviços.

A clarividência do legislador originário, no que aos objectivos propostos diz respeito, não nos inibe de reconhecer que algumas destas disposições padeciam de melhor densificação. Desde logo, o conceito de harmonização, não obstante toda a relevância que posteriormente adquiriu, não se encontrava devidamente balizado, remetendo a tarefa de determinar o seu alcance e concretização à doutrina ou fontes derivadas<sup>11</sup>.

Por outro lado, o texto originário do TCEE não fixou qualquer prazo para a realização dos trabalhos da Comissão ou um calendário de implementação de medidas, conforme seria conveniente, de modo a aferir o respectivo nível de execução.

## **2.2- Visando a harmonização**

A harmonização comunitária dos impostos especiais de consumo estriba-se no artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (anteriores artigos 93.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia e 99.º do TCEE) que

---

<sup>11</sup> A Comissão Europeia esclarece, de forma enxuta, que “*harmonização fiscal consiste em coordenar os regimes fiscais dos países europeus de maneira a evitar modificações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, que poderiam ser prejudiciais para o mercado interno*”.  
(Vide [http://europa.eu/legislation\\_summaries/glossary/tax\\_harmonisation\\_pt.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/tax_harmonisation_pt.htm)).

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

atribui competência ao Conselho, por unanimidade, através de processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Conselho Económico e Social, para adoptar disposições relacionadas com os impostos especiais de consumo, “*na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência*”.

O ponto de partida para a implementação de políticas fiscais integradas foi o Relatório Neumark de 1962<sup>12</sup>. O Comité Fiscal e Financeiro identificou, então, problemas que inviabilizavam a livre concorrência e prejudicava o exercício das liberdades, com reflexos negativos na economia. Dessa forma, o relatório recomendou a reformulação das políticas de índole fiscal, a instituição de um imposto sobre valor agregado e a eliminação de fronteiras fiscais.

Para o limitado sucesso até então alcançado na harmonização dos impostos especiais de consumo contribuíram vicissitudes várias, mas facilmente percepcionáveis, como seja a profusão de tributos susceptíveis de ser incluídos na categoria a harmonizar, cada qual com enquadramento diferenciado em cada Estado-membro. Por outro lado, as elevadas receitas internas que muitos destes tributos granjeavam para os orçamentos nacionais eram causa suficiente de reservas, na medida em que das mudanças surgissem ameaças, ainda que hipotéticas, às finanças nacionais. Entre 1970 e 1972, a Comissão apresentou diversas propostas no sentido de fixar os critérios de selecção dos impostos objecto de harmonização, centrando-se finalmente nos impostos que hoje reconhecemos como os impostos especiais sobre o consumo harmonizados. Antes mesmo de apresentar uma proposta de directiva-quadro, a Comissão avança, em Dezembro de 1970, com uma proposta de directiva do Conselho, relativa à aproximação de taxas

---

<sup>12</sup> Remonta ao Relatório Neumark a luta contra a eliminação das distorções fiscais, diploma a partir do qual foi desenvolvida a Teoria da Integração Fiscal Europeia cujo objecto trata as distorções e seus mecanismos de eliminação. As distorções fiscais, identificadas como a fonte de obstáculos à consolidação do mercado único, são consideradas como resultado de diferentes fenómenos ocorridos em sede de política fiscal dos Estados-membros. Alguns deles prendem-se com:

- Diferente carga fiscal de Estado para Estado;
- Desigualdade estrutural dos sistemas fiscais;
- Desigualdade na estrutura de gastos públicos.

Cf. Maria Emília Raposo, Harmonização Tributária na União Tributária, Origem, Conceito e Delimitação. Anuario de la facultad de Derecho, 2005, p. 463-476.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

específicas de consumo aplicáveis sobre hidrocarbonetos líquidos destinados a ser utilizados como combustíveis<sup>13</sup>.

Por seu lado, o pacote legislativo, submetido ao Conselho em 1972, contemplava uma proposta de directiva-quadro sobre a harmonização dos impostos especiais de consumo, prevendo a adopção, até 1 de Janeiro de 1974, do regime comum de impostos incidentes sobre o álcool, a cerveja, o vinho, o tabaco e os óleos minerais. Concomitantemente, a Comissão apresentou propostas de directivas estruturais, tendo cada um dos impostos por objecto<sup>14</sup>.

Nenhuma destas propostas mereceu, todavia, aprovação do Conselho, prolongando uma flagrante omissão legislativa face ao disposto no artigo 99.º do TCEE, naquela que foi a sua redacção original. A assinalável excepção respeita à tributação sobre o tabaco, que constituiu objecto da Directiva 72/464/CEE do Conselho de 19 de Dezembro de 1972<sup>15</sup>. A configuração da taxa deste imposto surge híbrida, muito em resultado de posições antagónicas que prefiguravam, umas a aplicação de taxas de imposto *ad valorem*, outras a aplicação de taxas com componentes fixas, a que corresponderia um montante idêntico por unidade. Da dialéctica em confronto resultou um imposto de estrutura mista, solução que vingou até ao presente.

Diversamente, o processo de harmonização dos impostos sobre o volume de negócios galgara já um longo caminho<sup>16</sup>. Com efeito, a primeira fase de harmonização foi marcada pela aprovação, em 11 de Abril de 1967, da Primeira Directiva do Conselho, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre vendas (Directiva 67/227/CEE), e da

---

<sup>13</sup> A proposta de directiva foi publicada no JOCE C 14, de 11 de Fevereiro de 1971.

<sup>14</sup> São as seguintes as propostas apresentadas ao Conselho (publicadas no JOCE C 43, de 29 de Abril de 1972: I- Proposta de Directiva do Conselho em matéria de *accises* e de impostos indirectos, diversos do imposto sobre valor acrescentado, que incidam directa ou indirectamente sobre o consumo de produtos; II- Proposta de Directiva do Conselho relativa à harmonização dos impostos sobre o vinho; III- Proposta de Directiva do Conselho relativa a um imposto harmonizado sobre o vinho; IV- Proposta de Directiva do Conselho relativa à harmonização dos impostos sobre a cerveja; V- Proposta de Directiva do Conselho relativa a um regime de impostos a aplicar às bebidas misturadas; VI- Proposta de decisão do Conselho que institui um “Comité de *accises*”.

<sup>15</sup> Publicada no JOCE L 303, de 31 de Dezembro 1972.

<sup>16</sup> O Imposto sobre Valor Acrescentado nasceu em França em 1954, Em 1967, os Estados-membros da então CEE acordam em substituir os seus impostos sobre volume de negócios e adoptar o sistema comum de IVA. Desde então, cerca de 140 países introduziram o IVA no seu sistema fiscal (Cf. “*Green Paper on the future of VAT*”, Comissão Europeia, 2010, Bruxelas).

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Segunda Directiva, esta relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Directiva 67/228/CEE), estabelecendo as regras para a aplicação sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado<sup>17</sup>.

O objectivo de longo prazo da Primeira Directiva foi, pois, o de remover as barreiras fiscais entre os Estados-membros<sup>18</sup>, através da substituição do sistema de impostos sobre o volume de negócios, então vigente, pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, prescrevendo o artigo 2.º que “*o princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive*”.

A segunda fase de harmonização comunitária do IVA corresponde à implementação da Sexta Directiva “IVA”, como ficou conhecida a Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (77/388/CEE).

Por conseguinte, o início do processo de harmonização dos impostos especiais de consumo vai coincidir, grosso modo, com a terceira fase de harmonização do IVA,

---

<sup>17</sup> A Primeira Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, preconizava que, na sequência de estudos efectuados, a harmonização deve conduzir à eliminação dos sistemas de impostos cumulativos em cascata e à adopção, por parte de todos os Estados-membros, de um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado.

<sup>18</sup> A Directiva 67/227/CEE, tal como a Directiva 77/388/CEE, foram finalmente revogadas pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

tendo ambas em vista a implementação do mercado interno, estabelecido que estava o prazo comum no derradeiro dia de 1992.

### **2.3- O Acto Único Europeu**

Apenas em 1986, por ocasião do Acto Único Europeu, o artigo 99.º do TCEE foi alterado<sup>19</sup>, estabelecendo que o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu<sup>20</sup>, “*adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 8.º-A*”<sup>21</sup>.

Esta redacção do artigo 99.º estabeleceu, finalmente, um prazo concreto para a adopção das disposições legislativas de harmonização dos impostos indirectos, prevendo que estas sejam adoptadas até 31 de Dezembro de 1992, data estipulada para a conclusão do período de transição para o mercado interno. No que aos impostos especiais de consumo diz respeito, a harmonização legislativa ficou marcadamente ligada à aprovação do Ato Único Europeu, sendo certo que, comungando do mesmo prazo, o processo de implementação das respectivas medidas correu paralelamente ao do mercado interno. Foi, efectivamente, a partir desse momento que amplos esforços foram mobilizados no sentido de encontrar soluções adequadas, no que a estes impostos diz respeito, às novas metas e prazos consagrados nos Tratados.

Com o Acto Único Europeu, dizíamos, a necessidade de proceder à harmonização dos impostos especiais de consumo ganhou estatuto de prioridade, à qual a

---

<sup>19</sup> Vide artigo 99.º do Tratado CEE, na redacção conferida pelo Acto Único Europeu, assinado a 17 de Fevereiro de 1986, que procedeu à reforma das instituições para preparar a adesão de Portugal e Espanha e simplificar a tomada de decisões na perspectiva do mercado único.

<sup>20</sup> Presentemente é igualmente requerido o parecer do Comité Económico e Social.

<sup>21</sup> O artigo 8.º-A do Tratado CEE, aditado pelo artigo 13.º do Ato Único Europeu, veio prever a adopção pela Comunidade das medidas destinadas a estabelecer progressivamente o mercado interno durante um período que terminava a 31 de Dezembro de 1992.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Comissão procurou, com celeridade, corresponder. Logo em 1987, a Comissão Europeia apresenta novo conjunto de propostas, com as quais se pretendia fazer da CEE um espaço fiscal único em matéria de impostos especiais de consumo. O pacote, designado “*Pacote Cockfield*”<sup>22</sup> preconizou então a unificação integral, quer ao nível da estrutura dos impostos, quer das respectivas taxas, na esteira do sistema de união aduaneira, em que todas as importações devem direitos aduaneiros idênticos independentemente do local de entrada no território aduaneiro da Comunidade. Perante objectivos tão ambiciosos, não constitui surpresa que a nova proposta não lograsse obter o apoio dos Estados-membros.

A premência de encontrar soluções viáveis dentro do prazo fixado, determinaram que a Comissão prosseguisse uma estratégia mais realista, centrada estritamente nas medidas indispensáveis à implementação do mercado interno. A responsável pelo pelouro, Comissária Christiane Scrivener, sugeriu uma abordagem pragmática, enfatizando a abolição dos ancestrais postos de controlo aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias, ainda que, para tal, perseverem as fronteiras fiscais internas em sentido técnico. As propostas Scrivener compreendem um complexo de directivas com níveis distintos: uma directiva horizontal, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo; três directivas “estruturais”, que disciplinam as estruturas dos três impostos especiais harmonizados, e as demais quatro directivas que regulamentavam as taxas de imposto aplicáveis aos produtos sujeitos a IEC, ou seja, os óleos minerais, o álcool, as bebidas alcoólicas e os tabacos manufacturados.

---

<sup>22</sup> Cockfield, Francis Arthur, Barão de Cockfield, Comissário Europeu responsável pelo mercado interno, legislação fiscal e aduaneira, durante o mandato 1984-1988.

### **3- As directivas comunitárias**

O processo de harmonização dos IEC foi coroado com a aprovação das diversas directivas<sup>23</sup>, entre as quais se destaca a Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Genericamente, a Directiva 92/12/CEE veio estabelecer o regime geral aplicável a todos os IEC harmonizados, disciplinando, entre outros aspectos, os âmbitos de incidência, subjectiva e objectiva.

Em consequência, as regras harmonizadas de exigibilidade de imposto são as seguintes:

- Os produtos estão sujeitos ao imposto especial de consumo no Estado-membro em que estão detidos para fins comerciais, mesmo que já tenham sido previamente introduzidos no consumo num outro Estado-membro;
- Em derrogação da regra anterior, são tributados no Estado-membro onde os produtos são adquiridos, os produtos adquiridos por particulares para satisfação das suas necessidades quando transportados pelos próprios para outro Estado-membro.

Certas matérias ficaram, porém, excluídas do âmbito da directiva. Por exemplo, a regulamentação em matéria de produção, transformação e detenção de produtos

---

<sup>23</sup> As directivas que disciplinam o regime aplicável aos impostos especiais de consumo, publicadas, na sua maioria, no JOCE L 316, de 31 de Outubro de 1992, são as seguintes:

- 1- Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo;
- 2- Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais;
- 3- Directiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais de consumo sobre o álcool e as bebidas alcoólicas;
- 4- Directiva 92/78/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que altera as directivas 72/464/CEE e 79/32/CEE, relativas aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados com excepção dos impostos sobre o volume de negócios;
- 5- Directiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais;
- 6- Directiva 92/84/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas;
- 7- Directiva 92/79/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros;
- 8- Directiva 92/80/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

sujeitos a imposto foi expressamente cometida aos Estados-membros, sem prejuízo de, caso o imposto especial de consumo não tiver sido pago, essas actividades se efectuem obrigatoriamente no âmbito do regime do entreposto fiscal.

Do mesmo modo, a sujeição a outras imposições indirectas com finalidades específicas ficou contemplada, quer em relação aos produtos abrangidos, quer a produtos não abrangidos na directiva. Assim, os Estados-membros podem manter ou introduzir imposições indirectas sobre outros produtos, desde que essas imposições “*não dêem origem a formalidades na passagem das fronteiras*”<sup>24</sup>.

Naturalmente, o aspecto central da directiva prende-se com o processo relativo à circulação intracomunitária dos produtos, prevendo-se, à semelhança do regime aduaneiro de trânsito comunitário, a suspensão do imposto, estipulando, a este propósito, que as operações se efectuem a coberto de um documento administrativo de acompanhamento.

Centrado no regime de suspensão de imposto, não deixa, á partida, de ser curioso ou mesmo paradoxal esta opção privilegiar produtos específicos relativamente aos quais são recorrentemente apontados efeitos maléficos ou prejudiciais, atendendo às externalidades negativas que o seu consumo ou utilização acarreta nos planos ambiental ou da saúde pública. Esclareça-se que esta peroração encontra a sua exclusiva justificação num plano finalístico ou ético. No sentido contrário, o regime de suspensão do imposto encontra plena fundamentação no plano económico, precisamente por permitir o deferimento temporal de um montante de imposto que, com probabilidade e dependendo dos produtos, poderá corresponder a mais de metade do valor de venda desse bem no mercado<sup>25</sup>.

Pelo exposto, tratando-se do diferimento do pagamento de um tributo devido, os beneficiários do regime de suspensão do imposto devem ser operadores económicos em relação aos quais as autoridades públicas competentes reconheçam idoneidade ou que garantam o pagamento do imposto potencialmente exigível.

---

<sup>24</sup> Vide artigo 3.º, n.º 3, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992.

<sup>25</sup> A título de exemplo, no caso dos cigarros, as receitas fiscais chegam a atingir, em Portugal, 78% do preço de venda ao público.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Expectavelmente, o fim das fronteiras aduaneiras suscitaram graves preocupações às autoridades nacionais que, de um momento para o outro, se viram confrontadas com enormes falhas no controle de bens sensíveis, como demonstram ser os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Os riscos de fraude e evasão fiscais subiram consideravelmente, estimando-se elevadas perdas de receitas em todo o espaço da CEE na sequência do contrabando ou introdução irregular no consumo desses produtos, aproveitando disparidades fiscais sentidas nos então doze espaços fiscais distintos. Visando atalhar às preocupações comuns, foi adoptada a Decisão n.º 1152/2003/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Junho de 2003<sup>26</sup>, relativa à informatização dos movimentos e dos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Através desta, e em resposta aos desafios, as instituições comunitárias reconhecem que *“é necessário dispor de um sistema informatizado de acompanhamento dos movimentos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, de forma a permitir aos Estados-Membros tomarem conhecimento destes movimentos em tempo real e poderem exercer os controlos requeridos, nomeadamente, durante a circulação dos produtos, na acepção do artigo 15.º da Directiva 92/12/CEE”*. A decisão cria, nesse sentido, o Sistema de Controlo de Movimentos de Produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo (EMCS). Previa-se que o EMCS fosse compatível com o sistema de trânsito informatizado<sup>27</sup>, a fim de facilitar os procedimentos administrativos e os intercâmbios, assegurando a transmissão por via electrónica do documento de acompanhamento e melhorando os controlos das autoridades. A experiência granjeada ao longo do processo de harmonização, e, em particular, as deficiências de controlo da circulação na vasta área, fiscalmente fragmentada, dos 28 Estados-membros, impuseram finalmente a revisão da Directiva 92/12/CEE. O actual estado da arte dos impostos especiais de consumo afere-se à luz da Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Directiva 92/12/CEE. Com a nova directiva assistiu-se a um renovado aprofundamento do

---

<sup>26</sup> A decisão foi publicada no JOCE L 162, de 01/07/2003.

<sup>27</sup> Relativo ao regime aduaneiro suspensivo de trânsito, previsto no CAC.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

regime fiscal das “*accises*”, cuja transposição, para a ordem jurídica portuguesa, foi assegurada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, que aprovou o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

Note-se que, em derrogação do princípio da livre circulação de mercadorias consignado no TUE, persistem formalidades específicas aplicáveis aos movimentos intercomunitários destes produtos<sup>28</sup>. Não obstante, o esforço de harmonização comunitário consolida-se e mostra os seus frutos, uniformizando progressivamente os procedimentos legais e dispensando os operadores económicos da tutela particular ou arbitrária das autoridades de cada Estado-membro. Uma realidade jurídica em constante mutação, a que se associam, paulatina mas persistentemente, objectivos extrafiscais, constitui uma fonte inesgotável de novas opções e exercícios jurídicos.

#### **4 - Enquadramento jurídico dos IEC**

A tributação do consumo ou impostos de consumo reporta-se a tributos que incidem sobre bens ou serviços, ou, mais rigorosamente, sobre a sua aquisição ou o uso de certos bens.

São impostos indirectos, na acepção de que incidem sobre o consumo ou a despesa, recaindo sobre a generalidade dos bens que rotineiramente consumimos. Classificação generalizada no que aos impostos respeita, a dicotomia directos e indirectos não encontra, porém, critérios ou significados unívocos de aplicação, variando consoante o prisma ou a perspectiva de análise<sup>29</sup>. Por exemplo, um critério

---

<sup>28</sup> *A contrario sensu*, a directiva reconhece como objectivo da legislação comunitária garantir a livre circulação de mercadorias, determinando que a tributação, para fins específicos, de outros produtos que não os sujeitos as *accises* harmonizadas “*não deverá originar formalidades ligadas à passagem de fronteiras*”.

<sup>29</sup> Brás Carlos conclui que “*a legislação não é esclarecedora quanto ao critério de distinção entre impostos directos e impostos indirectos, limitando-se a equiparar estes impostos a outras designações, que fazem parte outras classificações*”. Este autor, na esteira de Alberto Xavier, propõe que esse critério de distinção deve radicar na “*forma por que se*

**A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo**

económico afere os impostos indirectos como aqueles visam “atingir facultades contributivas intermitentes, instáveis, passageiras”<sup>30</sup>. Em face de uma classificação jurídica, ou administrativa, os impostos indirectos seriam aqueles cujo lançamento não se pode basear na elaboração de um role nominativo de contribuintes.

A diferença entre impostos directos e indirectos descortina-se, desde logo, no objecto da tributação que, nos primeiros, corresponde ao rendimento obtido pelos agentes num determinado período, sendo que estes suportam o imposto, “enquanto nos segundos corresponde às operações, genericamente de consumo e despesa, por eles efectuadas (havendo ainda a possibilidade de repercussão, em alguns casos, do imposto a pagar para fases a jusante do ciclo económico dos produtos e serviços que são alvo do referido consumo ou despesa)”<sup>31</sup>.

Para a OCDE, os impostos sobre o consumo como o IVA, os impostos sobre vendas ou os impostos sobre o consumo são categorizados de impostos indirectos, na medida em que não são directamente aplicados à pessoa que é suposto suportar a carga fiscal. São, ao invés, aplicados sobre certas transacções, produtos ou factos tributáveis. Os impostos indirectos não incidem sobre a riqueza ou rendimento, mas despesa financiada por essa riqueza ou rendimento. Os Governos cobram geralmente o imposto junto dos produtores ou distribuidores, enquanto a carga do imposto recai, em princípio, sobre os consumidores finais, à medida que vai sendo repercutida nos preços praticados pelos fornecedores<sup>32</sup>.

---

*revela a manifestação de capacidade contributiva atingida pelo imposto”. Nesta linha de raciocínio, os impostos indirectos “são impostos que tributam manifestações de capacidade contributiva que se evidenciem através de um fazer – a utilização da riqueza no acto de aquisição de bens ou serviços. Neste caso, o que é normal é que o acto de aquisição de bens tenha por detrás de si a riqueza e, portanto, a capacidade contributiva, suficiente para tal. Porém, ao invés dos impostos directos, a tributação não incide directamente sobre a riqueza, mas sobre o acto que a pressupõe. São impostos indirectos: o IVA, o ISV e os IEC” (Cf. Brás Carlos, Impostos Teoria Geral, 2ª Ed. Almedina, p. 53.*

<sup>30</sup> Martinez, Soares, Direito Fiscal, Almedina, p. 49.

<sup>31</sup> Vide [http://www.infopedia.pt/\\$impostos-indirectos](http://www.infopedia.pt/$impostos-indirectos)

<sup>32</sup> De acordo com a nomenclatura da OCDE, os impostos são divididos em 5 categorias: impostos sobre o rendimento, lucros e capital (1000); contribuições à segurança social (2000); impostos sobre o rendimento do trabalho (3000); impostos sobre o património (4000) e impostos sobre bens e serviços (5000).

A OCDE classifica impostos de consumo como aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos, decompondo-os nas seguintes subcategorias:

a) Classe 5100 - Incidentes sobre os próprios bens e serviços que inclui:

- Impostos gerais sobre bens e serviços (5110), abrangendo os impostos sobre valor acrescentado (5111), impostos sobre vendas (5112) e outros impostos gerais sobre bens e serviços (5113).

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Os impostos especiais de consumo são igualmente, e perde-se a redundância, impostos especiais. Esta distinção opera por contraposição à categoria de impostos gerais, cuja formulação se apresenta evidente em face da adjectivação que este conceito emprega. De modo lapidar, podemos afirmar que “*os impostos especiais incidem sobre certas despesas do consumidor, enquanto os impostos gerais são desenhados para atingir a generalidade das despesas de consumo e não esta ou aquela despesa em particular*”<sup>33</sup>.

Entre os impostos gerais destaque particular para o IVA. “*Dizer que o IVA constitui um imposto geral sobre o consumo significa, antes do mais, que este se distingue dos impostos especiais de consumo pela sua base de incidência. Com efeito, o IVA caracteriza-se pela universalidade, incidindo tendencialmente sobre todos e quaisquer bens ou serviços, ao passo que os IEC se caracterizam pela selectividade, incidindo sobre bens e serviços determinados apenas. Aí onde convivam o IVA e os IEC, como sucede na maior parte dos sistemas fiscais modernos, a base de incidência do IVA traça o círculo mais largo, abrangendo genericamente todos os bens e serviços, excepto aqueles que forem especificamente excluídos; a base de incidência dos IEC, em contrapartida, traça círculos mais estreitos, abrangendo os bens ou serviços que nela especificamente sejam incluídos, ficando os demais desonerados do imposto*”.

Os impostos gerais sobre o consumo repartem-se igualmente em duas categorias elementares: “*aqueles que incidem sobre uma única fase do circuito económico, por isso ditos impostos monofásicos (single-stage taxes); e aqueles que incidem sobre todas as fases do circuito económico, ditos por isso impostos plurifásicos (multiple-stage taxes). Simplificando um pouco, podemos dizer que os impostos plurifásicos se estendem ao longo de toda a cadeia que une produtores, grossistas, retalhistas e consumidores, ao passo que os impostos monofásicos incidem sobre um único estágio dessa cadeia*”<sup>34</sup>.

---

- Impostos sobre consumos específicos (5120), abrangendo os impostos especiais de consumo (5121), direitos aduaneiros (5123) e impostos sobre serviços específicos (5126), como impostos sobre prémios de seguro ou serviços financeiros;

b) Classe 5200 - Cobrados pelo uso dos bens;

c) Classe 5300 - Outros.

Sobre o assunto cf. OCDE (2014) Consumption Tax Trends, OCDE, p.15.

<sup>33</sup> Basto, Xavier de, *in* A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, p. 14

<sup>34</sup> Vasques, Sérgio, O IVA como imposto geral sobre o consumo, R. Forum de Dir. Tributario- RFDT Belo Horizonte, ano 10, n.59, p. 107-132, Set./Out. 2012

## 5- Fins dos impostos especiais de consumo

Os impostos especiais sobre o consumo incidem sobre produtos ou bens específicos, alguns uniformizados no plano comunitário, outros submetidos à tributação às razões de cada Estado-membro, mas que partilham o facto de se tratar, na sua maioria, de produtos cujo consumo provoca danos ou efeitos sociais prejudiciais. Esta realidade terá em muito contribuído para a gradual transformação dos IEC em tributos associados à compensação de prestações administrativas por um lado, e à prossecução de fins extrafiscais por outro. Conforme refere Sérgio Vasques, *“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”*<sup>35</sup>.

Não obstante a elevada capacidade em arrecadar receitas, os impostos especiais de consumo estão, cada vez mais, associados a fins extrafiscais prosseguidos pelas políticas tributárias. Em particular, a inevitabilidade da tributação ambiental assume na sociedade contemporânea uma premência a que não é alheia a necessidade de colocar a acção do Estado, e os respectivos fundos financeiros, ao serviço de um ambiente equilibrado, do desenvolvimento sustentável e da qualidade de vida dos cidadãos<sup>36</sup>. Conforme nota a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde <sup>37</sup>, *“a*

---

<sup>35</sup> Vasques, Sérgio in “O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária”, Almedina, p. 206-208.

<sup>36</sup> Os fins extrafiscais dos IEC estão amplamente reconhecidos, podendo sintetizar-se o seguinte: *“o objectivo 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 objectivos 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 objectivos de natureza fiscal, os IEC tiveram de passar a prosseguir objectivos extrafiscais, associados ao fomento de energias alternativas, menos poluidoras do meio ambiente”* (Cf. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, 2009, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, MFAP).

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

*importância de reformas do sistema fiscal que garantam simultaneamente o equilíbrio das contas públicas e o crescimento sustentável tem sido reiterada pela União Europeia (UE) e foi recentemente sublinhada nas conclusões do Conselho Europeu de 28-29 de Junho de 2012: “A política fiscal deverá contribuir para a consolidação orçamental e para o crescimento sustentável”.*

O despertar das sociedades para as preocupações ecológicas, derivadas, por vezes, de inusitados desastres ambientais, permitiu aos legisladores orientarem os sistemas tributários, de uma sobrecarga visível dos factores trabalho e capital, para os danos que a actividade económica provoca na sociedade e no meio ambiente.

A tendência verificada nas sociedades modernas de olhar para os recursos ambientais como um bem escasso, susceptível de protecção, ao invés de um mero factor de produção, inesgotável e livre, está na base do conceito de desenvolvimento sustentável. A evolução económica passa a ser calculada *“tendo em atenção, também, a raridade relativa dos recursos naturais e o nível de agressividade ambiental de uma qualquer decisão. Assim, se o crescimento económico for obtido à custa de uma diminuição do bem-estar, que é medido pela potencialidade de consumo de bens de mercado e de bens ambientais por habitante, não poderá ser considerado como durável.”*<sup>38</sup>

Realisticamente, as crescentes despesas decorrentes das políticas e responsabilidades sociais do Estado Moderno acarretam, aos contribuintes da maior parte dos membros da OCDE, o desembolsar de cerca de metade do produto interno bruto dos respectivos países. Este facto, associado à ascensão de ideologias marcadas pela apologia dos valores do mercado, rotulado, justa ou injustamente, de “neoliberal”<sup>39</sup>, conformou as políticas económicas desde a década de 80, tão em

---

<sup>37</sup> A Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde foi criada pelo Despacho n.º 1962/2014, do Ministro do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 27, de 7 de Fevereiro de 2014. Nos termos do despacho, *“o Governo decidiu iniciar a revisão da fiscalidade ambiental e energética, bem como promover um novo enquadramento fiscal e para-fiscal, através do desenvolvimento de mecanismos que permitam a internalização das externalidades ambientais”*. A reforma pretende, designadamente, *“contribuir para a eco inovação e a eficiência na utilização de recursos, a redução da dependência energética do exterior e a indução de padrões de produção e de consumo mais sustentáveis, bem como fomentar o empreendedorismo e a criação de emprego, a concretização eficiente de metas e objectivos internacionais e a diversificação das fontes de receita, num contexto de neutralidade do sistema fiscal e de competitividade económica”*.

<sup>38</sup> Lobo, Carlos baptista, Impostos Ambientais, Fisco n.º70/71, p73, 1995.

<sup>39</sup> Neste sentido, Poiães Maduro sustenta mesmo o primado da integração económica sobre a integração política na União Europeia, classificando a Constituição Económica europeia de neoliberal: *“as interpretações qualificadas de “neoliberais” das disposições do tratado relativas à liberdade de circulação e da Constituição Económica*

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

voga na União Europeia, impelindo os Governos a olharem, até recentemente, para os impostos ecológicos como a única via aceitável de manutenção dos actuais níveis de arrecadação de receitas fiscais.

As fórmulas disponibilizadas pelos tradicionais instrumentos das finanças públicas, dependentes das receitas transferidas dos rendimentos do trabalho e do valor acrescentado, embateram na ineficiência económica provocada por uma desajustada pressão fiscal sobre os factores criativos e dinâmicos da economia. As características de mobilidade que marcam o factor capital e, em grande parte, o trabalho qualificado, permitem que a progressividade de imposto que identifica os sistemas fiscais contemporâneos seja torneado por uma fuga, senão evasão fiscal, dos sujeitos passivos que obtêm maiores níveis de rendimento. A dinâmica económica e social determina, ou tem sido atreita a tal, uma progressiva mas igualmente ostensiva derrocada do pilar redistributivo do sistema fiscal.

A carga fiscal imposta aos contribuintes que não podem fugir às suas obrigações fiscais tornou-se insustentavelmente desproporcional, crescendo sobre o factor trabalho um ainda maior custo económico. Face à necessidade de reduzir a carga fiscal sobre o trabalho e o investimento, a solução preconizada pela União Europeia parece deslocar-se no sentido da “tributação verde”, tributando-se, em alternativa, o prejuízo e a destruição ecológica. O sistema fiscal contemporâneo como que procura uma legitimidade perdida, na busca incessante por novas fontes de receita, encontrando, na área ambiental, a compatibilização do acréscimo orçamental com uma missão ao serviço do desenvolvimento sustentável e da qualidade de vida.

Na senda da distinção entre impostos directos e indirectos, surge-nos a distinção entre impostos ambientais directos e indirectos<sup>40</sup>. Os impostos ambientais directos são aqueles cuja finalidade primordial assenta na defesa do equilíbrio ecológico. Os

---

*europeia não buscar grande parte das raízes às teorias ordoliberais e aos contributo que estas deram para o debate inicial acerca da integração europeia e para a criação de quadro teórico coerente que permitisse compreender a integração. O objectivo ordoliberal consiste na criação de uma economia liberal, de mercado livre, protegida por princípios constitucionais. Os ordoliberais acreditam numa verdadeira economia de mercado, da qual o poder está excluído e cujos resultados são obtidos por meio de transacção de mercado voluntárias”. Acrescenta que os ordoliberais e outros neoliberais foram “participantes activos no projecto de integração europeia; confiaram ao direito comunitário o processo de constitucionalização de uma economia d e mercado livre sem distorções de concorrência” (Cf. Maduro, Miguel, A Constituição Plural Constitucionalismo e União Europeia, p. 126/127).*

<sup>40</sup> OCDE, Taxation and the Environment. Complementary Policies.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

impostos ambientais indirectos seriam constituídos, por seu turno, pelos tributos que contemplem na realidade ou produção poluentes a sua base de incidência. A finalidade constituiria, assim, um critério de distinção.

O imposto ambiental é, ainda, “*todo o tributo que é aplicado a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados ou a actividades que geram um impacto negativo, visando modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas e/ou obter receita para financiar programas de protecção ou de recuperação do equilíbrio ecológico*”<sup>41</sup>.

No sentido de desenvolver a relevante distinção entre impostos ambientais em sentido próprio e impostos ambientais em sentido impróprio – recorde-se que não existe uma definição categórica de imposto ambiental – cumpre-nos fazer referência à finalidade de cada como critério diferenciador.

Neste sentido, os impostos ambientais em sentido próprio serão os que prosseguem uma finalidade incentivadora e promotora das alterações de comportamentos, logo uma finalidade extrafiscal, enquanto os segundos visam alcançar a finalidade recaudatória – redistributiva – visando a arrecadação de receitas para projectos de protecção ambiental.

Actuando de forma positiva na internalização das externalidades, ainda que com resultados diversos, as duas modalidades asseguram a redistribuição dos custos ligados à defesa do meio ambiente.

Outro aspecto relevante do imposto ambiental é a sua finalidade não sancionatória. Desde logo, porque foram pensados para situações lícitas, ainda que susceptíveis de serem alteradas no sentido da melhoria e preservação da qualidade ambiental, retraindo os efeitos danosos causados por actividades que, sendo legais, degradam o ambiente.

O Princípio do Poluidor-Pagador (PPP) tem, pois, uma natureza preventiva de carácter não sancionatório. Os impostos ambientais em sentido próprio são “*impostos extrafiscais proibitivos, na medida em que são estatuídos para contrariar determinados comportamentos dos contribuintes, sendo tanto mais eficazes quanto menor for a receita que*

---

<sup>41</sup> Soares, Cláudia Dias, *in* O Imposto Fiscal do Ambiente, 2002, Almedina, p.13.

*produzam*”.<sup>42</sup> Em termos económicos, imposto ambiental visa atribuir ao ambiente um preço, uma característica económica que anteriormente não tinha.

Com efeito, a degradação ambiental decorre de uma das falhas de mercado, a externalidade, correspondendo a externalidade ambiental a “*uma influência na satisfação pessoal do agente de actos do produtor fora da actividade normal de fornecimento de bens e de procura de mão-de-obra através de, por exemplo, emissões de fumos ou ruídos*”<sup>43</sup>

Do ponto de vista da teoria económica, foi a perspectiva de Pigou que contribuiu para uma solução tributária dos problemas das externalidades. Diante da dificuldade de quantificação dos prejuízos sociais marginais, base sugerida por este autor para a tributação, tem-se optado pela definição da quantidade de emissões como base de cálculo.

Os instrumentos de cariz fiscal colocados à disposição dos estados para actuarem ecologicamente são de duas ordens: Os instrumentos administrativos e os instrumentos económicos. Os instrumentos administrativos, igualmente qualificados de instrumentos de regulamentação e controlo são, por vezes, apontados como ineficientes, não incentivando os agentes económicos no sentido de reduzirem as emissões ou melhorarem a eficiência energética das suas produções. A imposição de equipamentos implica igualmente um custo elevado, atribuindo um carácter estanque às regras instituídas que não fomentam a inovação e criatividade dos agentes económicos.

Os instrumentos económicos partem da premissa de que o mercado desenvolverá “*a tentativa de nivelamento do prejuízo marginal da poluição com o benefício marginal das actividades poluentes*”<sup>44</sup>. O recurso a estes mecanismos visa tornar idênticos os custos marginais de redução de emissão de todos os agentes envolvidos. A possibilidade de, existindo quotas de emissão, estas serem transferidas de um produtor para

---

<sup>42</sup> Soares, Cláudia Dias, *in* O Imposto Fiscal do Ambiente, 2002, Almedina, p.19

<sup>43</sup> Lobo, Carlos Baptista, *ob. cit.*, p. 75. De acordo com o estudo desenvolvido por este autor, “*a causa da externalidade será a não representação no preço de mercado do custo correcto, já que este não reflecte a diferença entre custo marginal privado e custo marginal social*”.

<sup>44</sup> Carlos Baptista Lobo, *ob. cit.*, p. 79

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

outro, permite a este produtor adquirir os direitos de emissão do outro, no caso de aquele conseguir reduzir as emissões a um custo inferior.

O imposto especial formulado por Pigou<sup>45</sup>, a recair sobre o agente económico que exerça a actividade provocadora de danos a terceiros, alheios a essa actividade, procura “*façer coincidir o custo da produção do produto que originou a poluição com a globalidade do custo social a ele imputável, aumentando, assim, o seu preço e fazendo diminuir a sua procura*”.<sup>46</sup>

## **6- Os IEC enquanto tributos ambientais**

### **6.1- A tributação ambiental na União Europeia**

A reverência à tributação ambiental encontra previsão no Tratado da União Europeia. O artigo 175º do TUE, na redacção dada pela Cimeira de Nice, permite ao legislador comunitário adoptar, por unanimidade, disposições de natureza fundamentalmente fiscal para prosseguir os objectivos ambientais enunciados no artigo 174º.

O artigo 92.º do TUE consagra, de forma indirecta, o PPP, estabelecendo a proibição de concessão de subsídios por parte dos Estados Membros. Esta estatuição visa cercear as intervenções estaduais que consubstanciem ajudas, subsídios ou subvenções para eliminar contaminações, por serem da responsabilidade do poluidor.

O desenvolvimento sustentável ficou consagrado, como um dos principais objectivos da União Europeia, a partir da Cimeira da Terra, realizada no Rio de Janeiro, em 1992. O Tratado de Amesterdão (1997) formalizou este compromisso. Nos termos do artigo 6º do Tratado da Comunidade Europeia, “*As exigências em*

---

<sup>45</sup> A. C. Pigou, *in* The Economics of Welfare

<sup>46</sup> Carlos Baptista Lobo, *ob. cit.*, p. 80.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

*matéria de protecção do ambiente devem ser integradas na definição e execução das políticas e acções da comunidade (...) com o objectivo de promover o desenvolvimento sustentável?*

Outros importantes passos foram dados.

No Relatório do Conselho ECOFIN para a Cimeira de Nice, afirmava-se “*a reestruturação dos sistemas nacionais de impostos pode contribuir para uma melhor integração dos objectivos ambientais da política económica, respeitando a necessidade de eficiência económica. Uma transferência neutra para impostos ambientais pode, em particular, constituir um importante instrumento, entre outros, para melhorar a eficiência energética e para reduzir os gases efeito de estufa*”<sup>47</sup>.

Nas conclusões da Presidência do Conselho Europeu de Gotemburgo, em 15-16 de Junho de 2001, aponta-se, no que respeita ao sector dos transportes, para uma “*internalização total dos custos sociais e ambientais*”.

A Cimeira de Joanesburgo sobre o Desenvolvimento Sustentável Mundial, 2 a 4 de Setembro de 2002, representou outro marco, comprometendo-se a União Europeia, pelo Protocolo de Quioto a reduzir as suas emissões de CO<sub>2</sub> em 8%, no período entre 2010-2012 em relação aos níveis de 1990.

Com efeito, o Protocolo de Quioto previa um mecanismo flexível de comercialização de licenças de emissão. Neste sentido, a União Europeia, por forma a garantir os objectivos de redução de emissão de gases de efeito estufa, aprovou a Directiva 2003/87/CE, de 13 de Outubro, que cria o mecanismo de Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE), constituindo o primeiro instrumento de mercado intracomunitário de regulação das emissões de gases com efeito de estufa na União Europeia<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> Relatório ECOFIN, sobre ambiente e desenvolvimento sustentável, para o Conselho Europeu em Nice.

<sup>48</sup> A aplicação do regime CELE iniciou-se em 2005, tendo decorrido, desde então, dois primeiros períodos, respectivamente, de 2005 a 2007 e de 2008 a 2012, correspondendo, genericamente, ao período de implementação do Protocolo de Quioto. No essencial, o regime estabelecia, para o período inicial, a atribuição gratuita de licenças de emissão, a obrigação de monitorização, verificação e comunicação de emissões e a devolução de licenças no montante correspondente. A atribuição gratuita teve lugar através dos denominados planos nacionais de atribuição de licenças de emissão, aprovados pela Comissão Europeia. Mais recentemente, no contexto do Pacote Clima-Energia<sup>48</sup>, foi publicada a Directiva 2009/29/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Abril de 2009, que altera a Directiva 2003/87/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Outubro de 2003, a fim de melhorar e alargar o regime comunitário de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa. Esta

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Concomitantemente, a via fiscal prossegue, beneficiando de uma opinião pública europeia cada vez mais disponível para alterações da fiscalidade que preconizem a adopção de impostos ecológicos. Campanhas europeias apelam - quando não exigem – uma reforma fiscal ecológica na Europa: “*A Reforma Fiscal Ecológica não só produz resultados ambientais favoráveis, como é uma mudança fiscal global, que pode ter consequências económicas e sociais importantes. Todos os estudos mostram que a criação de postos de trabalho e o PIB seriam positivamente afectados por tal medida, e que o investimento em energia alternativa pode criar milhares de novos postos de trabalho*”<sup>49</sup>.

Por outro lado, a implementação de impostos verdes pressupõe o respeito pelos princípios da subsidiariedade e da neutralidade fiscal<sup>50</sup>. A neutralidade do imposto, designadamente, característica considerada fundamental pela Comissão Europeia, deve ser garantida pela redução de impostos e contribuições, destinados a incentivar os agentes económicos a investir na melhoria da eficiência energética e na limitação das emissões de dióxido de carbono.

## **6.2- O caso português**

O despertar de Portugal para as questões ecológicas foi, comparativamente a outros Estados desenvolvidos, bastante tardio, ao que não será alheio, certamente, o manifesto atraso industrial de uma economia arcaicamente agrícola.

Mas o papel do Estado não se restringe a funções de garantia da manutenção da ordem política e económica existente. A democracia económica e social “*exige*

---

directiva ficou designada por “nova directiva CELE”, disciplinando o quadro legal do CELE para o período a partir de 2013.

<sup>49</sup> European Environmental Bureau, “*Campanha para uma Reforma Fiscal Ecológica*”, Bruxelas, 2003.

<sup>50</sup>Neutralidade do sistema fiscal significa que o seu eventual rebalanceamento, isto é, uma alteração da estrutura da receita fiscal – deve manter inalterada a “carga” fiscal global, isto é, o montante total das receitas. Tomando como ponto de partida a carga fiscal em 2014, uma reforma do sistema fiscal em 2015 que respeite a aplicação do princípio da neutralidade fiscal significa que a carga fiscal total em 2015 deve manter o mesmo valor verificado no ano anterior. Cf. “Projecto de Reforma da Fiscalidade Verde”, p. 23, Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, 2014.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

*positivamente ao legislador a prossecução de uma política em conformidade com as normas concretamente impositivas da Constituição*".<sup>51</sup>

O Estado tem no sistema fiscal um dos principais e, em resultado da partilha ou transferência de soberania associado à integração europeia, dos poucos instrumentos para prosseguir as tarefas que a Constituição da República Portuguesa o incumbe. O imposto pode representar um mecanismo eficaz de defesa do Ambiente, pelo qual o Estado exerce "*funções preventiva, restauradora e promocional*"<sup>52</sup>, cumprindo atribuições consagradas pela Constituição.

O diploma que coroa o sistema jurídico português estabelecia, já anteriormente à 4.<sup>a</sup> Revisão Constitucional, um elenco de objectivos norteadores da actuação do Estado, dos quais constam o "*aproveitamento racional dos recursos*", nos termos prescritos na alínea *m*) do artigo 81.º da CRP, consagrando no actual texto que incumbe ao Estado "*assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida*".<sup>53</sup>

Os benefícios obtidos pela aplicação de impostos ambientais, sendo incomensuráveis no prisma da qualidade de vida das populações seriam, por outro lado, obnubilados pela perspectiva de redução do dinamismo económico, com a redução do crescimento do PIB e correspondente aumento do desemprego.

Esta análise economicista não nos convence. Ainda que se perspetive uma redução do crescimento económico, a realidade social não se confina ao mercado e à actividade económica, sendo intangíveis as consequências benévolas para a qualidade de vida das populações. Inversamente, reconhece-se hoje que a implementação de impostos ecológicos pode produzir um efeito dinâmico na economia, apelando à capacidade dinâmica dos agentes e à inovação tecnológica, para assumirem nessa nova economia um papel pioneiro e liderante. Por via da aplicação do Princípio da Neutralidade Fiscal, a incidência sobre o factor Trabalho pode ser aliviada, permitindo uma redução de custos deste factor e o previsível aumento dos postos de trabalho.

---

<sup>51</sup> Cf. Gomes Canotilho, in "Direito Constitucional e Teoria da Constituição", Coimbra, 1997, p.327

<sup>52</sup> Cláudia Dias Soares, in "O Imposto Fiscal do Ambiente"2002, Almedina, p.10

<sup>53</sup> Vide alínea h) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Reconheça-se, no entanto, que Portugal tem, em virtude dos critérios adoptados pela OCDE, uma significativa parcela das receitas fiscais obtidas por impostos relacionados com o ambiente. Impostos ligados ao ambiente, como sejam o Imposto Sobre Veículos (ISV), o Imposto Único de Circulação<sup>54</sup> (IUC) ou o Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) permitem, numa leve apreciação, chegar a essa aparente conclusão. O regime fiscal português tem, quando comparado com a média dos restantes países europeus, uma das maiores percentagens de tributação indirecta<sup>55</sup>.

O benevolente quadro contrasta, no entanto, com a ausência de tributação directa sobre o dióxido de carbono. Com efeito, em Portugal, e não obstante o Roteiro Nacional de Baixo Carbono 2050<sup>56</sup> prever a introdução de um imposto sobre o dióxido de carbono, a componente de carbono ainda não constitui base de incidência de um qualquer imposto sobre a energia, nem era objectivamente tida em conta no cálculo das taxas do ISP, servindo apenas de referência para a tributação automóvel<sup>57</sup>.

Paralelamente, o CELE foi aplicado em Portugal a partir de 2005, nos termos do Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro. O diploma em causa sofreu diversas alterações, na sequência de revisões ao regime do CELE operadas a nível comunitário. A aplicação deste regime não obsta, contudo, à promoção da tributação das emissões, designadamente nos sectores não abrangidos pelo

---

<sup>54</sup> Estes impostos sucederam ao Imposto Automóvel, Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto Sobre Produtos Petrolíferos e Imposto de Circulação e Camionagem.

<sup>55</sup> 41,6% em comparação com os 31% dos outros países europeus (OCDE, Revenue Statistics)

<sup>56</sup> A elaboração do Roteiro Nacional de Baixo Carbono (RNBC) foi determinada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 93/2010, de 26 de Novembro.

<sup>57</sup> O Projecto de Reforma da Fiscalidade Verde assinala positivamente o facto de “*também em sede de IUC, o CO2 ser uma parte da base tributável dos veículos tributados pela categoria B. A inclusão da componente ambiental no ISV e no IUC provocou um desvio de procura significativo para veículos mais eficientes, dadas as repercussões que tal medida trouxe ao nível dos preços de venda dos veículos e nas despesas anuais com o pagamento do IUC.*

*Em 2013, as emissões de CO2 dos veículos introduzidos no consumo representaram, em termos médios ponderados, 67,2% da base tributável do IUC dos veículos a gasolina e 50,5% da base tributável do IUC dos veículos a gasóleo. A percentagem da base tributável baseada nas emissões de dióxido de carbono cumpre já os valores sugeridos pela Comissão Europeia para 2010 (i.e. 50% da base tributável, COM(2005) 261 final, 5 de Julho de 2005) e apresenta uma preponderância crescente desde 2008, sendo, no entanto, essa dimensão ambiental do imposto afirmada apenas relativamente a uma parte dos veículos em circulação. Em 2013, o IUC médio ponderado dos veículos a gasolina foi de € 85,91/veículo e a componente CO2 representou 67,23%; enquanto o IUC médio ponderado dos veículos a gasóleo foi de € 114,26/veículo e a componente CO2 representou 50,55%”.*

referido regime<sup>58</sup>. Neste sentido, a eventual revisão da Directiva da Tributação da Energia poderá favorecer medidas deste tipo, tendo em conta que a Comissão Europeia propugna pela decomposição da tributação energética. A nível interno, tal implicaria alterar as taxas do ISP, adoptando duas componentes: “energia” e “CO2”.

Neste contexto, nasceu a proposta de reformulação da estrutura do ISP, através da criação de uma componente, designada “adicionamento”, de tributação do CO2, incidindo sobre os produtos sujeitos àquele imposto. Efectivamente, logo que endossado o Projecto de Reforma da Fiscalidade Verde ao Governo, o legislador aprovou a Lei da Fiscalidade Verde, publicada a 31 de Dezembro de 2014<sup>59</sup>. Este diploma introduziu diversas inovações no âmbito dos impostos especiais de consumo, entre as quais se destacam:

- a) Em sede de ISP, a criação de um adicionamento sobre as emissões de CO2, a acrescer às taxas em vigor, resultante da aplicação de uma taxa, calculada com base na “*média aritmética do preço resultante dos leilões de licenças de emissão de gases de efeito de estufa, realizados no âmbito do CELE*”, podendo o Governo fixar um valor mínimo, actualizado periodicamente, para a tonelada de CO2;
- b) A criação de uma contribuição sobre sacos de plástico leves, em relação à qual são aplicáveis as disposições previstas no CIEC, em particular em

---

<sup>58</sup> Neste sentido, vide Projecto de Reforma da Fiscalidade Verde, p. 71: “*por um lado, um imposto sobre as emissões de dióxido de carbono traduz uma aplicação do PPP e permite obter receitas públicas de forma mais justa e socialmente mais positiva do que a tributação do trabalho ou do investimento. Por outro lado, uma tal medida poderá justificar-se pela necessidade de sinalizar comportamentos a nível das opções energéticas e de investimento num sector onde uma intervenção regulatória inequívoca desse tipo está ausente, i.e. nos sectores fora do CELE, porquanto as instalações/actividades económicas não abrangidas pelo CELE não estão sujeitas a um sinal de ‘preço do carbono’ que lhes imponha especificamente e de forma visível custos sempre que as mesmas procedam à emissão de CO2, internalizando os custos que essas emissões geram para a sociedade, ao contrário do que já acontece no caso das instalações abrangidas pelo CELE, que suportam um custo de oportunidade e, nalguns casos, também um custo económico pela emissão de dióxido de carbono. Com base neste argumento, pode justificar-se, em sede de tributação do carbono, um tratamento diferenciado entre sectores CELE e sectores não-CELE*”.

<sup>59</sup> A Lei da Fiscalidade Verde foi aprovada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro, que procede à alteração das normas fiscais ambientais nos sectores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

matéria do regime dos sujeitos passivos, de regras de liquidação e de cobrança.

No que ao ISP respeita, a criação do novo adicionamento sobre as emissões de CO2 vem acrescer às medidas relacionadas com este imposto, designadamente o adicional para o Fundo Florestal Permanente. Coincidindo no efeito de aumento da carga fiscal do ISP, entendeu o legislador não proceder, desta vez, à consignação da receita. Com efeito, o adicional para o Fundo Florestal Permanente distingue-se essencialmente pela finalidade que lhe subjaz, “*a de obrigar os automobilistas a contribuir para o reflorestamento do país*”<sup>60</sup>.

Em conclusão, o recurso aos impostos, em particular aos impostos especiais de consumo, revela-se um instrumento fundamental para a prossecução de relevantes fins extrafiscais, como sejam a preservação do meio ambiente e a protecção do património ecológico inter-geracional. A este móbil acresce a aplicação do princípio da equivalência, consagrado no artigo 2.º do CIEC, através do qual se procura onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provoquem nos domínios da saúde, ambiente ou infra-estruturas viárias.

---

<sup>60</sup> Cf. Sérgio Vasques, *in* O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, Almedina, p. 642-643.

## II- PARTE PRÁTICA: A MECÂNICA DOS IEC

### 1- Incidência objectiva

A incidência objectiva dos impostos especiais de consumo encontra-se tipificada pelo direito comunitário, por força da Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008<sup>61</sup>, transposta para o direito nacional, como já vimos, através do CIEC. O código nacional “*estabelece o regime dos impostos especiais de consumo harmonizados pelo Direito Comunitário, considerando-se como tais:*

- a) O imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (LABA)<sup>62</sup>;*
- b) O imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP)<sup>63</sup>;*
- c) O imposto sobre o tabaco (IT)<sup>64</sup>.*

A identificação dos produtos sujeitos a IEC consta da Parte Especial do CIEC, cabendo a esta, no plano sistemático, desenvolver a disciplina própria de cada um dos impostos especiais de consumo. O recurso aos conceitos aduaneiros revela-se uma constante, certamente fruto da proximidade técnica e orgânica que o regime

---

<sup>61</sup> O artigo 1.º da Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, estabelece o âmbito de incidência objectiva nos seguintes termos: “impostos especiais de consumo que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados «produtos sujeitos a impostos especiais de consumo»:

- a) Produtos energéticos e electricidade, abrangidos pela Directiva 2003/96/CE;
- b) Álcool e bebidas alcoólicas, abrangidos pelas Directivas 92/83/CEE e 92/84/CEE;
- c) Tabaco manufacturado, abrangido pelas Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE e 92/80/CEE”.

<sup>62</sup> O imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas está regulado, no plano comunitário, pelas Directivas 92/83/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, 92/84/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas. Referência ainda ao Regulamento (CE) n.º 3199/93 da Comissão, de 22 de Novembro de 1993, relativo ao reconhecimento mútuo dos processos de desnaturação total do álcool para efeitos de isenção do imposto especial de consumo, e ao Regulamento (CE) N.º 110/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Janeiro de 2008, relativo ao à definição, designação, apresentação, rotulagem e protecção das indicações geográficas das bebidas espirituosas e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 1576/89, do Conselho.

<sup>63</sup> Cf. Directiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade. Esta directiva identifica os produtos energéticos de acordo com a respetiva classificação pautal.

<sup>64</sup> As Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE e 92/80/CEE foram objecto de codificação pela Directiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de Junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

destes produtos e a regulamentação aduaneira sempre revelaram<sup>65</sup>. É disto evidência a determinação da incidência objectiva dos impostos especiais de consumo através dos critérios de classificação de mercadorias previstos na Nomenclatura Combinada instituída pelo Regulamento (CEE) n.º 2658/87, de 23 de Julho, e respectivas actualizações e as regras gerais para a interpretação desta Nomenclatura, por remissão expressa do n.º 2 do artigo 5.º do CIEC.

No plano sistemático, o IABA assume primazia, incidindo sobre a cerveja, os vinhos, outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> A administração dos impostos especiais de consumo cabia, previamente à fusão operada pela criação a 1 de Janeiro de 2012 da Autoridade Tributária e Aduaneira, à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. No entanto, as competências relativamente à gestão e controlo dos impostos especiais de consumo traduziram a dinâmica do mercado interno, na medida em que a Direcção-Geral das Alfândegas era, à época, a entidade com experiência de controlo de fronteiras e, por conseguinte, mais apta a exercer as funções de controlo da circulação intracomunitária desses produtos, prescritas pela Directiva 92/12/CEE. Antes, cabiam igualmente à Inspeção-Geral de Finanças competências relativas ao Imposto sobre o Tabaco, ou à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos aspectos relevantes atinentes ao álcool e bebidas alcoólicas.

<sup>66</sup> O n.º 2 do artigo 66.º do CIEC define os produtos sujeitos a IABA: a) «Cerveja» todas as bebidas compreendidas no código da Nomenclatura Combinada (NC) 2203 e qualquer outro produto que contenha uma mistura de cerveja com bebidas não alcoólicas, abrangido pelo código NC 2206, desde que num caso e noutro o título alcoométrico adquirido seja superior a 0,5% vol.;  
b) «Vinho tranquilo» os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205, com excepção do vinho espumante, cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol.;  
c) «Vinho espumante» os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 10, 2204 2110, 2204, 2910 e 2205, cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 15% vol., que estejam contidos em garrafas fechadas por rolhas em forma de cogumelo fixadas por arames ou grampos, ou com uma sobrepressão derivada do anidrido carbónico em solução de, pelo menos, 3 bar;  
d) «Outras bebidas tranquilas fermentadas» os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, com excepção dos vinhos, da cerveja e das outras bebidas espumantes fermentadas, cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 10% vol., e ainda os de título alcoométrico superior a 10% vol., mas não a 15% vol., desde que, neste último caso, o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação;  
e) «Outras bebidas espumantes fermentadas» os produtos abrangidos pelos códigos NC 2206 00 31 e 2206 00 39, bem como os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 e 2205, com excepção dos vinhos, cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 13% vol. e ainda os que, tendo um título alcoométrico superior a 13% vol. mas inferior a 15% vol., resultem inteiramente de fermentação, que estejam contidos em garrafas fechadas por rolhas em forma de cogumelo, 43 fixadas por arames ou grampos, ou com uma sobrepressão derivada do anidrido carbónico em solução de, pelo menos, 3 bar;  
f) «Produtos intermédios» os produtos de título alcoométrico adquirido superior a 1,2 % vol. e igual ou inferior a 22% vol., abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, não incluídos nas alíneas anteriores;

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Seguidamente surge o ISP. No que respeita à incidência objetiva deste imposto, o artigo 88.º do CIEC mantém a solução de identificar os produtos energéticos de acordo com a respetiva classificação pautal, enunciando por sua vez que estão sujeitos a ISP:

- a) Os produtos petrolíferos e energéticos;
- b) Quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante;
- c) Os outros hidrocarbonetos, com excepção da turfa e do gás natural, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível;
- d) A electricidade abrangida pelo código NC 2716<sup>67</sup>.

---

g) «Álcool etílico» o líquido com teor alcoólico mínimo de 96% vol. a 20°C, obtido quer por rectificação após fermentação de produtos agrícolas alcoógenos, designado por álcool etílico de origem agrícola, com as características mínimas constantes do anexo I do Regulamento (CE) n.º 110/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Janeiro, quer por processo químico, designado por álcool etílico de síntese;

h) «Álcool etílico diluído» o líquido com teor alcoólico inferior a 96% vol. e superior a 70% vol. a 20°C, resultante da diluição do álcool etílico definido na alínea anterior, ainda que adicionado de substâncias e preparados aromatizantes;

i) «Destilado etílico» o líquido com teor alcoólico inferior a 96% vol. a 20°C, que não se enquadre nas alíneas anteriores, incluindo qualquer destilado de origem agrícola;

j) «Álcool etílico parcialmente desnaturado» o álcool a que se adicionaram, como desnaturante, substâncias químicas que o tornam impróprio para o consumo humano por ingestão;

l) «Álcool etílico totalmente desnaturado» o álcool a que foram adicionados em cada Estado-membro os respectivos desnaturantes, descritos no anexo ao Regulamento (CE) n.º 3199/93, da Comissão, de 22 de Novembro, com a redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (CE) n.º 2546/95, da Comissão, de 30 de Outubro;

m) «Bebidas espirituosas» os produtos compreendidos no código NC 2208 definidos nos termos do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 110/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Janeiro.

<sup>67</sup> A título de exemplo, ilustra-se nesta sede os produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a 1518:

- Óleo de soja e respetivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados (código NC 1507)

- Óleo de amendoim e respetivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados (código NC 1508)

- Azeite de oliveira (oliva) e respetivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados (código NC 1509)

- Outros óleos e respetivas frações, obtidos exclusivamente a partir de azeitonas, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados, e misturas desses óleos ou frações (código NC 1510)

- Óleo de palma e respetivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados (código NC 1511)

- Óleos de girassol, de cártamo ou de algodão, e respetivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados (código NC 1512)

- Óleo de coco (óleo de copra), de amêndoa de palmiste ou de babaçu, e respetivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados (código NC 1513)

- Óleos de nabo silvestre, de colza ou de mostarda, e respetivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados (código NC 1514)

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Finalmente, o artigo 101.º do CIEC dá corpo à incidência objectiva do Imposto sobre o Tabaco (IT). Nos termos do n.º 1 deste normativo legal, o imposto incide sobre o tabaco manufacturado, considerando-se como tal os seguintes produtos:

- a) Os charutos e as cigarrilhas;
- b) Os cigarros;
- c) Os tabacos de fumar, compreendendo estes o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e os restantes tabacos de fumar.

As definições de produtos de tabaco constantes do CIEC limitam-se a reproduzir os conceitos firmados pela Directiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de Junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados. Esta directiva assume um importante papel harmonizador, fixando os princípios gerais aplicáveis à “*estrutura e taxas dos impostos especiais de consumo a que os Estados-Membros sujeitam os tabacos manufacturados*”.

O legislador optou, pois, por restringir o âmbito do CIEC aos impostos que constituem objeto de conformação comunitária, divergindo assim de outros Estados membros que, no mesmo diploma legal, entenderam disciplinar outros impostos. Os casos de França e Espanha são, neste particular, paradigmáticos pela abrangência legislativa.

Em França, o *Code général des impôts* constitui mesmo o repositório legal de todos os tributos fiscais, codificando esta vasta temática, nele inclusivamente consagrando, no que aos impostos especiais de consumo diz respeito, aspetos iminentemente económicos, como sejam as regras relativas à produção e comercialização dos produtos sujeitos a gravames especiais.

---

- Outras gorduras e óleos vegetais (incluindo o óleo de jojoba), e respectivas fracções, fixos, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados (código NC 1515)

- Gorduras e óleos animais ou vegetais e respetivas fracções, parcial ou totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados ou elaidinizados, mesmo refinados, mas não preparados de outro modo (código NC 1516)

- Margarina; misturas ou preparações alimentícias de gorduras ou de óleos animais ou vegetais ou de fracções das diferentes gorduras ou óleos (código NC 1517)

- Gorduras e óleos animais ou vegetais e respetivas fracções, cozidos, oxidados, desidratados, sulfurados, soprados, estandolizados ou modificados quimicamente por qualquer outro processo, com exclusão dos da posição 1516 (código NC 1518).

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Por seu lado, através do código dos impostos especiais de consumo de Espanha<sup>68</sup> procurou-se disciplinar além dos impostos harmonizados a nível comunitário. A lei do país vizinho assume por objeto nove impostos distintos, almejando codificar num único acervo legal os impostos especiais de fabrico, por um lado, e o imposto sobre meios de transporte rodoviários, por outro.

Para alguns autores, todavia, a solução espanhola perde em coerência jurídica e sistemática, na medida em que o regime comum não será tão abrangente quanto o previsto para os tributos harmonizados<sup>69</sup>. Esta inferência mereceu, inclusivamente, foros de lei, na medida em que o Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, que originalmente codificou os impostos especiais de consumo, justificou a opção de os resumir às *accises* harmonizadas nos seguintes termos: “*compreende-se logo que estudadas as experiências de outras nações europeias, sejam a Itália ou a Espanha, nas quais se ensaiaram esforços de codificação mais abrangentes, juntando aos impostos especiais de consumo harmonizados outros que o não foram ainda, como os impostos sobre os veículos automóveis, sobre a electricidade ou sobre as embalagens descartáveis. Constatase, com efeito, que aquilo que aí se ganhou em extensão se perdeu de certo modo em coerência: porque os produtos sujeitos aos impostos harmonizados apresentam características comuns do ponto de vista físico e comercial*”<sup>70</sup>.

Note-se que o novo CIEC manteve o âmbito de incidência objectiva do seu antecessor, sendo a recente extensão à electricidade consequência da alteração efectuada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro<sup>71</sup>, a qual introduziu a alínea

---

<sup>68</sup> Aprovado pela *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales*.

<sup>69</sup> A opinião de Sérgio Vasques é particularmente contundente neste ponto: “*Basta uma primeira leitura da lei espanhola de 1992 para perceber a sua nota mais saliente: a lei é um texto ao qual falta uma estrutura coerente. De facto, o título preliminar com que abre o diploma, e que poderíamos pensar constituir o seu tronco comum, é composto por um artigo apenas, uma disposição de conteúdo doutrinário epigrafada de “natureza dos impostos especiais” (...). O legislador abalançou-se, portanto, à disciplina do conjunto dos impostos, mas logo se vê que o resultado não foi o mais feliz*” (Sérgio Vasques, *Os impostos Especiais de Consumo*, p 186,187).

<sup>70</sup> Não obstante o entendimento proclamado pelo longínquo legislador do CIEC de 1999, ainda recentemente foram insertas no Código previsões relativas à tributação de produtos que não constam do elenco de produtos sujeitos a impostos harmonizados, ainda que deles possam ser sucedâneos ou substitutos. Veja-se o caso da inclusão, no âmbito do Imposto sobre o Tabaco, da tributação do líquido contendo nicotina, em recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros electrónicos, operada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2015.

<sup>71</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2012.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

d) do n.º 1 do artigo 88.º daquele Código<sup>72</sup>. Estranhamente, este tardio alargamento à electricidade não se encontra conforme às obrigações do Estado Português face ao disposto na Directiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade, e que expressamente previa a sua transposição pelos Estados-membros até 31 de Dezembro de 2003. Com efeito, a partir de 1 de Janeiro de 2004, os níveis mínimos de tributação aplicáveis à electricidade deveriam ser os fixados no quadro C do anexo I daquela directiva. Ou seja, consoante forem empresas ou não, a electricidade deveria estar sujeita a uma tributação mínima de, respetivamente, 0,5 e 1 euros por MW/h, sem prejuízo de se aplicar à electricidade consumida nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira níveis de tributação inferiores ao referido, “*a fim de compensar os custos de transporte decorrentes do carácter insular e disperso destas regiões*”.

Apesar de a Directiva 2003/96/CE autorizar a República Portuguesa a aplicar isenções totais ou parciais do nível de tributação da electricidade até 1 de Janeiro de 2010, tal possibilidade não corresponde, naturalmente, a excluir a electricidade do âmbito de incidência do imposto, pelo que o mencionado aditamento ao artigo 89.º do CIEC permitiu, finalmente, pôr à longa situação de incumprimento face ao direito comunitário.

Recentemente, em 31 de Dezembro de 2014, o CIEC alargou o âmbito de incidência subjectiva a produtos que não constam do elenco da Directiva 2008/118/CE, abrangendo, em sede do IT, líquidos contendo nicotina, em recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros electrónicos, apesar de estes produtos não incorporarem qualquer tipo de tabaco.

---

<sup>72</sup> A alínea d) do n.º 1 do artigo 88.º do Código tem a seguinte redacção “d) A electricidade abrangida pelo código NC 2716”

## **2- Incidência subjectiva**

### **2.1- Os sujeitos passivos**

O sujeito passivo é “*a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável*”. É uma decorrência da personalidade tributária passiva que, por sua vez, concretiza um dos aspectos da personalidade jurídica. Em matéria tributária é, por conseguinte, a susceptibilidade de direitos e deveres tributários, ou, por outras palavras, de ser sujeito da obrigação fiscal.

No caso dos impostos especiais de consumo, encontramos como sujeitos passivos típicos o depositário autorizado e o destinatário registado.

São ainda sujeitos passivos:

- a) Na importação, a pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados;
- b) Em caso de venda judicial ou em processo administrativo, o arrematante;
- c) Na circulação, a regra é a da responsabilidade da pessoa que se tenha constituído garante da operação de circulação, mas em caso de irregularidade durante a circulação em regime de suspensão do imposto são igualmente contempladas “*todas as pessoas que tenham participado na saída irregular ou que tenham tido conhecimento da natureza irregular da mesma*”.
- d) Tratando-se de produção de produtos sujeitos a IEC, o sujeito passivo é a pessoa responsável pela produção, ou qualquer outra pessoa envolvida na sua produção, em caso de produção irregular.

O regime dos IEC prevê ainda outros sujeitos passivos para as diversas situações de irregularidade, nomeadamente qualquer outra pessoa envolvida em saída irregular do entreposto fiscal ou que retire ou por conta da qual sejam retirados os produtos. Em caso de detenção irregular o sujeito passivo é qualquer outra pessoa envolvida na sua detenção, bem como qualquer pessoa envolvida na entrada irregular dos produtos no território nacional.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Finalmente, são sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas que introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto, nas demais situações de irregularidade.

As mencionadas categorias permitem encontrar sujeitos passivos que respondam pelo pagamento do imposto. Em rigor, porém, a aplicação do conceito de sujeito passivo às situações de irregularidade poderá merecer alguns reparos científicos, estribados no argumento de que tais casos são susceptíveis de melhor enquadramento em sede de responsabilidade tributária.

Não obstante, a lei confere a possibilidade de se estender a responsabilidade tributária a entidades originariamente não integradas na relação jurídica tributária o que se afigura adequado face ao interesse público, mormente a preocupação de evitar fugas ao imposto.

Outro aspecto a merecer atenção é a introdução de uma regra geral de responsabilidade solidária por força das fontes comunitárias. Conforme prescreve o direito civil, a obrigação é solidária quando “*cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera*”, tendo aquele direito de regresso contra cada um dos co-devedores, na parte que a estes possa competir. Tendo-se verificado os pressupostos do facto tributário em relação a mais de uma pessoa, são todas responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária independentemente do facto que determinou a exigibilidade do tributo. Note-se que a solidariedade estava prevista apenas para a circulação em regime de suspensão do imposto o que poderia obstaculizar as prerrogativas do Estado enquanto credor.

Cumprido analisar com maior profundidade os sujeitos passivos típicos do regime dos impostos especiais de consumo, ou seja o depositário autorizado, o destinatário registado e o expedidor registado. Trata-se de operadores com estatuto próprio previsto pelo regime dos impostos especiais de consumo, sendo de salientar, desde logo, que apenas estes sujeitos passivos podem beneficiar do regime de suspensão do imposto.

## **2.2- O depositário autorizado**

Em lugar de destaque surge o depositário autorizado. Estatuto consagrado pelo direito comunitário, o depositário autorizado é a pessoa singular ou colectiva autorizada pelas autoridades competentes de um Estado-membro “*no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto*”.

A Directiva 2008/118/CE remete para cada Estado-membro a regulamentação em matéria de produção, transformação e detenção de produtos sujeitos a IEC, sob reserva do que a mesma possa dispor nessa matéria. É, pois, no direito nacional que se encontram estabelecidos os pressupostos e requisitos para a concessão do estatuto de depositário autorizado<sup>73</sup>. O legislador nacional faz depender a aquisição do estatuto da verificação de requisitos de carácter subjectivo por um lado, através nomeadamente da verificação da idoneidade fiscal do interessado e, por outro, de requisitos de carácter objectivo, mormente da autorização do entreposto fiscal.

No plano da idoneidade fiscal, são requisitos cumulativos para a concessão do estatuto os seguintes:

- a) Inexistência de dívidas tributárias ou contributivas em fase de cobrança coerciva, sem que haja reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial, oposição à execução ou pagamento em prestações com prestação de garantia.
- b) O comerciante em nome individual ou qualquer dos gerentes ou administradores, no caso de pessoa colectiva, não ter sido condenado por crime tributário ou por contra-ordenação tributária punível com coima igual ou superior a € 5.000, nos últimos cinco anos.

---

<sup>73</sup> Não obstante as atribuições conferidas a nível nacional, a Comissão apesentou recomendações na matéria (Cf. Recomendação da Comissão de 29 de Novembro de 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).

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Concomitantemente, a actividade económica principal deve consistir na produção, transformação, armazenagem ou comercialização de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, salvo quando a actividade económica do operador seja exclusivamente a prestação de serviços de armazenagem. Neste último caso, entende-se que a actividade de armazenagem é o bastante para a concessão do estatuto, admitindo-se que outras mercadorias distintas dos produtos sujeitos a IEC possam ser detidas pelo depositário autorizado, o que não dispensa, como se verá, os condicionalismos próprios destes produtos, nomeadamente a separação física e contabilística dos mesmos dentro do entreposto fiscal.

Sobre o requisito em causa, julga-se que com melhor propriedade se denomina por idoneidade administrativa, na medida em que traduz exigências num plano diverso da fiscalidade. A letra da lei parece conformar-se melhor com a referência ao exercício da profissão pelo depositário autorizado plasmada na directiva. Mas admitindo a prevalência fiscal deste requisito, levanta-se a necessidade de concretizar “*actividade económica principal*”, sendo que, no caso de sobreposição de actividades por um operador, é extremamente difícil a aferição de qual é, do ponto de vista fiscal, a actividade principal. A adopção do um critério fiscal para descortinar este requisito afigura-se sempre susceptível de reparo, quer porque decorre, em primeira linha, de elementos declarados pelo contribuinte no quadro das obrigações declarativas previstas nos códigos tributários, quer de um critério que releve os rendimentos declarado por actividade. Não parece sequer proporcional que o indeferimento da concessão do estatuto se possa estribar no facto de a actividade em causa não ser considerada a principal. Desde logo, em virtude de, tratando-se do pedido de estatuto, ser plausível e justificável que o interessado exerça já uma actividade económica, reconhecida por principal, que aquele legitimamente pode pretender paralelamente prosseguir. Uma aplicação rigorosa desta disposição por parte das autoridades pode inclusivamente estar sujeita ao crivo da inconstitucionalidade, atendendo designadamente ao disposto no artigo 61.º da CRP que consagra o direito à iniciativa privada, sem prejuízo de, no

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

plano comunitário, poder ainda ofender princípios fundamentais, na medida em que injustificadamente obste à liberdade de circulação de pessoas, serviços e de capitais.

Os requisitos de idoneidade fiscal *stricto sensu* resumem-se, por conseguinte, à inexistência de dívidas fiscais ou à Segurança Social ou à não condenação por crime tributário ou por contra-ordenação tributária.

Estas exigências legais encontram total justificação no facto de o estatuto de depositário autorizado conferir certas prerrogativas e privilégios de carácter fiscal que a Administração deve acautelar através da avaliação e do assaz escrutínio dos candidatos. A concessão desse estatuto privilegiado pressupõe, necessariamente, uma relação particular de confiança entre a Administração e o operador económico. Essa relação deve estar estribada em garantias, a prestar à Administração pelo operador, de que este cumprirá todos os requisitos legais específicos do regime ou estatuto que pretende usufruir, permitindo às autoridades, a todo o tempo, assegurar-se do cumprimento dos correspondentes deveres.

Com efeito, em entreposto fiscal podem permanecer sem restrições temporais ou prazos produtos susceptíveis de, a qualquer momento, serem transaccionáveis. O diferimento da prestação tributária assegura o aprovisionamento das empresas a um custo menor, aliviando a tesouraria dos operadores económicos que só terão de desembolsar o imposto num momento mais próximo da sua efectiva comercialização. Em particular, a possibilidade de o operador económico deter produtos sujeitos a imposto sem que este tenha sido pago, com os riscos de introdução fraudulenta desses produtos no mercado que a mera fruição do regime de suspensão do imposto acarreta, é o bastante para que as autoridades promovam medidas de carácter preventivo, como seja a criteriosa avaliação dos interessados.

Curiosamente, os crimes inibidores da actividade que a lei contempla reportam-se exclusivamente à não condenação, nos cinco anos precedentes, por crime tributário ou por contra-ordenação tributária punível com coima igual ou superior a € 5.000, do comerciante em nome individual ou qualquer dos gerentes ou administradores, no caso de pessoa colectiva. Inexplicavelmente, de fora ficam outros tipos penais

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

cuja apreciação seria porventura relevante, como a prática de crimes contra a economia ou a saúde pública, e que a lei já anteriormente contemplou, ou a condenação da pessoa colectiva, nos casos de infracções tributárias pelos quais esta possa directamente responder.

Por outro lado, no que respeita aos requisitos de carácter objectivo, o interessado depende da autorização e constituição de um entreposto fiscal. Com efeito, o estatuto de depositário autorizado só se materializa através de um espaço ou local onde a actividade se possa exercer.

O procedimento atinente à aquisição do estatuto de depositário autorizado depende de um pedido dirigido à estância aduaneira em cuja jurisdição estão situadas as respectivas instalações, efectuado mediante preenchimento de formulário disponibilizado no sítio da *Internet* da AT, acompanhado dos seguintes documentos:

- *Cópia do documento de licenciamento das instalações, quando exigível, bem como do registo do prédio na respectiva conservatória ou da correspondente inscrição matricial, ou, se for o caso, do respectivo contrato de arrendamento ou qualquer outro título que legitime a utilização das instalações para o exercício da actividade;*
- *Plano de produção anual previsível, com indicação das taxas de rendimento, no que se refere aos entrepostos fiscais de produção ou transformação, ou previsão de movimento anual médio por produto, quanto aos entrepostos fiscais de armazenagem;*
- Adicionalmente à documentação exigível a todas as actividades, são igualmente de apresentação obrigatória os documentos especialmente previstos para cada sector económico.

Na face de apreciação do pedido, comete-se à Administração maior celeridade e prontidão, determinando a lei que “*o cumprimento das obrigações fiscais se deve pautar por princípios de economia de custos, acessibilidade, simplicidade e celeridade de resposta*”. O texto preambular do CIEC destaca que “*também no domínio fiscal se aposta na utilização das novas tecnologias como meio para desburocratizar e simplificar, substituindo-se as vistorias e condicionamentos prévios para a constituição dos entrepostos fiscais por acções sistemáticas de fiscalização a posteriori e mecanismos de responsabilização efectiva dos operadores*”.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

São duas as principais diferenças face ao anterior procedimento legal. A primeira prende-se com a introdução de um prazo de 30 dias para análise e decisão, pela estância aduaneira competente, do mérito do pedido, dentro do qual o director da alfândega, reunidos os requisitos previstos na lei, deve comunicar ao interessado a constituição do entreposto fiscal, indicando ainda a data a partir da qual produz efeitos e o respectivo registo alfanumérico. A fixação deste prazo não teve certamente em devida conta o que para o entreposto aduaneiro se estabelece nesta matéria, atendendo que neste caso, o artigo 506.º das DACAC prevê 60 dias para que o requerente seja informado da concessão de autorização ou dos motivos de indeferimento do regime.

O incumprimento do referido prazo, contado a partir da data de apresentação do pedido na estância aduaneira competente, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso por via hierárquica ou contenciosa. Neste caso, o interessado tem à sua disposição os meios de defesa de direitos facultados pela lei, quer através do recurso hierárquico quer da tutela jurisdicional.

A segunda diferença respeita à citada substituição da vistoria prévia pela fiscalização *a posteriori*. Os efeitos desta disposição cingem-se, todavia, aos pedidos de constituição de entrepostos fiscais de armazenagem, na medida em apenas se estendeu a estes o que a lei já contemplava para os entrepostos fiscais de produção. Com efeito, face à redacção inicial do CIEC de 1999, a solução vigente constitui um corolário da alteração introduzida pela lei do Orçamento de Estado para 2007, e que então dispensou de vistoria prévia as instalações dos entrepostos fiscais de produção. Também aqui o regime aplicável aos entrepostos fiscais se afasta agora das regras dos entrepostos aduaneiros, em relação aos quais se mantém a exigência desse procedimento para que a autorização seja concedida.

Em substituição da vistoria prévia, a lei vem aventar a possibilidade de haver lugar a fiscalização *a posteriori*, nomeadamente para efeitos da eventual revogação da autorização.

No caso dos entrepostos fiscais de armazenagem, a autorização só produz efeitos após a prestação da garantia exigível.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

É de assinalar a dispensa de diversa documentação cuja apresentação era exigida conjuntamente com o pedido de constituição do entreposto fiscal. Neste campo, não restam dúvidas que a paulatina modernização administrativa começa a colher os frutos da aposta na informatização e na disponibilização de bases de dados.

Autorizada a constituição do entreposto fiscal, e, caso se trate de entreposto fiscal de armazenagem, na condição de ser prestada a garantia exigível, o interessado adquire o estatuto de depositário autorizado, sujeitando-se às seguintes obrigações:

- Manter actualizada, no entreposto fiscal, uma contabilidade das existências em sistema de inventário permanente, com indicação da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para o cálculo do imposto.

Na esteira do exigível para o entreposto aduaneiro<sup>74</sup>, presume-se que a contabilidade de existências deverá utilizar o inventário permanente com saldo à vista, por forma a evidenciar em qualquer momento a situação das mercadorias sujeitas ao regime de suspensão do imposto. Este aspecto é particularmente importante se se estiver presente que no entreposto fiscal é possível, em determinadas condições, a colocação de produtos sujeitos ao regime de entreposto aduaneiro, bem como a entrada de produtos já introduzidos no consumo, tornando-se indispensável a inequívoca aferição e destrinça de todos e quaisquer produtos, bem como do respectivo estatuto jurídico.

Outro aspecto que denota especificidade face às obrigações fiscais em geral é o facto de a contabilidade de existências estar adstrita ao entreposto fiscal ao invés, como constitui a regra, da respectiva centralização na sede da empresa ou, com maior precisão, no domicílio fiscal do depositário autorizado.

- Introduzir os produtos no entreposto fiscal e inscrevê-los na contabilidade de existências, no termo da circulação em regime de suspensão do imposto.

- Prestar-se aos varejos e outros controlos determinados pela autoridade aduaneira;

---

<sup>74</sup> A legislação aduaneira prevê que a contabilidade de existências deve, em qualquer momento, apresentar a situação actual das existências de mercadorias sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro. O depositário deve entregar à estância de controlo, nos prazos fixados pelas autoridades aduaneiras, uma relação dessas existências (cf. Artigo 529 n.º 1 das DACAC).

- Comunicar a nomeação ou a substituição de gerentes ou administradores, bem como qualquer alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto;
- Cumprir os demais procedimentos prescritos pela autoridade aduaneira.

As relações entre o estatuto de entreposto fiscal e de depositário autorizado são, ainda que estreitas, susceptíveis de decomposição e tratamento autónomo. Note-se que a titularidade dos entrepostos fiscais é concedida aos depositários autorizados, os quais se definem, como já vimos, como as pessoas titulares de entreposto fiscal. No entanto, se a existência de (pelo menos um) entreposto fiscal constitui um requisito essencial, de cariz objectivo, para a sustentação jurídica do estatuto de depositário autorizado, nada indica, à partida, que o depositário esteja inibido de transferir para um novo titular os poderes jurídicos relativos ao entreposto. Nestes casos, porém, e porque os estatutos fiscais em causa dependem de autorização administrativa, a alteração de titularidade implica sempre a verificação dos pressupostos pela Administração, com as seguintes consequências:

- A concessão do estatuto ao novo titular, ou
- A transferência do entreposto fiscal para um depositário autorizado previamente constituído, ao qual será atribuído necessariamente um número de identificação fiscal diferente, associado ao novo titular.

Por conseguinte, ainda que o entreposto fiscal permaneça fisicamente inalterável, a alteração da titularidade demanda que seja formal e juridicamente constituído um “novo” entreposto fiscal.

### **2.3- O destinatário registado**

O destinatário registado constitui, de acordo com a definição comunitária, *“a pessoa singular ou colectiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão e nas condições estabelecidas no presente Código, a receber, não podendo deter nem expedir, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão do imposto”*.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Enquanto sujeito passivo, o destinatário registado é responsável pelas obrigações declarativas mesmo em relação a produtos dos quais não seja proprietário. O novo estatuto, consagrado pela Directiva 2008/118/CE, substituiu definitivamente o operador registado, estabelecendo o legislador nacional que os operadores registados cujas autorizações foram concedidas ao abrigo do Código anterior adquirem automaticamente o estatuto de destinatário registado.

À semelhança do depositário autorizado, a aquisição do estatuto de destinatário registado está dependente da verificação de diversos requisitos legais, em particular a idoneidade fiscal do interessado, sendo cumulativamente indispensável que:

- A actividade económica principal consista na comercialização de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo;
- O comerciante em nome individual ou qualquer dos gerentes ou administradores, no caso de pessoa colectiva, não ter sido condenado, nos 5 anos precedentes, por crime tributário ou por contra-ordenação tributária punível com coima igual ou superior a € 5 000;
- Inexistência de dívidas tributárias ou contributivas.

O pedido deve ser apresentado na estância aduaneira competente, considerando-se esta a alfândega em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do operador económico. Aqui as regras de atribuição de competência são diversas das estabelecidas para o depositário autorizado, para o qual se fixou, em detrimento do domicílio fiscal, como elemento de conexão o local das instalações do entreposto fiscal.

Recebido o pedido, a Administração deve, no prazo de 30 dias, comunicar ao interessado a autorização ou o indeferimento do pedido, indicando, no primeiro caso, a data a partir da qual produz efeitos e o respectivo registo alfanumérico. Findo o prazo sem que a estância competente se tenha pronunciado, presume-se o indeferimento do pedido para efeitos de recurso hierárquico ou contencioso.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Para além dos requisitos legais fixados, cuja verificação é igualmente exigível na manutenção do estatuto, o destinatário registado está sujeito ao cumprimento das seguintes obrigações:

- Prestar uma garantia que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que lhe sejam destinados;
- No termo da circulação, cumprir as formalidades aplicáveis à introdução no consumo em território nacional;
- Comunicar a nomeação ou a substituição de gerentes ou administradores, bem como qualquer alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto;
- Prestar-se a qualquer controlo que permita à autoridade aduaneira certificar-se da recepção efectiva dos produtos.

Afastando-se do previsto na directiva, o CIEC não exige que, logo após o termo da circulação, o destinatário inscreva na sua contabilidade os produtos recebidos em regime de suspensão do imposto, bastando o cumprimento das formalidades aplicáveis à introdução no consumo. Neste sentido, não podendo o destinatário registado deter os produtos em regime de suspensão do imposto, a recepção efectiva determina a introdução no consumo dos mesmos, com a consequente exigibilidade do imposto, devendo a respectiva declaração ser processada até ao final do dia útil seguinte.

A autorização pode ser também concedida de forma temporária, ficando, neste caso, o destinatário registado temporário limitado a uma quantidade específica de produtos, a um único expedidor e a um período de tempo determinado. A autorização temporária substitui o operador não registado, figura que se encontrava habilitada a receber, a título ocasional, produtos sujeitos a IEC, devendo pagar o imposto no momento da recepção desses produtos. O destinatário registado temporário está agora devidamente inserido no sistema dos impostos especiais de consumo, cumprindo as suas obrigações declarativas através dos sistemas informatizados disponibilizados pela Administração.

## **2.4- O expedidor registado**

Com vista a contemplar a circulação de produtos, em regime de suspensão do imposto, de um local de importação para um destino autorizado, a Directiva 2008/118/CE introduziu o novo estatuto de expedidor registado, ou seja “*a pessoa singular ou colectiva autorizada pela autoridades competentes do Estado membro de importação, no exercício da sua profissão e nas condições estabelecidas por essas autoridades, a expedir exclusivamente produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto na sequência da introdução em livre prática nos termos do artigo 79.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92*”.

O expedidor registado surge, nos termos evidenciados, como a solução para uma omissão legal das regras de circulação dos produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, na medida em que, à luz da Directiva 92/12/CEE, desembaraçadas e introduzidas em livre prática as mercadorias, a operação de circulação entre o local de importação e o entreposto fiscal efectuava-se, ainda assim, ao abrigo das regras e documentação aduaneiras, sem que houvesse uma garantia prévia que cobrisse os riscos inerentes à eventual introdução irregular no consumo.

A esta preocupação não ficou indiferente o legislador comunitário que, em sede da Directiva 2008/118/CE, considerou que “*importa estabelecer disposições relativas ao estatuto da pessoa autorizada a expedir – mas não autorizada a deter – os produtos do referido local de importação*”. A directiva reserva à nova figura estatutária a possibilidade de expedir, em regime de suspensão, produtos sujeitos a IEC importados, com destino a um entreposto fiscal ou a um destinatário registado. Assim, por exemplo, um depositário autorizado que pretenda receber determinado produto sujeito a IEC, proveniente do local da sua importação e na sequência da introdução em livre prática, deverá socorrer-se de um operador económico detentor do estatuto de expedidor registado ou, alternativamente, constituir-se como tal, acumulando neste último caso os dois estatutos fiscais.

Por ocasião da transposição da directiva, o legislador nacional terá optado por aplicar restritivamente o novo estatuto, no sentido em que o expedidor registado, sediado em Portugal, está habilitado a expedir produtos com destino a um entreposto fiscal, a um destinatário registado ou a um destinatário isento, mas nestas duas últimas situações apenas se os destinatários estiverem sediados noutra Estado-membro. Exemplificando, o expedidor pode realizar um movimento de produtos sujeitos a IEC do local de importação para qualquer entreposto fiscal de armazenagem, mas já não o poderá fazer com destino a um destinatário registado ou isento situado no território nacional. Não resultando expressamente da lei, ainda assim se deverá admitir a expedição caso os destinatários se situem nas Regiões Autónomas da Madeira ou dos Açores e o local de importação se situe no continente, ou vice-versa, por aqui se tratar de espaços com fiscalidade diferenciada. Considerando que a harmonização das regras aplicáveis à circulação nacional ou intra-comunitária constitui um objectivo desejável, justificava-se que o legislador fosse mais além e permitisse estes casos de expedição, à semelhança do que se prevê quanto à circulação, em regime de suspensão do imposto, entre um entreposto fiscal e um destinatário registado, mesmo que ambos se situem no território nacional.

As regras aplicáveis à aquisição do estatuto de expedidor registado em pouco diferem das estabelecidas para o destinatário registado, estando, não obstante, o interessado dispensado, aparentemente, de comprovar quaisquer requisitos específicos quanto à sua actividade económica.

## **2.5- Manutenção e revogação dos estatutos**

À semelhança da concessão dos estatutos, a Directiva 2008/118/CE remete as matérias relativas à sua manutenção e revogação para as autoridades dos Estados-

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

membros<sup>75</sup>. Com efeito, a revogação da autorização que confere determinado estatuto fiscal constitui, na esteira da tradição administrativista, uma prerrogativa da Administração.

Sem prejuízo da revogação a pedido do titular, ao director da alfândega está cometida a decisão de revogar a autorização, elencando a lei algumas das situações susceptíveis de a fundamentar. Denote-se, pois, que a enumeração não é exaustiva, consubstanciando uma norma de carácter exemplificativo e não taxativo, como se depreende da utilização pelo legislador do advérbio “*nomeadamente*”. Trata-se de uma regra aberta, permitindo abranger ou a dar cobertura aos casos que, pela sua natureza ou similitude, se possam enquadrar no âmbito de aplicação da mencionada norma. Assim, apesar de não constarem no corpo do artigo que versa sobre a revogação, o incumprimento das obrigações específicas de cada operador ou a não verificação dos requisitos legais exigíveis para a sua constituição ou manutenção são situações paradigmáticas e ilustrativas dos fundamentos para a revogação do estatuto fiscal.

Não se trata, por certo, de um poder discricionário do director da alfândega, atendendo que “*para haver discricionarieidade é necessário que a lei atribua à Administração o poder de escolha entre várias alternativas diferentes de decisão, que o espaço de escolha entre duas decisões contrariamente opostas (v.g., conceder ou não uma autorização), quer entre várias decisões á escolha numa relação disjuntiva (v.g., nomeação de um funcionário para um determinado posto de uma lista nominativa de cinco)*”<sup>76</sup>. Neste sentido, a lei não contemporiza com qualquer escolha que respeite o seu fim, “*antes deliberadamente pretende e espera que seja procurada e perfilhada aquela que, ponderados todos os factos e as circunstâncias que apenas in concreto podem ser descobertos, e observados os imperativos que decorrem dos princípios de proporcionalidade, da igualdade, da boa fé e da imparcialidade, o órgão administrativo tiver por ajustada*”. A

---

<sup>75</sup> Não obstante as competências nacionais, a Comissão recomenda que a autorização possa ser anulada ou revogada, nomeadamente, nos seguintes casos:

- não cumprimento das obrigações decorrentes da autorização,
- provisão insuficiente da garantia requerida,
- não observância repetida das disposições em vigor,
- participação em actividades criminosas,
- evasão ou fraude fiscal.

<sup>76</sup> Freitas do Amaral, in Curso de Direito Administrativo, Vol. II, Almedina, p 79.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Administração deve procurar o que “*é de direito, o que é conveniente e o que é a medida justa no caso concreto, por modo a empenhar a sua responsabilidade e a sua melhor consciência*”, ou, por outras palavras, a “*melhor solução para a satisfação do interesse público de acordo com os princípios jurídicos de actuação*”. Assim, ainda que no exercício desta competência se verifiquem alguns aspectos de discricionariedade, nomeadamente quanto à avaliação dos factos e interesses relevantes para a decisão<sup>77</sup>, a decisão do director da alfândega deve ser exercida dentro dos limites que a lei imponha ou, através da auto-vinculação, dentro dos limites que a Administração se tenha imposto, caso esta estabeleça sobre a matéria doutrina administrativa.

A revogação oficiosa deve ser notificada ao titular do estatuto através de carta registada, após audição prévia nos termos legais.

Na esteira das precedentes disposições comunitárias, a Directiva 2008/118/CE confere aos Estados-membros a regulamentação da produção, transformação e detenção de produtos sujeitos a IEC, reconhecendo às autoridades nacionais o “*direito de estabelecer*”<sup>78</sup>, sob reserva do disposto na directiva, as condições de autorização de um entreposto fiscal.

A este propósito, refira-se que a LGT tem por objecto a regulação das relações jurídico-tributárias, definindo o seu artigo 1.º que relações jurídico-tributárias são as estabelecidas entre a administração tributária, agindo enquanto tal, e as pessoas singulares, colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas. Por sua vez, o artigo 30.º da LGT define o objecto da relação jurídica tributária, enumerando as situações que a integram: “*a) O crédito e a dívida tributários; b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; d) O direito a juros compensatórios; e) O direito a juros indemnizatórios.*”

---

<sup>77</sup> Freitas do Amaral identifica alguns aspectos que podem ser abrangidos pela discricionariedade: 1) O momento da prática do acto; 2) A decisão de praticar ou não certo acto administrativo; 3) A determinação dos factores e interesses relevantes para a decisão; 4) A determinação do conteúdo concreto da decisão a tomar; 5) A forma adoptar para o acto administrativo; 6) As formalidades a observar na preparação ou na prática do acto administrativo; 7) A fundamentação ou não da decisão; 8) A faculdade de apor, ou não, no acto administrativo condições, termos, modos e outras cláusulas acessórias).

<sup>78</sup> Cf. artigo 16.º da Directiva 2008/118/CE.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Neste objecto são compreendidos os direitos e obrigações que possam resultar, quer do lado do sujeito passivo quer do lado do sujeito activo, afigurando-se que os actos e procedimentos relativos à constituição, manutenção ou revogação dos estatutos fiscais se desenrolam no distinto campo das relações administrativas. Fundadas no Direito Administrativo, as relações jurídicas que neste âmbito se desenvolvem influem e condicionam as relações jurídico-tributárias, prévia, posteriormente ou decurso destas, sem que com elas se confundam ou façam parte. Sem embarcar na controvérsia sobre a natureza jurídica das regras processuais, ou - com mais propriedade - do procedimento em matéria de autorização ou revogação dos estatutos, o legislador remete, na ausência de disposições próprias, para o regime e doutrina do Código de Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável por força da alínea *b*) do n.º 2 da LGT.

Destacamos, finalmente, as consequências do não pagamento atempado do imposto. Efectivamente, o pagamento do imposto devido constitui uma importante obrigação dos operadores económicos com estatuto fiscal IEC. O seu incumprimento acarreta, inclusivamente, para além das cominações gerais, graves sanções administrativas. Com efeito, “*em caso de mora, o devedor só pode proceder a novas introduções no consumo após o pagamento ou a constituição de garantia das importâncias em dívida (...)*”<sup>79</sup>. Diversamente, a lei anterior impunha que a Administração “*só poderá permitir a introdução no consumo de outros produtos sujeitos a IEC após o pagamento ou a constituição de garantia das importâncias em dívida (...)*”.

A principal diferença entre as duas redacções reside na transferência do ónus de iniciativa da Administração para o operador económico. Nos termos da lei em vigor, a introdução no consumo de novos produtos, sem que seja pago o imposto em dívida ou prestada garantia, poderá, porventura, constituir uma violação das formalidades legalmente exigíveis nesta matéria, prevista e punida enquanto infracção fiscal, sem que isso implique ou exija uma intervenção das autoridades no sentido de impedir novas introduções no consumo.

---

<sup>79</sup> Cf. o disposto no n.º 1 do artigo 13.º do CIEC.

Consagra-se, assim, o entendimento de que a suspensão da actividade extravasava a cominação legal, por se revelar extremamente gravosa para os operadores económicos. A ilustrar, veja-se o caso de uma empresa cuja viabilidade económica esteja dependente de certo negócio, mas que não o podia concretizar por estar inibida de realizar introduções no consumo. Por outro lado, constitui fundamento de decisão oficiosa da revogação do estatuto IEC o não pagamento do imposto decorridos 30 dias sobre o fim do prazo de pagamento. Assim, no decorrer deste prazo, a Administração está apta a acompanhar e avaliar a actuação do operador por forma a assegurar o pagamento do imposto em falta ou a evitar o agravamento da dívida, estando, no limite, habilitada a revogar o estatuto. Neste ponto, não se precisa invocar o brocardo latino “*Cui licet quod est plus, licet utique quod est minus*” ou seja, “*quem pode o mais pode o menos*”, para reconhecer a utilidade de um mecanismo que, sem revogar expressamente o estatuto IEC, assegure a sua suspensão temporária.

### **3- A produção e armazenagem em regime de suspensão**

#### **3.1- O entreposto fiscal**

As actividades de produção e armazenagem, em regime de suspensão de imposto, de produtos sujeitos a IEC só podem ter lugar num local autorizado pelas autoridades, para esse fim, designado por entreposto fiscal. Neste sentido, deverá entender-se por entreposto fiscal “*o local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto*”, nas condições que a lei estabeleça.

Apesar da origem comunitária do conceito, o entreposto fiscal encontra fortes raízes no direito aduaneiro, partilhando com o entreposto aduaneiro muitas das soluções jurídicas. Na actualidade, fruto da integração europeia e em particular da

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

união aduaneira, as regras aplicáveis ao entreposto aduaneiro constam do CAC, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho. O regime de entreposto aduaneiro<sup>80</sup> constitui um regime aduaneiro suspensivo, em virtude de as mercadorias não comunitárias submetidas a este regime não *estarem sujeitas à aplicação dos direitos de importação, das medidas de política comercial bem como do IVA e dos IEC.*

Do mesmo modo, o entreposto fiscal permite a aplicação do regime de suspensão dos impostos especiais, diferindo a exigibilidade do imposto enquanto estiver submetido a esse regime. No entanto, enquanto o entreposto aduaneiro alberga mercadorias não comunitárias<sup>81</sup>, sem que fiquem sujeitas a direitos de importação nem a medidas de política comercial, os produtos sujeitáveis a entreposto fiscal são, em regra, produtos fabricados na Comunidade ou já introduzidos em livre prática. Por outro lado, contrariamente ao entreposto aduaneiro, em geral aplicável a qualquer tipo de mercadoria, o entreposto fiscal destina-se exclusivamente a produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, tais como previstos na Directiva 2008/118/CE, não estando previsto qualquer regime de suspensão para outro tipo de produtos.

Divergindo do seu homónimo aduaneiro, no entreposto fiscal não se verifica a distinção entre entreposto público ou privado, sendo que por entreposto público se entende: *“qualquer entreposto aduaneiro utilizável por qualquer pessoa para a armazenagem de*

---

<sup>80</sup> Por entreposto aduaneiro pode considerar-se um regime de suspensão e aduaneiro económico previsto na legislação aduaneira, ao qual se pode sujeitar mercadorias de importação. Noutro sentido, o artigo 98.º do CAC define por entreposto aduaneiro *“qualquer local aprovado pelas autoridades aduaneiras e sujeito ao seu controlo, onde as mercadorias podem ser armazenadas nas condições fixadas”*. Por isto, não há incongruência em dizer, nos termos do n.º 1 do referido artigo 98.º, que o *“regime de entreposto aduaneiro permite a armazenagem num entreposto aduaneiro”*, consoante nos reportemos, respectivamente, ao regime jurídico ou ao espaço físico.

<sup>81</sup> Nos termos do CAC, às mercadorias é conferido o estatuto de mercadorias comunitárias nos seguintes casos:

- Inteiramente obtidas no território aduaneiro da Comunidade, sem incorporação de mercadorias importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da Comunidade.
- Importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da Comunidade e introduzidas em livre prática,
- Obtidas no território aduaneiro da Comunidade, através das mercadorias supra referidas.

São consideradas não comunitárias, as demais, designadamente as mercadorias sujeitas no território aduaneiro da Comunidade a um regime aduaneiro suspensivo ou económico.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

*mercadorias*<sup>82</sup> e por entreposto privado se deverá entender: “qualquer entreposto reservado à armazenagem de mercadorias pelo depositário”. Neste ponto, o estatuto de depositário autorizado queda-se por responsabilizá-lo, enquanto sujeito passivo, pelas obrigações de declaração, “mesmo relativamente a produtos de que não seja proprietário”.

Na senda comunitária, o legislador nacional adoptou o mesmo conceito de depositário autorizado para designar o titular de entrepostos fiscais de produção quer de armazenagem. Paradoxalmente, nenhuma referência parece haver quanto a entrepostos fiscais de transformação, apesar de esta actividade se encontrar prevista no âmbito estatutário do depositário, salvo no singular caso dos locais de produção dos biocombustíveis que a lei expressamente considera entrepostos fiscais de transformação.

Neste âmbito, outra dissemelhança afasta o entreposto fiscal do entreposto aduaneiro: prende-se com a prossecução das actividades de fabrico de produtos sujeitos a IEC nos entrepostos fiscais de produção, exercício do qual estão arredados os entrepostos aduaneiros, por intrinsecamente a sua função se esgotar na armazenagem de mercadorias.

No direito espanhol, sem embargo das regras comunitárias, subsiste a distinção terminológica para caracterizar e definir as condições específicas de ambas as actividades, mantendo-se o conceito tradicional de “*fábricas*” e de “*depósitos fiscales*”, consoante se pretenda referir, respectivamente, a entrepostos fiscais de produção ou a entrepostos fiscais de armazenagem. O conceito de “*depositario autorizado*” é

---

<sup>82</sup> De acordo com o artigo 525.º das DACAC, os entrepostos aduaneiros públicos são classificados do seguinte modo:

- a) Sob a responsabilidade do depositário: tipo A;
- b) Sob a responsabilidade do depositante: tipo B;
- c) Cujas gestões sejam asseguradas pelas autoridades aduaneiras: tipo F;

Por outro lado, os entrepostos privados sob a responsabilidade do depositário que se identifica com o depositante, sem que seja necessariamente o proprietário das mercadorias são classificados do seguinte modo:

- a) No caso em que a introdução em livre prática se efectue segundo o procedimento de domiciliação e possa basear-se na espécie, no valor aduaneiro e na quantidade das mercadorias no momento da sua sujeição ao regime: tipo D;
- b) No caso em que se aplique o regime, sem que as mercadorias sejam armazenadas num local aprovado como entreposto aduaneiro: tipo E;
- c) Caso não se aplique nenhuma das situações específicas atrás referidas: tipo C.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

aplicável, no país vizinho, para denominar, com carácter geral, qualquer uma das figuras mencionadas.

Outra distinção oportuna prende-se com a previsão, em sede do Código do IVA (CIVA), de entrepostos não aduaneiros. Nos termos do artigo 15.º do CIVA, estão isentas de imposto as seguintes operações, desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto os bens se mantenham na respectiva situação:

- A importação de bens e a sua colocação em regime de entreposto não aduaneiro;
- A transmissão de bens que se destinem a ser colocados nesse regime.

Finalmente, o Código do IVA considera entrepostos não aduaneiros os seguintes:

- “a) Os locais autorizados nos termos do artigo 21.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, relativamente aos bens sujeitos a impostos especiais de consumo;*
- b) Os locais autorizados de acordo com a legislação aplicável, relativamente aos bens não abrangidos pelo disposto na alínea anterior”.*

No caso da alínea *a)* do n.º 3 do artigo 15.º do CIVA estão abrangidos os entrepostos fiscais, reportando-se aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Já quanto à alínea *b)*, estamos perante uma norma aberta susceptível de acolher um amplo conjunto de bens, mas que, em virtude de não ter merecido desenvolvimento posterior, está presentemente destituída de âmbito e aplicação.

Assim, são entrepostos não aduaneiros em matéria de IVA os entrepostos fiscais aprovados ao abrigo do CIEC, pelo que os bens só mantêm a isenção prevista no artigo 15.º enquanto permanecerem em entreposto fiscal. *As isenções consignadas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 15.º consubstanciam-se, de facto, numa suspensão de imposto que virá a ser exigido aquando da saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro, por quem os faça sair, em conformidade com o previsto no n.º 6 do mesmo artigo.*<sup>83</sup>

Por outro lado, ainda que, durante a circulação, os bens beneficiem do regime de suspensão do IEC, ao abrigo do Código dos IEC, não existe qualquer paralelismo

---

<sup>83</sup> Cf. Informação Vinculativa da AT, de 15/12/2011, in:  
“<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/23773C8B-53EE-4141-AB7D-2FC2710B4CEB/0/INFORMA%C3%87%C3%83O.2730.pdf>”

em sede do IVA, pelo que este imposto é devido e exigível à saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro, isto é, do entreposto fiscal, conforme dispõe o n.º 6 do artigo 15.º do Código do IVA. Neste sentido, o IVA deve ser liquidado aquando da saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro, independentemente de tal saída significar a sua transmissão ou a mera transferência para um local que não tenha o mesmo estatuto que o anterior.

### **3.2- Garantias**

Aspecto que assume particular relevo na concretização e exequibilidade do regime de suspensão de imposto é o da prestação de uma garantia financeira junto da Administração, tendo em vista acautelar o imposto potencialmente exigível pelo sujeito passivo.

A Directiva 2008/118/CE dá nota desta preocupação, reconhecendo a necessidade de ser prestada uma garantia destinada “*a salvaguardar o pagamento do imposto especial de consumo em caso de não apuramento da circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo*”. Neste sentido, os Estados-membros devem exigir uma garantia, que deverá ser constituída pelo depositário autorizado de expedição ou pelo expedidor registado ou, se o Estado-membro de expedição o autorizar, por outra pessoa envolvida na circulação, nas condições fixadas pela Administração.

Naturalmente, não se limitando o regime de suspensão à circulação de produtos sujeitos a IEC, a exigência de prestação de garantia pode estender-se às situações quer de produção, quer de armazenagem dos produtos em suspensão de imposto. Todavia, estes últimos dois casos reportam-se a realidades cujos efeitos se restringem, pela sua natureza estática, ao Estado-membro onde a produção ou armazenagem tem lugar, pelo que a este competirá definir se sujeita as actividades em questão à prestação de uma garantia prévia.

Remete-se, pois, para os Estados-membros a decisão de fixar uma garantia para as actividades de produção e armazenagem, caucionando-a expressamente nos termos

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

do n.º 2 artigo 16.º da Directiva. O depositário autorizado pode ser obrigado, se necessário, a constituir uma “*garantia destinada a cobrir os riscos inerentes à produção, à transformação e à detenção dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo*”, acrescentando a directiva que as condições aplicáveis à garantia “*são estabelecidas pelas autoridades competentes do Estado-membro que autoriza o entreposto fiscal*”.

Na senda do CIEC de 1999, o legislador manteve a obrigação de ser prestada uma garantia por todos os interessados em obter o estatuto de depositário autorizado, mediante a constituição de entreposto fiscal de armazenagem. Por outras palavras, mantém-se a dispensa de prestação de garantia para os entrepostos fiscais de produção ou transformação. Trata-se, podemos afirmá-lo, de uma opção do legislador nacional, cometido de preocupações extrafiscais, na medida em que não se vislumbra menor risco na actividade de fabrico dos produtos sujeitos a IEC que na sua armazenagem ou transporte. Compreende-se que a armazenagem confere ao depositário autorizado a capacidade de dispor indefinidamente ou por tempo incerto de quantidades fiscalmente relevantes de produtos sujeitos a IEC. Todavia, esta prerrogativa aplica-se igualmente aos entrepostos fiscais de produção, ainda que apenas aos produtos neles fabricados, em relação aos quais se admite a permanência nas respectivas instalações.

Esta é a única inferência admissível do disposto no n.º 1 do artigo 27.º do CIEC, o qual estabelece que “*a armazenagem, em regime de suspensão do imposto, de produtos acabados sujeitos a imposto só pode ter lugar em entreposto fiscal de armazenagem, sem prejuízo de poderem permanecer no entreposto fiscal de produção após o seu fabrico*”.

Sem constituir nenhuma novidade legal, o CIEC mantém a dispensa de prestação da garantia para os entrepostos fiscais de produção, consagrando, porém, neste âmbito os produtos acabados sujeitos a imposto, os quais, após o seu fabrico, podem permanecer no entreposto fiscal de produção, em regime de suspensão do imposto, ao abrigo da mencionada disposição do Código.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Em síntese, o legislador vem reconhecer que no entreposto fiscal de produção é permitido armazenar os produtos nele fabricados sem que por esta armazenagem seja exigível a prestação de qualquer garantia.

Diversamente, e no caso da armazenagem em entreposto fiscal de armazenagem, o depositário autorizado está obrigado a prestar uma garantia inicial, isto é, antes da concessão do estatuto ou da autorização do entreposto pela Administração, cujo montante deve corresponder a “2 % da previsão média mensal do imposto exigível pelos produtos a entrar em entreposto no primeiro ano de actividade, computando-se, no caso de produtos isentos, o imposto que seria devido pela introdução no consumo destes produtos”.

Desta obrigação ficam dispensados, numa perspectiva subjectiva, os organismos públicos e outras entidades que exerçam funções de intervenção, controlo da qualidade e defesa da denominação de origem dos produtos, e por outro lado, numa perspectiva objectiva, a armazenagem de produtos tributados à taxa zero.

O artigo 18.º da directiva determina que a garantia é válida em toda a Comunidade, cabendo aos Estados-membros fixar as modalidades daquela. No entanto, não se descortina de que forma a validade se possa estender a todo o espaço comunitário, sendo certo que, por regra, apenas a Administração do Estado-membro onde a garantia foi constituída pode accioná-la no âmbito das obrigações fiscais internas.

Apesar de a directiva admitir que o Estado-membro de expedição possa dispensar da obrigação de constituir garantia a circulação, em regime de suspensão, de produtos sujeitos a IEC que ocorra integralmente no seu território<sup>84</sup>, Portugal entendeu não adoptar esta solução no direito interno. Trata-se, neste ponto, de uma inovação legislativa do novo CIEC face às regras precedentes. Recorde-se que, ao abrigo da pretérita legislação, a circulação ocorrida exclusivamente no território nacional estava dispensada da prestação de garantia, privilégio este a que o legislador entendeu pôr termo.

---

<sup>84</sup> O n.º 4 do artigo 18.º da Directiva 2008/118/CE do Conselho prevê que os Estados-membros de expedição podem dispensar da obrigação de constituir a garantia no caso dos seguintes movimentos de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto: “a) Movimentos que ocorram integralmente no seu território; b) Com o acordo dos restantes Estados-Membros envolvidos, circulação de produtos energéticos na Comunidade por via marítima ou por condutas fixas”.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Com efeito, o CIEC estabelece, em moldes inovadores, a obrigatoriedade de constituição de uma garantia de circulação, prestada pelo depositário autorizado ou pelo expedidor registado e destinada a cobrir os riscos inerentes à circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão, aplicando-se esta regra quer à circulação que ocorra integralmente em território nacional, quer à circulação intracomunitária. Por conseguinte, os depositários autorizados nacionais devem constituir garantias de circulação que cubram todas as operações de circulação efectuadas em regime de suspensão do imposto, sendo os movimentos ocorridos exclusivamente no território nacional tratados em idênticos moldes aos demais movimentos intracomunitários em regime de suspensão do imposto<sup>85</sup>.

O CIEC prevê algumas situações especiais. A primeira prende-se com a prestação da garantia nas operações de circulação que ocorram integralmente no território nacional, permitindo, desde que o garante seja o expedidor, que possam ser cobertas pela garantia de armazenagem ao invés de uma garantia de circulação.

Outro caso especial respeita à garantia a prestar pelos expedidores de produtos tributados à taxa zero. Com efeito, pressupondo a garantia de circulação o cálculo das médias de imposto devido, resulta que os produtos à taxa zero não estão submetidos à obrigação de prestação de garantia. Porém, caso efectuem expedições desses produtos com destino a outros Estados-membros, os operadores em causa devem prestar uma garantia global anual de € 2.500 a € 15.000, consoante a

---

<sup>85</sup> No que respeita aos montantes, estes divergem consoante o tipo de garantia. Enquanto o valor a prestar pela garantia isolada, ou seja, a que se aplica exclusivamente a um certo movimento, deve corresponder ao montante total do imposto que seria devido pela introdução no consumo dos produtos em circulação, já a garantia global é, por seu lado, fixada no montante mínimo de 10% da média mensal do imposto correspondente às operações de circulação realizadas no ano anterior ou da previsão média mensal, caso se trate de início de actividade. O exposto não invalida que, em cada operação de circulação, deva ser invocada uma única garantia válida, cujo montante nunca poderá ser inferior ao montante do imposto em causa nessa específica operação. Tratando-se de uma garantia global única, esta deverá corresponder à soma das garantias de armazenagem e circulação. Diferentemente, a utilização da garantia de armazenagem nas operações de circulação resulta do alargamento da obrigação de constituição de garantia prévia aos movimentos exclusivamente nacionais, concedendo-se tal possibilidade apenas para estas operações de circulação, anteriormente dispensadas de garantia.

frequência das expedições, podendo a estância aduaneira competente autorizar a redução do montante mínimo, tratando-se de remessas ocasionais.

A discrepância de tratamento entre os entrepostos fiscais de produção e os de armazenagem suscita ainda algumas questões específicas relativamente a certos movimentos em regime de suspensão. Desde logo, tratando-se de movimentos do entreposto de produção para o entreposto fiscal de armazenagem situados no mesmo centro de produção, ou seja, quando as respectivas instalações são contíguas, coloca-se a questão de saber se devem estas operações estar sujeitas a garantia de circulação? Note-se que a transferência dos produtos de um entreposto fiscal de produção para um de armazenagem tem por efeito colocar os produtos a coberto da garantia de armazenagem, reduzindo, em princípio, os riscos fiscais inerentes à permanência dos mesmos em local não sujeito a garantia.

Assim, e atenta a *ratio legis* da norma, a inexistência de qualquer risco no movimento dos produtos em regime de suspensão é um elemento objectivo a ter em consideração para esta análise. E em bom rigor, não haverá risco efectivo nas situações em que o movimento titulado por um documento administrativo electrónico seja meramente formal, isto é, não se consubstancie em qualquer operação de circulação ou transporte efectivo (*e.g.* transporte por via terrestre, marítima ou aérea). Tratando-se de transferências de produtos de um entreposto para outro, e desde que ambos estejam localizados em instalações físicas contíguas, afigura-se que os correspondentes movimentos ou transferências devem estar, senão dispensados de garantia, pelo menos, de a sua invocação relevar para efeitos do cálculo da garantia de circulação.

Outro aspecto digno de ser assinalado é a possibilidade de a garantia ser prestada pelo depositário autorizado ou pelo expedidor registado, ou ainda pelo transportador junto da estância aduaneira competente. Esta prerrogativa tem enquadramento comunitário, visto a directiva contemplar a possibilidade de as autoridades competentes do Estado-membro de expedição autorizarem, nas condições que vierem a fixar, que a garantia de circulação “*seja constituída pelo*

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

*transportador, pelo proprietário dos produtos, pelo destinatário, ou solidariamente por duas ou mais dessas pessoas e das pessoas mencionadas”.*

É ainda possível que a circulação entre entrepostos fiscais se efectue a coberto de uma garantia de armazenagem, desde que se trate duma operação de circulação que ocorra exclusivamente no território nacional. Em caso de circulação intracomunitária deve, por outro lado, ser prestada uma garantia de circulação ou uma garantia global que cubra todos os riscos inerentes à armazenagem e circulação.

Finalmente, e no que se prende com a validade das garantias, dispõe o artigo 59.º do CIEC o seguinte:

*“Sem prejuízo das disposições aplicáveis à circulação, as garantias previstas no presente capítulo são válidas por um ano a contar da data da sua constituição, sendo automaticamente renováveis por iguais períodos de tempo, salvo denúncia expressa com a antecedência mínima de 30 dia”.*

Contrariamente à redacção do anterior CIEC, o qual estabelecia norma semelhante apenas aplicável às situações de cumulação de garantias, a redacção em vigor vem abranger todas as garantias, sem prejuízo das disposições aplicáveis à circulação.

Refira-se, todavia, que o artigo 59.º do CIEC deve ser cotejado com as restantes normas prescritas em sede de garantias, obrigando à sua inserção e interpretação sistemática, ou seja, tendo em conta “*a unidade do sistema jurídico*”, tal como preceitua o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil. Nesta medida, importa considerar o disposto, por exemplo, no artigo 56.º relativamente ao destinatário registado e admitir que, tratando-se de um operador temporário nos termos do artigo 30.º, a garantia prestada poderá, ou não, ser válida por um período significativamente inferior a um ano. Neste caso, porém, estamos perante uma norma especial, na medida em que regula um sector relativamente restrito de casos.

Do mesmo modo, o CIEC estabelece, enquanto regra, o ajuste periódico das garantias, aspecto que se arremete em sede do preâmbulo do diploma que aprova o

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Código, nos termos do qual “*assume particular relevância o seu ajuste e alteração, de modo a permitir maior flexibilidade e ponderação na fixação das mesmas*”<sup>86</sup>.

Do exposto, e sem prejuízo de regras especiais porventura aplicáveis, ressalta que o prazo das garantias não poderá ser diverso do estipulado na lei, nem tão pouco se deve admitir a sua constituição sem prazo.

Questão a merecer apreço tem por objecto a obrigação de prestação de garantia pelo expedidor registado, em particular saber se um depositário autorizado que, cumulativamente, adquiriu o estatuto de expedidor registado, pode indicar, para cobrir os riscos de circulação de produtos sujeitos a IEC ao abrigo deste estatuto, a garantia prestada enquanto depositário. Nos termos da referida disposição do artigo 31.º do CIEC, o expedidor registado está obrigado a:

*“c) Consoante os casos, prestar ou indicar uma garantia válida que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a IEC que pretenda expedir”.*

Neste sentido, as regras aplicáveis às garantias na circulação, estabelecem que: “*Os riscos inerentes à circulação de produtos em regime de suspensão são cobertos por uma garantia prestada pelo depositário autorizado ou pelo expedidor registado*”. A garantia pode, pois, ser prestada de forma global para várias operações de circulação, ou de forma isolada para uma única operação.

No entanto, as regras aplicáveis à cumulação de garantias permitem a combinação de situações e finalidades distintas, mediante a prestação de garantias globais únicas que cubram os riscos inerentes à armazenagem e à circulação, bem como no caso de coexistência, nas mesmas instalações, de entreposto aduaneiro e entreposto fiscal.

Note-se, porém, que a lei não contempla expressamente a cumulação de garantias de circulação do depositário autorizado e do expedidor registado. Todavia, a possibilidade de, nos termos do CIEC, ser prestada uma garantia global única em caso de coexistência de entreposto aduaneiro e entreposto fiscal nas mesmas

---

<sup>86</sup> Esta orientação legislativa acompanha de perto a Recomendação da Comissão de 29 de Novembro de 2000 que, a este propósito, pugna pela revisão regular do montante da garantia, por forma a reflectir quaisquer alterações relativas ao volume de comércio, às actividades do depositário ou às taxas dos impostos especiais de consumo aplicáveis nos Estados-membros.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

instalações, prefigura situações de acumulação dos estatutos aduaneiro e fiscal. Com efeito, a coexistência de entreposto aduaneiro e entreposto fiscal pressupõe, necessária e implicitamente, que o operador económico seja titular, em simultâneo e cumulativamente, dos estatutos de depositário (aduaneiro) e depositário autorizado. Por conseguinte, afigura-se admissível a prestação de uma garantia global única destinada a cobrir todos os riscos inerentes à circulação dos produtos sujeitos a IEC expedidos pelo operador económico, quer do entreposto fiscal, enquanto depositário autorizado, quer do local de importação, enquanto expedidor registado, desde que o garante seja a mesma pessoa, singular ou colectiva, e detenha, simultânea e cumulativamente, os estatutos de depositário autorizado e de expedidor registado. O exposto não parece, porém, obstar a que, nos termos da lei, seja admitida a entrada em entreposto fiscal de mercadorias sujeitas a um regime aduaneiro, devendo o depositário autorizado, neste caso, assegurar a sua correta identificação e separação contabilística.

Em sede aduaneira, a constituição da garantia está estatuída nos artigos 189º e seguintes do CAC, dispondo o artigo 192º sobre a fixação do respectivo montante. O montante da garantia deve ser fixado num nível igual ao montante exacto da dívida aduaneira em causa, se esse montante puder ser fixado de forma precisa no momento em que a dívida é exigida ou, nos restantes casos, ao montante mais elevado.

Neste contexto, o artigo 94º do CAC obriga à prestação de uma garantia destinada a assegurar o pagamento da dívida aduaneira e de outras imposições susceptíveis de se constituírem relativamente às mercadorias. Entre as demais imposições devem considerar-se incluídos os IEC. Na esteira deste entendimento, o Manual do Trânsito<sup>87</sup> estabelece que o cálculo da garantia “*deve incluir todos os direitos aduaneiros e demais imposições, por exemplo os impostos especiais de consumo e o imposto sobre o valor acrescentado, geralmente aplicáveis às mercadorias na importação.*”

---

<sup>87</sup> Cf. Manual do Trânsito da AT, pgs. 129ss.

Depreende-se, pois, que, em sede do cálculo da garantia, a fixação da taxa de IEC poderá constituir um elemento relevante na determinação do montante exigível ao operador económico, conforme seja aplicada a taxa em vigor no continente ou numa Região Autónoma. Nesta conformidade, a constituição e o cálculo da garantia isolada com vista a uma operação de trânsito, ainda que relativa a produtos sujeitos a IEC, deve reger-se pelas regras aduaneiras aplicáveis, inferindo-se, por corolário, que devem ter por base as taxas de IEC mais elevadas aplicáveis às mercadorias da mesma espécie vigentes em Portugal, ou seja, na maioria dos casos, as taxas de IEC aplicáveis no continente.

### **3.3- A utilização de marcas fiscais**

Paralelamente à obrigação de prestação de uma garantia, os Estados-membros podem ainda determinar, tendo por escopo assegurar a boa cobrança do imposto, que os produtos introduzidos no consumo ostentem marcas fiscais ou marcas nacionais de identificação.

A Directiva 2008/118/CE consagra expressamente a utilização de tais marcas, na condição, porém, de não carretarem quaisquer entraves às trocas comerciais intracomunitárias. Trata-se, por conseguinte, de evitar situações de dupla tributação, determinando o direito comunitário que, caso o imposto se tenha tornado exigível e sido cobrado noutra Estado-membro, se deverá proceder ao reembolso dos montantes pagos, inclusive a título de garantia, pela obtenção das referidas marcas.

Por outro lado, e a fim de prevenir abusos, os Estados-membros que tenham emitido as marcas fiscais podem sujeitar o reembolso à apresentação de comprovativo da sua retirada ou destruição.

A obrigação de colocar estampilhas especiais nas bebidas espirituosas e nas embalagens de tabaco está, por conseguinte, devidamente estribada com a legislação e o acervo jurídico comunitários, em particular em face do disposto no artigo 39.º da Directiva 2008/118/CE do Conselho.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Note-se que os produtos destinados ao consumo e ingestão do público estão sujeitos a regras e controlos diversos que visam salvaguardar interesses protegidos em matérias relevantes como a saúde pública e a segurança alimentar, a origem, proveniência ou a qualidade dos produtos.

Atenta a sensibilidade fiscal dos produtos sujeitos a IEC, a legislação comunitária estabelece requisitos especiais quanto à sua produção, detenção, circulação e controlos. Neste sentido, a exigência de marcas fiscais visa, conforme se referiu, garantir o cumprimento das obrigações de imposto exigíveis no Estado-membro do consumo, prevenindo a concorrência desleal ou a comercialização ilícita destes produtos. Estas infracções, para além de provocarem perdas evidentes ao erário público, igualmente prejudicam os operadores económicos diligentes e cumpridores.

Assim, e à semelhança dos demais bens de consumo, as bebidas espirituosas e o tabaco só podem ser comercializados desde que cumpridas as regras aplicáveis para esse efeito, em matérias diversas como a protecção do consumidor, saúde pública, entre outras, e incluindo, evidentemente, as referentes à fiscalidade. Efectivamente, os produtos em questão estão sujeitos a elevadas taxas aduaneiras e de impostos sobre o consumo em toda a União Europeia. No entanto, constituindo a fiscalidade matéria da competência exclusiva dos Estados-membros, as assinaláveis diferenças nos níveis de tributação entre países justifica a utilização das marcas fiscais como meio de assegurar a boa cobrança do imposto no país de consumo efectivo.

Por forma a garantir os pressupostos comunitários, a obrigatoriedade de estampilhas para a introdução no consumo no território nacional de bebidas alcoólicas e tabaco, bem como as respectivas regras, são aplicáveis, de igual modo, a todos os produtos independentemente do país de proveniência, devendo a Administração assegurar o fornecimento das estampilhas a todos os operadores económicos, sem quaisquer discriminações em razão de origem ou nacionalidade.

No caso das bebidas alcoólicas, o legislador nacional entendeu cingir às bebidas espirituosas a obrigação de aposição de estampilhas, dispensando a sua utilização

nas demais bebidas alcoólicas. Apesar de inseridas no mesmo capítulo da Nomenclatura Combinada, não se afigura qualquer discriminação entre produtos concorrentes. De facto, as bebidas alcoólicas em questão não são produtos sucedâneos ou concorrentes do vinho ou da cerveja. Neste sentido, ainda que a jurisprudência comunitária possa admitir essa relação entre o vinho e a cerveja, na medida em que o consumo ou uso social destes produtos seja semelhante, a mesma conclusão não será de aplicar às bebidas espirituosas.

Por outro lado, a obrigatoriedade da estampilha apenas para as bebidas alcoólicas encontram fundamento no elevado teor alcoólicos destes produtos e, conseqüentemente, na elevada tributação destes face aos demais, motivo pelo qual se impõe um controlo fiscal, adequado e proporcional, através de marcas fiscais. Neste campo, é conveniente dilucidar quaisquer dúvidas nesta matéria e, neste sentido, acolher o princípio da proporcionalidade, tal como as instituições comunitárias o interpretam e aplicam.

De igual modo, em Portugal, diversos produtos vinícolas dispensados das estampilhas estão, todavia, sujeitos à selagem especial exigidos pelos organismos de intervenção e fiscalização do sector, com vista ao controlo da qualidade e defesa da denominação de origem.

#### **4- A circulação em regime de suspensão**

É, porventura, no que respeita ao regime dos impostos especiais de consumo, a matéria jurídica com maior influência e inspiração das fontes de direito comunitário. Garantir a livre circulação dos produtos sujeitos a IEC, a par do correcto funcionamento do mercado interno, emergem destacadamente enquanto desideratos e objectivos da legislação comunitária referente a impostos especiais de consumo. O artigo 113.º do TFUE prevê, como se viu, a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

especiais de consumo e a outros impostos indirectos, tendo em vista assegurar o funcionamento do mercado interno e evitar as distorções de concorrência.

A Directiva 92/12/CEE confiava a este objectivo amplo destaque, na medida em que no seu primeiro considerando preambular se dizia que “*o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno implicam a livre circulação de mercadorias, incluindo as sujeitas a impostos especiais de consumo*”.

Tendo presente, por um lado, que a tributação dos produtos sujeitos a IEC não deve originar formalidades ligadas à passagem de fronteiras, mas que, por outro, a discrepância dos níveis de tributação entre Estados membros constitui um factor incentivador do tráfico ilícito desses produtos, a Comunidade reconheceu a necessidade de se estabelecerem certas formalidades, nomeadamente na circulação em regime de suspensão do imposto. Com efeito, “*as restrições inerentes à exigibilidade impõem, contudo, o conhecimento dos movimentos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo; que é pois necessário prever um documento de acompanhamento para esses produtos*”.

Neste sentido, a Directiva 92/12/CEE já previa a circulação de produtos sujeitos a IEC, entre os territórios dos diferentes Estados-membros, a coberto de um documento de acompanhamento que mencionava, designadamente, o endereço do serviço competente das autoridades fiscais do país de destino, a data e a referência do pagamento ou da aceitação da garantia de pagamento por esse serviço.

Porém, volvida uma década de vigência da directiva e das formalidades por esta prescritas, o balanço apontava para elevados níveis de fraude detectados nos Estados membros, com os correspondentes prejuízos para as receitas fiscais nacionais, especialmente nos sectores do tabaco e do álcool. Foi então criado um Grupo de Alto Nível, cujas conclusões foram apresentadas, na reunião de 19 de Maio de 1998, ao Conselho ECOFIN. Do relatório elaborado pelo Grupo de Alto Nível resultou uma forte recomendação no sentido da implementação de um sistema informático comum a utilizar pelos operadores económicos nas suas transacções, mas firmemente ancorado nas administrações dos Estados membros.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Com efeito, a Decisão n.º 1152/2003/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Junho de 2003, preconizou uma maior eficiência no controlo dos movimentos de produtos sujeitos a IEC, obviando às dificuldades sentidas no âmbito do combate à fraude e evasão fiscais. Considerando que a maioria das irregularidades ocorre durante a circulação, a referida decisão comunitária instituiu um sistema informatizado de acompanhamento e de controlo dos movimentos daqueles produtos.

Nasce, assim, o EMCS, projecto comunitário responsável pela adopção de um sistema informatizado de circulação e controlo dos produtos sujeitos a IEC. Tendo por escopo a simplificação do referido regime de circulação e prosseguir a luta contra a fraude fiscal, o EMCS introduziu procedimentos “sem suporte de papel”, substituindo o documento administrativo de acompanhamento em papel pelo documento administrativo electrónico. O novo sistema proporciona aos-membros uma abordagem mais integrada, rápida e orientada para o controlo de risco, assegurando maior prontidão e eficácia no controlo<sup>88</sup>.

Em larga medida, a Directiva 2008/118/CE visou precisamente asseverar a base legal do EMCS, dando corpo legal a determinadas soluções técnicas (que não exclusivamente jurídicas) que nos fóruns comunitários especializados foram previamente consensualizadas. Aqui, o papel do Direito reconduziu-se a um mero receptáculo de complexos sistemas informatizados e respectivos mecanismos de controlo, em relação aos quais pontifica o vector tecnológico, adaptando os ditames e procedimentos impostos pela técnica à roupagem e linguagem jurídicas. Este fenómeno de recepção, próprio das sociedades modernas e dinâmicas, reconhece

---

<sup>88</sup> De acordo com o estudo submetido à Comissão Europeia: “*The goal of the proposed system is to replace the current paper based Administrative Accompanying Document (AAD) used for the movements of goods under excise duty suspension, by an electronic record. To do so, it consists in the computerization and mutual exchange of information concerning:*  
- *the products subject to excise duties;*  
- *the concerned offices of various Administrations;*  
- *the economic operators authorized to exchange goods under excise duty suspension, and the movement guarantees they provide;*  
- *the movements of goods under excise duty suspension.*  
*To respect the applicable legislation, the economic operators must be active partners of the system; in particular the consignor has to give the relevant information on the movements and the possible updates, and the consignee has to make a report of receipt of goods. This implies that the almost 80,000 registered operators should be connected to the computerised system*”. (EMCS Feasibility Study FINAL REPORT- Alcatel)

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

no fenómeno de criação das normas jurídicas uma actividade *a posteriori*, que opera por mera reacção a factos que se afirmam por si, sem pretender pronunciar-se ou antecipar o mérito destes, como que acatando que “*só a ordem ou a ordenação social é verdadeiramente fonte de direito*”.<sup>89</sup>

Através do EMCS, o controlo da circulação intracomunitária de produtos sujeitos a IEC assume o protagonismo das alterações introduzidas pelo novo dispositivo comunitário, como que atestando a convicção de que “*o procedimento de controlo dos movimentos intracomunitários dos produtos sujeitos a IEC (tabaco manufacturado, álcool e bebidas alcoólicas e produtos petrolíferos e energéticos) é o coração da legislação sobre os impostos especiais de consumo*”. Sem alinhar nesta asserção, não se escamoteia o papel decisivo que o novo sistema de controlo na circulação em regime de suspensão do imposto desempenhou na aprovação da nova directiva, vaticinando um mercado europeu no qual os produtos sujeitos a IEC circulem sem delongas burocráticas ou submetidos ao crivo controlador de um documento de controlo em formato papel.

A mudança de fundo passa pela conveniência de utilizar o sistema informatizado estabelecido pela Decisão n.º 1152/2003/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Junho de 2003, relativa à informatização dos movimentos e dos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Nos termos da directiva, a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, é efectuada a coberto de um documento administrativo electrónico.

O documento administrativo electrónico é processado por transmissão electrónica de dados, devendo ser apresentado, para efeitos de validação, com a antecedência máxima de sete dias relativamente à data de expedição nele indicada, através do mencionado sistema informatizado.

Conforme descreve a Directiva 2008/118/CE, “*a utilização do referido sistema, por oposição ao sistema em suporte de papel, acelera as formalidades necessárias e facilita o*

---

<sup>89</sup> Ascensão, Oliveira, O Direito - Introdução e Teoria Geral, Almedina, p. 233

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

*acompanhamento da circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto”.*

Por ocasião da aprovação do actual CIEC, o legislador nacional não ficou indiferente a este espírito simplificador, reconhecendo que “*a perspectiva central das alterações ora promovidas foi, sobretudo, a de uma maior simplificação e desburocratização dos procedimentos aplicáveis, dispensando os operadores económicos de intervenções evitáveis ou não imprescindíveis*”.

Em grande medida, as alterações ao nível nacional dão continuidade ao esforço de simplificação também desenvolvido ao nível da União Europeia, designadamente da harmonização jurídica, inicialmente decorrente da Directiva 92/12/CEE, e que surge agora fundada na Directiva 2008/118/CE. Mas reconheça-se a Portugal um certo pioneirismo, pois antecipando as instâncias comunitárias, já o CIEC, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 162/2004, de 3 de Julho, estabelecia que o documento administrativo é processado por transmissão electrónica de dados, medida que apenas agora, e por força da directiva, outros Estados-membros estão a introduzir no seu ordenamento jurídico.

As autoridades portuguesas parecem desta inovação dar boa conta, considerando que “*Portugal, através da DGAIEC, esteve na vanguarda tecnológica deste movimento modernizador do regime de circulação dos produtos sujeitos a IEC, visto que, desde 2004, é um dos poucos Estados-Membros que disponibiliza aos seus operadores económicos uma aplicação informatizada (DAA Web-form) que permite declarar, por via electrónica, todos os movimentos de expedição e recepção, nacionais e intracomunitários, desses produtos. A experiência da administração aduaneira portuguesa e os bons resultados obtidos neste domínio constituíram, aliás, um claro contributo para o desenvolvimento do Sistema EMCS e a sua implementação no amplo contexto comunitário*”.

A doutrina, por seu lado, salienta ainda que “*as alfândegas portuguesas foram pioneiras na utilização da informática neste domínio, quando, em 2004, estabeleceram a emissão e o apuramento obrigatórios do Documento Administrativo de Acompanhamento (DAA) por via electrónica (...). Espera-se (e deseja-se) que o novo enquadramento técnico das operações de circulação em suspensão do imposto, ao fazer intervir de forma mais pró-activa as Administrações*

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

*aduaneiras dos Estados membros, ajude a diminuir o risco fiscal dos depositários autorizados expedidores, que respondem objectivamente pela regularidade das operações de circulação intracomunitária em suspensão do imposto, apesar de ser o transportador o último operador a contactar com a mercadoria antes da sua entrega ao destinatário”<sup>90</sup>.*

Sendo uma das principais inovações da directiva as alterações ao regime de circulação em suspensão, as soluções preconizadas almejam, por um lado, potenciar a capacidade de controlo da Administração e, por outro, a simplificação da actividade dos operadores económicos.

O início e o termo da operação de circulação estão agora claramente definidos na lei, relevando para o primeiro efeito a data e hora declaradas no documento administrativo electrónico, e terminando o movimento com a recepção efectiva dos produtos pelo destinatário.

Concomitantemente, a lei possibilita aos operadores económicos proceder à alteração ou anulação das suas declarações até à data de início da expedição nele indicada, assegurando maior segurança declarativa e autonomia na gestão dos movimentos.

No que às autoridades respeita, designadamente a AT enquanto entidade de controlo, o facto do documento administrativo electrónico prevalecer sobre o documento em formato papel implica um claro avanço nas técnicas de controlo, afastando formalismos obsoletos, e estimula a modernização institucional e a adaptação dos seus agentes e funcionários à “e-administração”. Com efeito, o facto de o documento administrativo electrónico prevalecer claramente sobre o documento papel introduz uma mudança radical no controlo da circulação de produtos sujeitos a IEC. Por exemplo, se numa operação de controlo, os dados constantes no documento administrativo electrónico não coincidirem com os expressos no documento em suporte papel que acompanha os produtos, é o documento electrónico que releva para efeitos de apuramento de eventuais irregularidades.

---

<sup>90</sup> Cf. “O novo Código dos Impostos Especiais de Consumo”, Rogério M. Fernandes Ferreira, Manuel Teixeira Fernandes e Sérgio Brigas Afonso, Informação Fiscal, Junho de 2010, PLMJ

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

A tradição continental, ou dita mediterrânica, que privilegia o formalismo documental, só não soçobra totalmente por se prever - qual derradeira obrigação - que a versão impressa do documento administrativo electrónico ou qualquer outro documento comercial que mencione, de forma claramente identificável, o código de referência administrativo, deverá acompanhar a mercadoria durante a circulação em regime de suspensão. Note-se que no decorrer da operação de circulação, e sempre que solicitados no âmbito de um controlo, devem ser apresentados às autoridades competentes a versão impressa da declaração ou documento equivalente, bem como os produtos transportados.

A validação do documento administrativo electrónico realiza-se através dos automatismos do sistema informatizado de cada Estado-membro, o qual, comprovada a veracidade dos dados, atribui à declaração um código de referência administrativo.

Tal como na expedição, as formalidades associadas à recepção sofreram grandes transformações, sendo de realçar a emissão do relatório de recepção, que reveste exclusivamente a forma electrónica e consubstancia o apuramento da operação de circulação.

Uma importante alteração no regime de circulação consiste na equiparação entre a circulação nacional e a circulação intracomunitária, aplicando-se em território nacional o regime de circulação em suspensão estabelecido pela directiva 2008/118/CE, mediante a utilização do sistema de informação europeu.

Por outro lado, estão previstas novas modalidades de circulação, sendo disso exemplos a entrega directa e a alteração de destino, facultando, no caso de recusa parcial ou total dos produtos no destino, o redireccionamento em tempo real da operação de circulação para um novo destinatário, ou mesmo para a exportação.

Para as situações de indisponibilidade do sistema informatizado, o CIEC estabelece um procedimento de contingência, possibilitando aos operadores a realização de operações de circulação, exclusivamente a coberto de documentação em suporte papel, desde que assegurem, logo que possam, o posterior envio das correspondentes declarações electrónicas.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

No decurso da circulação em regime de suspensão do imposto, o expedidor está ainda habilitado a alterar o destino dos produtos, desde que o novo destino indicado não se refira, todavia, a destinatários isentos.

No caso dos produtos petrolíferos e energéticos, a lei admite a circulação, em regime de suspensão do imposto, por via marítima ou via navegável interior, que tenha um destinatário desconhecido no momento da apresentação do documento administrativo electrónico, dispensando o expedidor de preencher os dados respeitantes ao destinatário, desde que previamente autorizado pelas autoridades aduaneiras, na condição de expedidor, logo que o destinatário seja conhecido, completar o preenchimento do documento administrativo electrónico, o mais tardar até ao termo da circulação.

Remetendo para o sistema aduaneiro a confirmação da saída efectiva dos produtos do território da Comunidade, o legislador comunitário põe cobro ao desfasamento que se verificava entre os procedimentos aplicáveis às exportações de produtos sujeitos a IEC ou às exportações de outras mercadorias. Ao encontro do grave e recorrente problema que a matéria das provas alternativas tem constituído para os exportadores nacionais, o novo CIEC, no seguimento das regras comunitárias, vem admitir como provas para efeitos de apuramento da operação de circulação, as que resultem das disposições aduaneiras aplicáveis.

Por se tratar de um complexo e amplo processo à escala europeia, o CIEC previu que, transitoriamente, até 31 de Dezembro de 2010, a circulação exclusivamente em território nacional ou a expedição com destino a outro Estado-membro se pudesse efectuar ao abrigo das antigas regras constantes do CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro.

Mercê do princípio da subsidiariedade, a directiva remete para os Estados-membros a possibilidade de serem aplicáveis regimes especiais à circulação em regime de suspensão do imposto que decorra integralmente no seu território, podendo estes celebrar acordos bilaterais com outros Estados-membros por motivos de simplificação.

## **5- A introdução no consumo**

A introdução no consumo corresponde ao momento em que o imposto especial de consumo se torna exigível, sendo para certa doutrina “*o verdadeiro factor gerador dos IEC*”<sup>91</sup>. Para além da introdução no consumo, determina ainda a exigibilidade do imposto a constatação de perdas que devam ser tributadas nos termos da lei.

O conceito de introdução no consumo acompanha de perto a noção aduaneira de introdução em livre prática, que constitui o facto gerador por excelência dos direitos aduaneiros. De facto, a entrada de mercadorias no território aduaneiro não determina *per se* a formação da dívida aduaneira, sendo igualmente necessário que se proceda à sua introdução em livre prática.

Para as mercadorias serem introduzidas em livre prática ou no consumo devem, respectivamente, preencher as condições para a sua importação na União Europeia e, ou, satisfazer as condições de consumo no Estado-membro de destino. Tratando-se de produtos sujeitos a IEC são diversas as condições e requisitos de comercialização, variando conforme o Estado-membro. Por exemplo, a comercialização em Portugal de produtos de tabaco está sujeita a requisitos específicos de embalamento, selagem e impressão de dizeres obrigatórios nas embalagens, sendo igualmente exigível o registo prévio dos operadores económicos responsáveis pela produção ou importação, bem como, para efeitos de fixação do preço de venda ao público, dos representantes no território nacional das marcas de tabaco.

A Directiva 2008/118/CE é exaustiva na descrição de factos que se enquadram no conceito de introdução no consumo:

- a) A saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto;

---

<sup>91</sup> Cf. Sérgio Vasques, *in* Os impostos Especiais de Consumo, Ob. Cit. p 307.

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

- b) A detenção fora de um regime de suspensão do imposto de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, caso o imposto especial de consumo não tenha sido cobrado;
- c) A produção, mesmo irregular, de produtos fora de um regime de suspensão do imposto;
- d) A importação, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, a menos que esses produtos sejam colocados, imediatamente após a importação, num regime de suspensão do imposto.

Na importação, a declaração para consumo deve ser efectuada no documento administrativo único, através do qual se formaliza a introdução em livre prática de produtos provenientes de países terceiros, ou na declaração de introdução no consumo, tratando-se de produtos de origem nacional ou comunitária. As regras relativas à percepção, cobrança e reembolso do imposto especial de consumo são estabelecidas pelos Estados-membros, sob condição de os produtos não nacionais serem tratados sem discriminação.

Para além da introdução no consumo, determina a exigibilidade do imposto a constatação de perdas tributáveis. Neste sentido, são consideradas não tributáveis as perdas que ocorram por causa inerente à natureza dos produtos, como seja, por exemplo, a evaporação, ou devido a causa fortuita ou de força maior.

Para determinar os limites quantitativos que devam ser aceites como perdas, a lei prevê franquias aplicáveis à armazenagem e circulação dos produtos. Tratamento distinto respeita às perdas na produção. Com efeito, no entreposto fiscal de produção podem ocorrer dois tipos de situações, consoante se verificarem:

- a) Na fase de fabrico (produção ou transformação); ou
- b) Durante a permanência no entreposto fiscal de produção dos produtos acabados nele fabricados.

Deste modo, durante a fase de fabrico ou produção, ou seja, no decurso do processo produtivo através do qual se utilizam quantidades de matérias-primas com vista ao fabrico de produtos sujeitos a IEC, devem ser aferidas as divergências

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

detectadas, revendo-se, caso se justifique, a taxa de rendimento aplicável, isto é, a quantidade de matérias-primas necessária ao fabrico dos produtos em questão.

Assim, se tiverem sido constatadas perdas na zona de “armazenagem” do entreposto fiscal de produção mas, numa análise efectuada ao registo das entradas de matérias-primas, se verificar que as quantidades produzidas se encontram abaixo da taxa de rendimento, haverá legitimidade para a cobrança de imposto sobre as quantidades em falta sem que possa ser aplicada qualquer franquia, uma vez que se presume que a introdução irregular no consumo do produto final ocorreu no final do processo produtivo e reporta-se precisamente à discrepância existente entre a quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo e a quantidade de produto final obtido.

Em bom rigor, importa, pois, considerar duas fases distintas: Até ao final do fabrico dos produtos sujeitos a IEC, correspondendo à fase de produção ou transformação, em que são aplicáveis as taxas de rendimento; e após o fabrico dos produtos sujeitos a IEC, ou seja, de produtos acabados que permanecem no entreposto fiscal de produção ou em armazenagem, sendo a estes aplicável o regime das perdas na armazenagem. Nesta última situação, haverá lugar a liquidação oficiosa do imposto caso se constate que foram ultrapassados os limites de perdas admitidos. A constatação desta desconformidade determina a exigibilidade do imposto correspondente à diferença dos produtos em falta, cabendo ainda às autoridades determinar se na origem da diferença em falta estão factos que prefigurem uma infracção, ou seja, uma introdução irregular no consumo.

Saliente-se que a aplicação do imposto em cada Estado-membro, e em particular da taxa aplicável, constitui uma prerrogativa nacional, representando, em face da disparidade de valores, um indisfarçável obstáculo à harmonização fiscal plena dos IEC. Neste particular, as directivas comunitárias limitam-se a fixar taxas mínimas de imposto, condicionando os limites mínimos de tributação, sem, contudo, impor tectos máximos. Como reporta o Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, criado em 2009, pelo

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

Governo, esta situação “*tem como consequência imediata a de os preços de venda ao público dos produtos sujeitos a IEC variarem, de forma acentuada, nos diversos EM. Esta realidade é propiciadora de desvios de tráfego, de práticas de ilicitude e fraude fiscal que decorrem do facto dos consumidores europeus preferirem, como é óbvio, adquirir esses produtos a partir dos EM onde estes são mais baratos*”<sup>92</sup>.

## **6- Reembolso do imposto**

A matéria relativa ao reembolso de IEC pago está expressamente prevista na directiva e disciplinada, a nível interno, pelos artigos 15.º e seguintes do CIEC. Este dispositivo estabelece as seguintes regras gerais de reembolso:

*“Constituem fundamento para o reembolso do imposto pago, desde que devidamente comprovados, o erro na liquidação, a expedição ou exportação dos produtos sujeitos a imposto, bem como a retirada dos mesmos do mercado, nos termos e nas condições previstas no presente Código.”*

A possibilidade de reembolso do imposto pago reveste-se de enorme importância para o funcionamento do mercado interno, na medida em que evita distorções decorrentes de dupla tributação. Com efeito, a introdução no consumo num determinado Estado-membro determina a liquidação do imposto exigível, na maioria dos casos de montante significativamente elevado. Por vezes acontece que o consumo efectivo ocorre noutra Estado-membro, determinando a exigibilidade do imposto neste último, porquanto é este o destino final do produto. Caso não fosse concedido o reembolso, a venda noutra Estado-membro de um produto já introduzido no consumo ficava sujeita a dupla tributação, com implicações e constrangimentos graves em matéria de circulação de mercadorias e concorrência. Neste contexto inserem-se os casos de reembolso na exportação e na expedição de produtos sujeitos a IEC.

---

<sup>92</sup> Cf. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, 2009, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, MFAP.

Aspecto controvertido respeita à legitimidade para solicitar o reembolso. De acordo com a lei portuguesa, o reembolso só pode ser solicitado pelos sujeitos passivos, diga-se, o depositário autorizado, destinatário registado ou importador, que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto. Por conseguinte, será de concluir que, em face das citadas disposições legais, apenas o sujeito passivo que procedeu à introdução no consumo em território nacional dos produtos, e deste que prove o seu pagamento, poderá solicitar o reembolso. Caso o operador económico responsável pela expedição ou exportação for distinto do sujeito passivo que efectuou o pagamento do imposto, suscitam-se dúvidas quanto à legitimidade de apresentação do pedido de reembolso, ou se, porventura, é exigível uma intervenção conjunta ou coordenada entre o sujeito passivo e o exportador/expedidor. Em qualquer dos casos, o sujeito passivo deverá comprovar que os produtos exportados ou expedidos foram por si introduzidos no consumo e que pagou pelos mesmos o imposto devido, o que representa uma exigência de complexa execução, tratando-se de uma operação realizada por terceiros.

Em jeito de conclusão, se *de jure constituendo* se reconhece por admissível ou pertinente que o reembolso fosse concedido a operadores económicos que efectuem operações de exportação ainda que não sejam o sujeito passivo, em face do quadro legal em vigor, todavia, esta hipótese não se afigura jurídica e legalmente estribada.

### **III- PARTE FINAL**

#### **Conclusão**

Chegados a este ponto, podemos concluir que, não obstante os desafios iniciais, suscitados pelo dismantelamento dos controlos fronteiriços entre Estados-membros, o processo de harmonização dos IEC contribuiu, decisivamente, para a implementação do mercado interno. Para os resultados alcançados, concorreram diversas medidas comuns que, em matéria de IEC, foram sendo adoptadas, designadamente o regime de circulação dos produtos em suspensão do imposto, adstrito a operadores económicos com estatuto fiscal apropriado, e aprovado, para o efeito, pelas autoridades nacionais.

No entanto, a harmonização incompleta na área dos IEC ainda confere aos Estados-membros uma margem de intervenção significativa, designadamente na fixação das taxas de tributação. Estas prerrogativas nacionais podem, contudo, revelar-se de risco elevado, atendendo a fenómenos nada despididos de comércio transfronteiriço, susceptíveis, inclusivamente, de colocar em causa a boa arrecadação de impostos.

Portugal apresenta recorrentemente, neste domínio, uma carga tributária superior à praticada em Espanha, no que se refere a produtos sensíveis quanto o tabaco e os combustíveis. A constante preocupação que, para as autoridades nacionais, este desvio de consumo acarreta, recomenda que as políticas fiscais adoptadas pelo Governo, em particular em sede dos IEC, tenham em conta, sempre que possível, o nível de tributação registado em Espanha.

Por outro lado, a fiscalidade verde não esgotou o campo de intervenção dos IEC, persistindo uma margem de alargamento da incidência objectiva, com primazia para a tributação do consumo de bens prejudiciais ao ambiente, tais como as embalagens não reutilizáveis, à semelhança, saliente-se, do que já se pratica nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. Outros exemplos sucedem-se, alguns com

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

precedentes no nosso país, visando produtos que não sejam considerados de primeira necessidade. É o caso, por exemplo, dos refrigerantes, com ou sem álcool, ou do café, podendo igualmente incidir sobre alimentos com excesso de sal, açúcar e gorduras saturadas, opções que se encontram em vigor noutros Estados-membros, tais como a Dinamarca.

Noutra perspectiva, afigura-se um desafio de alcance comunitário saber em que medida os produtos já introduzidos no consumo num Estado-membro podem ser adquiridos, para consumo próprio, por pessoas residentes noutro Estado-membro. Nestas condições encontram-se as compras à distância, através da *Internet*, efectuadas por particulares junto de empresas localizadas noutro Estado-membro, geralmente de fiscalidade reduzida. A Directiva 2008/118/CE prevê que os Estados-membros possam exigir a intervenção de um representante fiscal estabelecido no território de destino das mercadorias, cabendo a este assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e garantir o pagamento do imposto. No entanto, as compras por via electrónica, cada vez mais populares, dificultam a operacionalização deste modelo, considerando que o comprador adquire os produtos directamente junto do vendedor, sem intervenção de terceiros na transacção. Estas dificuldades estendem-se, *mutatis mutandis* à cobrança do IVA, abrangendo, deste modo, a comercialização de todo o tipo de bens, com repercussões potencialmente gravosas ao nível da receita.

As soluções não deixam de estar ao alcance da União Europeia, tal pressupondo maior integração e cooperação no controlo da circulação de mercadorias, desde já se sugerindo cometer aos serviços postais a cobrança do imposto no Estado-membro de destino e consumo final, recorrendo-se, para tal, à figura da substituição tributária, consagrada, no ordenamento jurídico interno, nos termos do artigo 20.º da LGT.

## **BIBLIOGRAFIA**

Alfândega Revista Aduaneira n.º 50, Dossier IEC, *DGAIEC*, 1999

AFONSO, A. Brigas, M. T. Fernandes - Código dos Impostos Especiais de Consumo, Anotado e Actualizado, 3ª Ed., *Coimbra Editora*, ISBN 978-972-32-1869-5

AFONSO, A. Brigas - Cooperação Administrativa no domínio dos IEC, *Alfândega Revista Aduaneira* 59, DGAIEC, pp.15-17

ALTE, Tiago Souza - Relatório Sobre Instrumentos Económicos Ambientais 2010, *Agência Portuguesa do Ambiente*, ISBN 978-9728577-56-8

AMARAL, Diogo Freitas - Curso de Direito Administrativo, Vol. II, Almedina, 2001, pp. 79, 92-94

ASCENSÃO, Oliveira, O Direito - Introdução e Teoria Geral, Almedina, p. 233

AZEVEDO, Maria Eduarda - As eco-taxas e a nova fiscalidade, *Centro de Estudos Fiscais*, DGCI, 1993, pp. 189ss

BASTO, Aberto Xavier - A tributação do consumo e a sua coordenação internacional - Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 361 e 362, ISBN 972-653-128

BOSQUET, Benoit - Environmental Tax Reform: does it work?, 2000

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Bureau, Environmental Bureau - Campanha para uma Reforma Fiscal Ecológica, Bruxelas, 2003

CAMPOS, Diogo Leite, B. S. Rodrigues e Jorge L. Sousa, Lei Geral Tributária, comentada e anotada, 3ª Ed., *Visiis*, 2003 ISBN 972-52-0160-4

CAMPOS, João Mota e J. L. Mota Campos, Manual de Direito Comunitário, 4ª Ed., *Fundação C. Gulbenkian*, ISBN 972-31-1076-8

CANOTILHO, J. J. Gomes - Direito Constitucional e Teoria da Constituição, *Coimbra Editora*, 1997, p. 327

CANOTILHO, J. J. Gomes; Vital Moreira - Constituição da República Portuguesa Anotada, *Coimbra Editora*, 3ª Ed., 1993

CARLOS, Américo Brás - Impostos Teoria Geral, 2ª Ed. *Almedina*, ISBN 978-972-40-3619-9

CATARINO, João - Para uma teoria política do tributo, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (184), *Centro de Estudos Fiscais*, DGCI, 1999, ISBN 972-653-159-4

COMISSÃO EUROPEIA – Rapport du Comité Fiscal et Financier, 1962, Bruxelas

COMISSÃO EUROPEIA - Tax Reform and Sustainable Development, Europe Environment 448, 1995, Supplement, COM, Bruxelas

COMISSÃO EUROPEIA - A Fiscalidade na UE. Relatório sobre a evolução dos sistemas fiscais, COM(96) 546 final, de 22 de Outubro de 1996, Bruxelas, p. 12.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

COMISSÃO EUROPEIA - Comunicação da Comissão Europeia relativa a uma estratégia de limitação das emissões gás carbónico e melhoria da eficácia energética, COM, 2001, Bruxelas

CUNHA, Tânia Meireles - A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão: Alguns problemas, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 411-412, pp. 89-93

European Environmental Bureau - Campanha para uma Reforma Fiscal Ecológica, Bruxelas, 2003.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes, Manuel T. Fernandes e Sérgio Brigas Afonso - O novo Código dos Impostos Especiais de Consumo, Informação Fiscal, *PLMJ*, 2010

FRANCO, António Sousa - Ambiente e desenvolvimento, *INA*, 1994

Green Paper on the future of VAT, *Comissão Europeia*, 2010, Bruxelas

KEYNES, John Maynard - Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda, *Relógio d'Água*, 2010, ISBN 978-989-641-199-2

Livro Branco sobre a Responsabilidade Ambiental, COM (2000) 66 final, Bruxelas 2000

LIST, Friedrich - Sistema nacional da Economia Política, *Fundação Calouste Gulbenkian*, 2006

LOBO, Carlos Baptista - Impostos Ambientais, *Fisco* n.º 70/71, 1995, pp. 73ss

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

Manual do Trânsito, *Autoridade Tributária e Aduaneira*, 2013, Lisboa, pp. 129ss

Manual dos Impostos Especiais de Consumo, 2014, *Autoridade Tributária e Aduaneira*, Lisboa

Manual do IVA Aduaneiro, *Autoridade Tributária e Aduaneira*, 2012, Lisboa

MARTINEZ, Soares, Direito Fiscal, 7ª Ed, *Almedina*, 1993, ISBN 972-40-0733-2

MADURO, Miguel Poiares - A Constituição Plural, Constitucionalismo e União Europeia, *Principia*, pp. 126/127, ISBN 972-8818-59-9

MARSHALL, Alfred - Principles of Economics- Eighth Edition, *Cosimo*, 2009

MEDEIROS, Eduardo Raposo - O Direito Aduaneiro Sua vertente internacional, Lisboa, 1985

MILL, J Stuart - Principles of Political Economy, *Oxford*, 2008

OCDE (2014) Consumption Tax Trends, OCDE, p.15, ISBN 978-92-64-22393-6

OCDE (2011), Environmental Taxation, A Guide for Policy Makers, OCDE, Paris

OCDE (2010), Taxation, Innovation and the Environment, OCDE, Paris.

OCDE Taxation and the Environment. Complementary Policies, OCDE, Paris.

OCDE (2014a) - The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, Paris.

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

OLIVA, Rui - O papel dos impostos especiais de consumo na tributação indirecta, *Fisco* 80-81, 1997

OLIVA, Rui - Harmonização Fiscal do Vinho e Bebidas Espirituosas – Perspectiva aduaneira, Alfândega, Revista Aduaneira n.º 12, *DGA*, pp. 28-31

PALMA, Clotilde, Introdução ao Imposto sobre Valor Acrescentado, Cadernos *IDEFF*, n.º 1 4ª Ed., *Almedina*, pp. 287ss

PIGOU, A. C. - *The Economics of Welfare*, London, Macmillan & Co, 1929

Projecto de Reforma da Fiscalidade Verde, Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, 2014.

RAPOSO, Maria Emília - Harmonização Tributária na União Tributária, Origem, Conceito e Delimitação, *Anuario de la facultad de Derecho*, 2005, p. 463-476.

Reforma da tributação automóvel e do património, anteprojectos, Ministério Finanças, Almedina

Relatório do Grupo de Trabalho de apreciação da Política Fiscal Ambiental, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 399, DGCI, Lisboa, p. 178ss

Relatório ECOFIN, sobre ambiente e desenvolvimento sustentável, para o Conselho Europeu em Nice.

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

*A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo*

RICARDO, David - Princípios da Economia Política e de Tributação, Fundação Calouste Gulbenkian, 4ª Ed

ROCHA, Mário de Melo e outros - Estudos de Direito do Ambiente, *Universidade Católica*, Porto, 2003 ISBN 972-8069-50-2

Roteiro Nacional de Baixo Carbono, Agência Portuguesa do Ambiente

SANTOS, António Carlos, M. L. Gonçalves e M. M. L. Marques, Direito Económico, 5ª Ed, *Almedina*

SILVA, Isabel Marques - O Princípio do Poluidor Pagador, Estudos do Direito do Ambiente, *Universidade Católica*, 2003, p 109

SILVA, Vasco Pereira - Como a Constituição é verde, *AAFDL*, 2001

SMITH, Adam - A Riqueza das Nações, *Fundação Calouste Gulbenkian*, 4ª Ed, 2006

SOARES, Cláudia Dias - A receita fiscal do ambiente, *Scientia Iuridica* – TL 2001 n.º 289

SOARES, Cláudia Dias - O imposto ecológico – Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente, *Coimbra Editora*, 2001

SOARES, Cláudia Dias - O imposto fiscal do ambiente, *Almedina*, 2002

VASQUES, Sérgio - O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, *Almedina*, ISBN 978-40-3403-4

***A harmonização fiscal europeia:  
O caso dos impostos especiais de consumo***

VASQUES, Sérgio - Impostos de Vício, Vícios do Imposto: História Clínica da Tributação do Tabaco, *Fisco*, n.º 80/81

VASQUES, Sérgio - O adicional para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Protecção Ambiental, *Ciência e Técnica Fiscal* 411-412, pp. 84-88

VASQUES, Sérgio - O álcool, o tabaco, o jogo e o fisco, Almedina, 1999

VASQUES, Sérgio - O IVA como imposto geral sobre o consumo, R. Fórum de Dir. Tributário - RFDT Belo Horizonte, ano 10, n.º 59, Set./Out. 2012, pp. 107-132

VASQUES, Sérgio - Os impostos especiais de consumo, Almedina, 2001 ISBN 82-12-01793-1