

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

HARMONIZAÇÃO NOS IMPOSTOS
ESPECIAS DE CONSUMO. O CASO
PARTICULAR DO IMPOSTO SOBRE O
TABACO.

Rute Tapadas

Lisboa, fevereiro de 2023

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

HARMONIZAÇÃO NOS IMPOSTOS
ESPECIAS DE CONSUMO. O CASO
PARTICULAR DO IMPOSTO SOBRE O
TABACO.

Rute Tapadas

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de António Preto, professor especialista.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof. Especialista Jesuíno A. Martins
Arguente _____ Prof. Doutor Guilherme Waldemar Oliveira Martins
Vogal _____ Prof. Doutor António Alfredo Silva Preto

Lisboa, fevereiro de 2023

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

À minha irmã, a minha maior inspiração.

Agradecimentos

No decorrer da realização deste trabalho contei com o apoio de várias pessoas a quem estou verdadeiramente grata.

Agradeço ao meu professor orientador, Professor Doutor António Preto pela disponibilidade. Agradeço ao ISCAL e aos meus colegas de mestrado, em especial à Ana Luísa pelo apoio, incentivo e disponibilidade que sempre demonstrou e também pela partilha de importantes contribuições para o presente trabalho.

Sou muito grata a todos os meus familiares pelo incentivo recebido ao longo desta jornada, especialmente à minha irmã, Maria.

Não poderia deixar de agradecer aos meus amigos pela atenção, dedicação e pela força que prestaram durante esta fase tão importante, nomeadamente à Carmo e à Sara.

Também gostaria de deixar uma nota de agradecimento às minhas chefias na ALEBS que sempre me permitiram tirar tempo de qualidade para a elaboração deste trabalho.

A todos o meu sincero e profundo Muito Obrigada!

Resumo

A presente escrita visa analisar a necessidade, importância e harmonização dos Impostos Especiais de Consumo (IEC). Sendo esta uma das formas mais antigas de tributação pois são tributos seletivos sobre a produção ou venda de determinados bens de consumo.

Estes impostos são também usados como instrumentos de política ambiental e embora constituam um instrumento relevante de arrecadação de receita, a sua finalidade está cada vez mais associada a fins extrafiscais prosseguidos pelas políticas tributárias. Depois da criação da Comunidade Económica Europeia, hoje União Europeia, e de modo a prosseguir um dos seus principais objetivos: instituir um mercado comum com características idênticas a um mercado interno, tornou-se necessário trabalhar na harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre volume de negócios, impostos especiais de consumo e demais impostos indiretos. Esta dissertação pretende elaborar um pouco acerca das medidas tomadas para alcançar esse objetivo e dos seus resultados.

Pretende também analisar, à luz da legislação em vigor, um caso de pedido de decisão prejudicial do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) baseado neste tema.

Palavras-chave: IEC, harmonização, União Europeia, análise.

Abstract

The present writing aims to analyze the need, importance, and harmonization of Excise Duties. This being one of the oldest forms of taxation as they are selective taxes on the production or sale of certain consumer goods.

These taxes are also used as instruments of environmental policy and although they constitute a relevant instrument of revenue collection, their purpose is increasingly associated with extra-fiscal purposes pursued by tax policies. After the creation of the European Economic Community, now the European Union, and in order to pursue one of its main objectives: the establishment of a common market with characteristics similar to those of an internal market, it became necessary to work on the legislation of Member States relating to turnover taxes, excise duties and other indirect taxes. This dissertation aims to elaborate on the measures taken to achieve this goal and their results.

It also intends to analyze, in the light of the legislation in force, a case of request for a preliminary ruling from the Court of Justice of the European Union based on this topic.

Keywords: Excise Duties, harmonization, European Union, analysis.

Índice

1. Introdução	1
1.1. Objeto	2
1.2. Objetivo	2
1.3. Estrutura.....	3
2. Revisão da literatura	4
2.1. Evolução dos IEC em Portugal.....	4
2.2. Os IEC na União Europeia	7
2.3. O Imposto sobre o Tabaco.....	14
3. Análise do Pedido de decisão prejudicial do processo C-336/22 do TJUE.....	19
3.1. Breve explicação do caso.....	19
3.2. Pedido de decisão prejudicial	20
4. Conclusão.....	29
Referências bibliográficas	31

Índice de Figuras

Figura 2.3-1: Exemplo de cálculo do Imposto sobre o Tabaco.....	15
Figura 2.3-2 Taxas mínimas a aplicar nas diferentes categorias de ‘outros produtos de tabaco’	15
Figura 2.3-3 Taxas de Impostos sobre o Tabaco na União Europeia.....	16

Lista de siglas e abreviaturas

CEE – Comunidade Económica Europeia

EU – União Europeia

IEC – Impostos Especiais de Consumo

IT – Imposto sobre o Tabaco

OMS – Organização Mundial de Saúde

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

1. Introdução

A importância histórica do tema confere-lhe, desde logo, um acrescido interesse, mas o principal motivo para a escolha deste tema passa pelo facto de ser uma matéria de grande interesse e complexidade. Além disso, por na maioria das vezes não ser percebido pelo consumidor, ser uma matéria desconhecida por muitos.

Este género de impostos têm ganho relevância na realidade económica e fiscal, vindo a constituir uma importante fonte de receita do Estado, embora de uma forma pouco perceptível para os cidadãos consumidores dos produtos sujeitos a este tipo de impostos.

Hoje estes impostos incidem sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, sobre os produtos petrolíferos e energéticos e sobre os tabacos manufacturados. Caracterizam-se por serem impostos que possuem estruturas administrativas reduzidas, mas que geram elevadas receitas. Para além disso estes impostos são também usados como instrumentos de política ambiental.

Estes impostos são uma fonte fácil de receita uma vez que a pressão fiscal que os consumidores estão dispostos a suportar antes de deixar consumir os bens sujeitos é bastante elevada (Costa, 2020). Outro facto importante acerca destes impostos é que, por afetarem nichos de consumidores, não provocam uma oposição popularizada por todos os contribuintes, pois são encarados como problemas alheios.

Hoje os IEC são utilizados como instrumento de alteração de hábitos de consumo dos contribuintes. «No seguimento deste pensamento o legislador português tem vindo a consignar parte da receita obtida com os impostos sobre o tabaco ao Ministério da Saúde, destinando-se tais verbas a campanhas de deteção e tratamento do cancro.» (Costa, 2020, p. 13).

Quanto á harmonização na União Europeia relativa à tributação indireta, esta resulta principalmente da transposição de diretivas europeias, sendo que, destas diretivas resultaram algumas regras harmonizadas. No entanto, houve algumas matérias importantes que ficaram excluídas do âmbito das diretivas como por exemplo a sujeição a outras imposições indiretas com finalidades específicas, isso permitia aos Estados-Membros manter ou introduzir imposições indiretas sobre outros produtos desde que não dessem origem a formalidades na passagem de fronteiras. (Simões, 2015)

Mais especificamente, e devido ao tema do caso escolhido para o desenvolvimento da parte prática, pretende-se analisar a Imposto sobre o Tabaco (IT), sendo que a Diretiva n.º 2011/64/EU é a responsável pela harmonização relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados. Por um lado, este imposto serve uma finalidade de obtenção de receita e, por outro, é usado para penalizar o consumo de um determinado produto, neste caso o tabaco, uma vez que o consumo do mesmo gera custos sociais que não são tidos em conta na fixação dos seus preços pelos agentes económicos privados, mas que devem ser suportados pelos respetivos consumidores. Além disso, este imposto serve um propósito extrafiscal, sendo um instrumento de políticas setoriais, nomeadamente das áreas da saúde e do ambiente.

1.1. Objeto

Este trabalho pretende apresentar um enquadramento da matéria, contextualizando os impostos especiais de consumo. Também a natureza destes impostos é de bastante interesse, tendo em conta os seus objetivos extrafiscais. Ainda, através da revisão da literatura, será realizado um enquadramento histórico dos IEC.

Pretende também apresentar a legislação europeia no que concerne a esta matéria e as soluções adotadas de forma a cooperar com a ambicionada harmonização a este nível.

Por fim, como parte prática da presente dissertação, propomo-nos analisar um caso do Tribunal de Justiça da UE acerca desta matéria, mais especificamente acerca do Imposto sobre o Tabaco.

1.2. Objetivo

Face ao que já foi descrito no objeto, *vide* subtítulo 1.1, um dos objetivos da dissertação versa sobre estudar a evolução do IEC.

A investigação tem como objetivo preditivo compreender, efetivamente, se estes impostos têm evoluído e de que forma. Além de entender qual a sua contribuição para a existência de um mercado único.

A presente investigação pretende ser um meio para a perceção das mudanças, já efetuadas e necessárias para que se possa afirmar a harmonização destes impostos. Objetiva-se benéfica aos investigadores científicos, no intuito de construir uma sólida doutrina, sendo certo que a doutrina é uma das fontes do Direito.

1.3. Estrutura

A dissertação compreende a seguinte estrutura: revisão da literatura, onde se dá a conhecer o estado da arte e se procede a uma descrição detalhada da informação existente acerca dos IEC, da sua história e da sua harmonização; um caso de pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia com a respetiva análise crítica; por fim a conclusão e a bibliografia.

2. Revisão da literatura

No intuito de desenvolver o estado da arte, pretendemos destacar um autor cujo contributo, numa primeira fase, serviu de inspiração à redação do presente enquadramento teórico. Marques (2004, p.17) afirma que a revisão da literatura é uma das partes mais importantes de todo o trabalho científico uma vez que, através desta, podemos determinar qual o nível de conhecimento do tema, evitando que se perca tempo com investigações desnecessárias e que se proceda a investigações relevantes, sendo certo que será sempre um auxílio na melhoria e desenvolvimento de novos postulados, conceitos e paradigmas, caracterizando-se, por ora, uma atividade árdua por ser crítica e reflexiva.

Através da literatura existente é nos possível averiguar que na história do imposto, este tem tido, desde sempre, uma conotação negativa. Desde o tempo dos romanos que haviam elevadas cargas de impostos (Ferreira & Dias, 2016).

Também é possível aferir que a tributação do consumo constituiu uma das primeiras formas de contribuição estabelecidas pelo Estado com o propósito de se financiar. Inicialmente tributando bens importados, e depois alargando essa tributação a outros bens de consumo.

A estrutura fiscal de então, apesar de pouco simplificada e organizada, já apresentava algum grau de diferenciação, ao tributar alguns produtos em detrimento de outros, em função da natureza destes consumos, quer por serem produtos associados a um determinado padrão de vida e de consumo. (Fusco, 2016, p. 4)

2.1. Evolução dos IEC em Portugal

Em Portugal, durante o período das descobertas, o Rei substituiu as Sisas gerais da altura pelos direitos aduaneiros e monopólios fiscais, que se tornaram fontes de receita simples de angariar, rentáveis e com efeito anestesiante no contribuinte. Montesquieu (1748, p. 102) afirma que «[o]s direitos sobre as mercadorias são aqueles que os povos sentem menos, porque não são exigidos formalmente: Podem ser tão sabiamente cobrados que o povo quase ignorará que os paga.»

A afirmação do preceito liberal ao longo do século XIX levou ao aparecimento da doutrina da universalidade e da proporcionalidade do imposto, o que constituiu uma corrente crítica aos monopólios existentes.

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. (Simões, 2015, p. 8)

De acordo com o artigo 103º da Constituição da República Portuguesa os impostos são um meio necessário à satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades públicas, além de procederem o objetivo da redistribuição justa dos rendimentos e da riqueza. Santos (2017, p. 3) afirma que «[n]as receitas públicas correntes, os impostos são considerados a receita mais importante».

Durante o século XX o Estado assumiu funções sociais relevantes e novas perspetivas das finanças públicas. Surgiram novas teses económicas como a de Arthur Cecil Pigou que «conferiram maior evidência à tributação indirecta, em particular aos impostos especiais de consumo» (Simões, 2015, p. 9).

Assim, podemos dividir os impostos entre impostos diretos e indiretos. De acordo com Catarino (2020) os impostos diretos recaem diretamente sobre o rendimento de pessoas, singulares e coletivas, enquanto, os impostos indiretos são aplicados de consumo ou despesa. E é de entre os impostos indiretos que se encontram os IEC, estes «são definidos como tributos seletivos (...) sobre a produção ou venda de determinados bens materiais» (Xavier De Basto, 1991 citado por Afonso & Afonso, 2020, p. 528)¹ e são uma das formas mais antigas de tributação pois já no passado se tributava o chá, os licores, o sal e o peixe, entre outras coisas (Cnossen, 1962 citado por Afonso *et al.*, 2020)².

Hoje estes impostos incidem sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, sobre os produtos petrolíferos e energéticos e sobre os tabacos manufacturados. Caracterizam-se ainda por serem impostos que possuem estruturas administrativas reduzidas, mas que geram elevadas receitas. São impostos monofásicos, que incidem sobre a fase de declaração para consumo, o que facilita a sua administração e coleta (Afonso *et al.*, 2020).

Por exemplo o tabaco, hoje incluído nos IEC, foi tributado ao longo do tempo, tanto na sua produção como na sua comercialização, «ora se encontrava atribuída a monopólios, que pagavam ao Estado uma renda, por essa exploração, ora se encontrava liberalizada, mas sujeita a impostos sobre a produção ou venda destes bens.» (Fusco, 2016, p. 6).

¹ Xavier de Basto, J. G. (1991). Cadernos de ciência e técnica fiscal (164). Edição

² Cnossen, S. (1962). Excise systems – a global study of the selective taxation of goods and services. Londres: The Johns Hopkins University press.

Para além disso estes impostos são também usados como instrumentos de política ambiental. O relatório do grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal (citado por Costa 2020, 14)³ mostra que embora

os IEC constituam um instrumento relevante de arrecadação de receita, a sua finalidade está cada vez mais associada a fins extrafiscais prosseguidos pelas políticas tributárias. Assim, a tributação ambiental assume na sociedade contemporânea uma premência a que não é alheia a necessidade de colocar a ação do Estado ao serviço de um ambiente equilibrado, do desenvolvimento sustentável e da qualidade de vida dos cidadãos.

Afonso *et al.* (2020, p. 532) afirma ainda que «[o]s IEC poderão igualmente ser utilizados como instrumentos de política económica de combate ao desemprego, se as receitas adicionais obtidas contribuirão proporcionalmente para baixar os níveis de tributação dos rendimentos». Assim é provável que os IEC venham a ganhar maior importância.

Estes impostos são uma fonte fácil de receita uma vez que a pressão fiscal que os consumidores estão dispostos a suportar antes de deixar consumir os bens sujeitos é bastante elevada (Costa, 2020). Outro facto importante acerca destes impostos é que, por afetarem nichos de consumidores, não provocam uma oposição popularizada por todos os contribuintes, pois são encarados como problemas alheios. O consumo dos produtos sujeitos a estes impostos é ainda, segundo Vasques⁴ (citado por Costa, 2020), censurável pelos próprios consumidores, a representação desses produtos como “consumos do pecado” legitima a sua tributação, levando «os contribuintes que a sofrem para uma posição defensiva, silenciando-os pela culpa» (Costa, 2020, p. 13).

Alguns autores defendem que as elevadas taxas nos Impostos Especiais de Consumo podem ser justificados com os altos custos de despesa pública que podem provocar, por exemplo altas despesas com saúde devido ao consumo de álcool e tabaco (Afonso & Caneira, 1996).

Hoje os IEC são utilizados como instrumento de alteração de hábitos de consumo dos contribuintes. «No seguimento deste pensamento o legislador português tem vindo a consignar parte da receita obtida com os impostos sobre o tabaco ao Ministério da Saúde,

³ (2009). *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais - MFAP

⁴ Vasques, S. (1999). *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina.

destinando-se tais verbas a campanhas de deteção e tratamento do cancro.» (Costa, 2020, p. 13).

Vários autores afirmam até que os Impostos Especiais de Consumo têm agora, e cada vez mais, uma finalidade extrafiscal prosseguida pelas políticas tributárias, apesar de integrarem um dos instrumentos relevantes ao objetivo de arrecadação de receita.

2.2. Os IEC na União Europeia

Desde sempre os tratados da União Europeia mencionam como um dos seus objetivos um mercado interno, definido no artigo 26º do TFUE como um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados.

Como forma de atingir esse objetivo surgiu a necessidade de harmonizar as legislações dos diferentes Estados-Membros. O Tratado da CE, fundamentava a harmonização fiscal num número limitado de disposições fiscais, designadamente nos artigos 23º e 25º ao 30º, dedicados a normas aduaneiras e medidas de efeito equivalente que consagram a livre circulação de mercadorias no território comunitário, mais tarde no artigo 113º do TFUE foi definido que a harmonização relativa a impostos sobre o volume de negócios, a impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos era uma medida necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.

Como uma das características principais desta instituição, conforme definido no artigo 2º do TFUE, é a de que os seus membros delegam parte da sua autonomia em prol de interesses comuns a todos, sendo a sua ação baseada em tratados aprovados de forma voluntária e democrática pelos governos que a constituem, a comissão europeia tomou medidas para começar a aproximar as legislações dos diferentes Estados-Membros, nomeadamente pela criação de diretivas, que deviam depois ser transpostas para o direito nacional. No entanto, no artigo 114º nº4 do TFUE, a comissão permitiu que os Estados-Membros mantivessem algumas disposições nacionais se assim se justificasse. Estas disposições nacionais poderão ser aprovadas caso se verifique que não constituem um meio de discriminação arbitrária ou uma restrição dissimulada ao comércio entre os Estados-Membros, nem um obstáculo ao funcionamento do mercado interno. Isto porque é defendido que a harmonização fiscal não significa igualdade material entre diferentes legislações nacionais dos Estados envolvidos, mas sim uma adequação de distintos

sistemas tributários, considerando o quão necessário é que as suas economias permaneçam competitivas e estáveis sem que tanto a competitividade como a estabilidade dos demais parceiros sejam afetadas.

O quadro legal relativo à tributação indireta resulta agora principalmente da transposição de diretivas europeias, isto porque «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.» (Xavier de Bastos, 1991 citado por Simões, 2015, p. 10)⁵.

Assim, já em 1957, com a assinatura do Tratado de Roma, se estabeleceram «regras fiscais comuns, consagrando, designadamente, o princípio da não discriminação» (Simões, 2015, p. 10).

De grande relevância neste tópico é o artigo 95º do referido diploma legal que refere o seguinte

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. Os Estados-Membros eliminarão ou corrigirão, o mais tardar no início da segunda fase, as disposições existentes à data da entrada em vigor do presente Tratado que sejam contrárias às disposições precedentes.

Este artigo pretendia assegurar a livre circulação de 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» (Simões, 2015, p. 11).

Apesar de naquela época ainda não se poder falar ainda de uma harmonização fiscal comunitária o artigo mencionado permitiu «aos particulares arremeter judicialmente contra as disposições internas que vigorem em determinado Estado- membro, caso entendam que a neutralidade fiscal é por estas normas violada.» (Simões, 2015, p. 12).

⁵ Xavier de Basto, J. G. (1991). Cadernos de ciência e técnica fiscal (164). Edição

Neste sentido, e como representante dos interesses gerais da comunidade a Comissão Europeia comprometeu-se, conforme o artigo 99º do Tratado de Roma, a 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». Deste modo tornou-se imperativo a apresentação de propostas para evitar distorções fiscais entre Estados-Membros e procurar um mínimo de harmonização fiscal, mesmo que não ao nível de taxas, pelo menos quanto aos mecanismos de tributação.

Mesmo sendo um dos principais objetivos deste tratado instituir «um mercado comum com características idênticas a um mercado interno» (Simões, 2015, p. 13), para o que era necessária uma harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre volume de negócios, impostos especiais de consumo e demais impostos indirectos, reconhecemos algumas falhas neste diploma. Desde logo, e apesar de imensamente relevante e abundantemente mencionado, o conceito de harmonização nunca foi claramente definido «remetendo a tarefa de determinar o seu alcance e concretização à doutrina ou fontes derivadas.» (Simões, 2015, p. 13). Além disso, também não foi definido um prazo ou um calendário para a realização dos trabalhos da Comissão Europeia.

Assim é só a partir de 1962, com a publicação do Relatório Neumark que começa a tentativa de combate contra as distorções fiscais, o relatório confirma que «[o] tipo de distorções fiscais identificadas como obstáculo à consolidação do Mercado único, tem como natureza a política fiscal interna dos EM.» (Mendes, 2011, p. 40), assim recomenda «a reformulação das políticas de índole fiscal, a instituição de um imposto sobre valor agregado e a eliminação de fronteiras fiscais.» (Simões, 2015, p. 13).

A Comissão Europeia apresenta então, entre 1970 e 1972, várias propostas no sentido de seleccionar quais os impostos que seriam objeto de harmonização, centrando-se depois nos conhecidos IEC, mas nenhuma chegou a ser aprovada.

Foi em 1986, com a celebração do Ato Único Europeu, que o artigo 99º do TCEE foi alterado e onde se implementou finalmente um prazo para «a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos(...)», sendo esta data-limite 31 de dezembro de 1992. Podemos afirmar que a aprovação do Ato Único Europeu marcou o início da harmonização dos IEC. Simões (2015, p. 18) afirma até que nesta altura «a necessidade de proceder à

harmonização dos impostos especiais de consumo ganhou estatuto de prioridade, à qual a Comissão procurou, com celeridade, corresponder.»

Logo no ano seguinte a Comissão conseguiu apresentar um novo conjunto de propostas, o designado “Pacote Cockfield”⁶

cuja finalidade era a criação de um único espaço fiscal nos doze Estados-Membros em matéria de Impostos Especiais de Consumo, à semelhança do que sucede com o território aduaneiro comunitário, relativamente aos direitos de importação, isto é, visavam a aplicação uniforme das mesmas regras em todo o espaço comunitário. (Costa, 2020, p. 16).

Os Estados-Membros reagiram com desconfiança a este conjunto de propostas, o que fez com que a discussão das mesmas não avançasse nos termos inicialmente definidos.

Uma vez que agora a Comissão tinha um prazo a cumprir, focou-se numa estratégia mais realista procurando apenas medidas indispensáveis à implementação do mercado interno tirando da equação uma verdadeira abolição das fronteiras fiscais, no seu sentido técnico rigoroso. Apresentou então as chamadas “Propostas Scrivener”⁷.

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. (Simões, 2015, p. 18)

Destas diretivas resultaram algumas regras harmonizadas como a de que a harmonização de produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo seria efetuada com incidência sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e os tabacos, atendendo ao facto destes produtos serem tributados na generalidade dos países, e a de que como a de que os produtos estão sujeitos ao IEC no Estado-Membro em que estão detidos para fins comerciais, mesmo que já tenham sido previamente introduzidos no consumo num outro Estado-membro. (Fusco, 2016) No entanto, houve algumas matérias importantes que

⁶ Cockfield, Francis Arthur, Comissário Europeu responsável pelo mercado interno, legislação fiscal e aduaneira, durante o mandato 1984 a 1988

⁷ Scrivener, Christiane, Comissária europeia responsável pelos domínios da fiscalidade, alfândega e consumo, no período de 1989 a 1995.

ficaram excluídas do âmbito das diretivas como por exemplo a sujeição a outras imposições indiretas com finalidades específicas, isso permitia aos Estados-Membros manter ou introduzir imposições indiretas sobre outros produtos desde que não dessem origem a formalidades na passagem de fronteiras. (Simões, 2015)

Nesta altura foi então estabelecido regime geral de circulação dos produtos sujeitos a este imposto baseado em quatro elementos fundamentais: o entreposto fiscal, os operadores de IEC, a circulação em suspensão de imposto através do documento administrativo de acompanhamento e as garantias. Uma vez que o controlo nas fronteiras intracomunitárias deixou de existir o entreposto fiscal tornou-se um elemento essencial ao bom funcionamento deste novo regime

na medida em que permite o controlo da circulação intracomunitária, em suspensão de imposto, sem entraves ou discriminação entre operadores, bem como deslocar os controlos fiscais efetuados por ocasião da passagem das fronteiras intracomunitárias para estes locais previamente aprovados pelas autoridades competentes, baseados essencialmente na análise contabilística e nos mecanismos de cooperação entre administrações aduaneiras (Costa, 2020, p. 18).

No entanto, apesar dos esforços feitos, estas diretivas não criaram uma harmonização completa uma vez que permitem aos Estados Membros manter os regimes fiscais dos IEC que vigoravam em 1992. De acordo com Afonso *et al.* (2020, p. 534) esta tratou-se de «uma harmonização minimalista traduzida fundamentalmente na eliminação dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias e não de uma abolição das fronteiras fiscais em sentido técnico rigoroso». A harmonização conseguida traduziu-se apenas na eliminação dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias.

E embora ditos uniformizados persistem diferenças ao nível das taxas de incidência sobre estes produtos, aplicáveis nos diversos países da União. Tal acontece devido ao entendimento da própria diretiva que estabelece limites mínimos para as taxas a aplicar a nível comunitário, mas obriga á utilização de uma taxa única nos diversos Estados-Membros. (Fusco, 2016) De notar que a adoção de taxas comuns pelos países da comunidade seria de difícil aplicação, pois apesar destes serem os impostos especiais sobre o consumo definidos na Diretiva, há ainda outros tributos aplicados autonomamente por cada um dos países, de acordo com as características do respetivo sistema fiscal.

A literatura sugere até que a harmonização fiscal é a fase intermediária de um processo de simbiose entre diferentes normativos nacionais, já que se situa entre a coordenação

legislativa, a qual apenas propõe que cada Estado-Membro, isoladamente, prepare medidas que visem a integração da coletividade, e a uniformização fiscal, onde existiria total igualdade de produção legal entre os Estados-Membros, incluindo a uniformização de alíquotas (Rodrigues e Garcia, 2022).

Assim, muitos defendem que a União Europeia tem permanecido no patamar da harmonização, uma vez que não se imagina uma Europa que adotasse uma uniformização fiscal. Dado a dimensão comunitária, isso comprometeria a identidade tributária de cada país, ignorando as suas particularidades.

A diretiva em vigor (diretiva 2008/18/CE) foi transposta para a ordem jurídica portuguesa em 21 de junho de 2010 pelo Decreto-Lei nº 73/2010 que aprovou o Código dos Impostos Especiais de Consumo.

Mas com o fim das fronteiras aduaneiras as autoridades nacionais viram-se confrontadas com grandes falhas no controlo de bens sensíveis, como são os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Simões (2015, 21) afirma que

[o]s 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.

Nesse sentido, foi criado o Sistema de Controlo de Movimentos de Produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo. Previa-se que este novo sistema asseguraria a transmissão por via eletrónica do documento de acompanhamento melhorando assim os controlos por parte das autoridades.

De notar também que, «em derrogação do princípio da livre circulação de mercadorias consignado no TUE, persistem formalidades específicas aplicáveis aos movimentos intercomunitários destes produtos» (Simões 2015, 22).

Apesar de tudo

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, objetivos extrafiscais, constitui uma fonte inesgotável de novas opções e exercícios jurídicos. (Simões 2015, 22)

Como já referido, as diretivas europeias estabeleceram o regime de circulação dos produtos sujeitos a IEC baseando-se em alguns elementos fundamentais como é o entreposto fiscal e o regime de suspensão do imposto. Assim torna-se relevante saber como funcionam estes impostos.

Atente que

se o imposto dos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo fosse devido aquando da produção ou da importação para o território da União, tornar-se-ia um encargo incomportável para os contribuintes, uma vez que não existe a certeza quanto à possibilidade de os repercutir para o revendedor ou para o consumidor final. Se este imposto fosse exigido no momento da produção ou da importação não corresponderia à regra da tributação no destino. (Costa, 2015, p. 30)

Os Impostos Especiais de Consumo têm por base o regime de suspensão de imposto. Isto significa que há uma diferença entre o momento em que um produto passa a estar sujeito ao imposto especial de consumo e o momento em que o imposto deve ser pago e tem como finalidade aproximar o imposto do momento e local do consumo.

De modo a ser possível usufruir deste mecanismo, torna-se essencial haver algum controlo e disciplina na forma como as mercadorias circulam na União Europeia, identificando, acompanhando e fiscalizando evitando assim o risco de fraude ou extravio das mercadorias, bem como as possíveis distorções de concorrência, quer a nível nacional como entre Estados-Membros. Assim, para estar abrangido por este regime tem de ter ou estatuto de depositário autorizado, de destinatário registado ou de expedidor registado. E a quem beneficia deste regime é ainda exigido uma contabilidade que permita seguir o circuito de produção/compra e venda de mercadorias, a constituição de garantias estatutárias e de circulação, bem como o controlo físico e acompanhamento das diversas operações efetuadas sob este regime, tudo isto de modo a assegurar o bom funcionamento do mesmo.

Resumindo, o facto desta operação se processar num espaço sob controlo aduaneiro, como é o entreposto fiscal (espaço físico delimitado, autorizado e sujeito a controlo pela AT, no qual o depositário autorizado, o destinatário registado ou o expedidor registado pode produzir ou deter produtos sujeitos a IEC) é o que permite o diferimento entre o momento da produção de um bem, sujeito a IEC e a exigibilidade de imposto. (Fusco, 2016)

De entre as medidas de controlo dos produtos sujeitos a IEC existe ainda um sistema de selagem, para as bebidas espirituosas e para os tabacos, de forma a garantir o cumprimento do pagamento de imposto. Assim a responsabilidade de colocar o selo e de pagar o imposto é do responsável pela introdução no consumo ou por quem detém, exposto para comercialização, o produto.

2.3. O Imposto sobre o Tabaco

O Imposto especial sobre o Tabaco tem a sua estrutura de base fixada na Diretiva n.º 2011/64/UE.

O artigo 2º da Diretiva n.º 2011/64/EU define a incidência subjetiva deste imposto, incidindo assim sobre cigarros, charutos, cigarrilhas e quaisquer outros produtos de tabaco.

Este imposto tem também, como usual nos IEC, vários objetivos. Por um lado, serve uma finalidade de obtenção de receita e, por outro, é usado para penalizar o consumo de um determinado produto, neste caso o tabaco, uma vez que o consumo do mesmo gera custos sociais que não são tidos em conta na fixação dos seus preços pelos agentes económicos privados, mas que devem ser suportados pelos respetivos consumidores. Além disso, este imposto serve um propósito extrafiscal, sendo um instrumento de políticas setoriais, nomeadamente das áreas da saúde e do ambiente.

A tributação dos cigarros consiste em dois elementos: o elemento específico que reflete uma tributação exata por unidade (entre 7,5% e 76,5% da carga tributária total, expresso em valor fixo por 1.000 cigarros) e um elemento *ad valorem* que se traduz na tributação calculada pela aplicação de uma percentagem exata sobre preço de venda ao público do produto, como é de notar no exemplo da figura 2.3-1. No entanto, a União Europeia apenas aplicou limites mínimos de tributação, sendo assim qualquer Estado-Membro é livre para aplicar taxas mais elevadas, de acordo com as necessidades do país.

Retail Selling Price (excluding taxes)	EUR 0.7
+ Excise duty - <i>specific</i> :	EUR 1.0
+ Excise duty - <i>ad valorem</i> :	EUR 0.8 (27% of RSP)
Total excise duty:	EUR 1.8 (60% of RSP)
= Price (excluding VAT)	EUR 2.5
+ VAT 20%	EUR 0.5
= Retail Selling Price (including all taxes)	EUR 3.0

Figura 2.3-1: Exemplo de cálculo do Imposto sobre o Tabaco

Fonte: Site oficial da União Europeia - https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/excise-duties/excise-duties-tobacco_en

Já a tributação de outros produtos de tabaco é um pouco diferente. Cada Estado-Membro pode escolher aplicar a componente específica do imposto, a componente *ad valorem* ou até aplicar as duas. Contudo, taxas mínimas foram definidas para as diferentes categorias de 'outros produtos de tabaco', que se podem observar na figura 2.3-2.

Product Category	Minimum Rate
Fine-cut smoking tobacco	50% of the weighted average retail selling price Or EUR 60 per kilogram
Cigars and Cigarillos	5% of the retail selling price Or EUR 12 per 1000 items or per kilogram
Other smoking tobaccos	20% of the retail selling price Or EUR 22 per kilogram

Figura 2.3-2 Taxas mínimas a aplicar nas diferentes categorias de 'outros produtos de tabaco'

Fonte: Site oficial da União Europeia - https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/excise-duties/excise-duties-tobacco_en

Atualmente as regras da UE neste âmbito encontram-se em processo de revisão, ao abrigo do Plano Europeu contra o Cancro, uma vez que a tributação desempenha um papel fulcral na diminuição do consumo de tabaco. Nas suas conclusões de 2 de junho de 2020, o Conselho recomendou que se passe a adotar uma abordagem

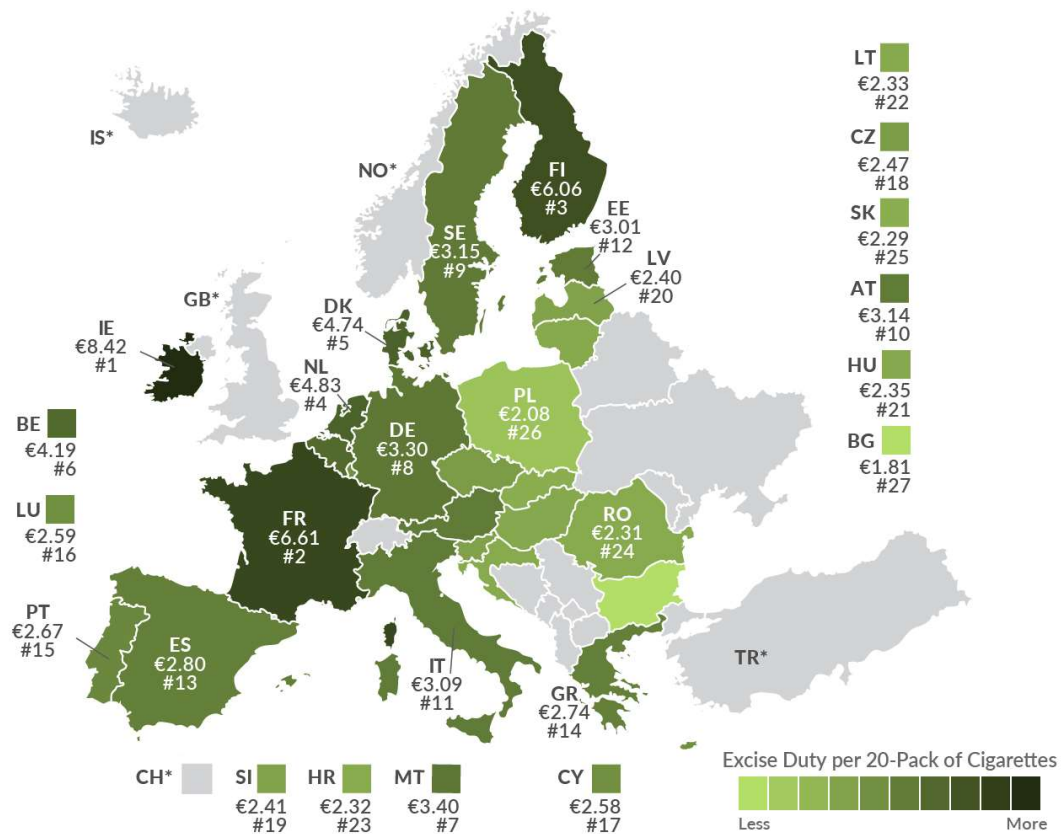
abrangente da revisão das regras da UE, onde, para além de responder aos objetivos fiscais, se possa abordar a saúde pública, o comércio ilícito e as preocupações ambientais.

2.3.1. O Imposto sobre o Tabaco na Alemanha

Sendo a Alemanha um país pertencente à União Europeia rege também as suas leis relacionadas com a tributação do tabaco pela Diretiva 2011/64/EU. A figura 2.3-3 mostra os níveis de tributação do tabaco na União Europeia, dando a perceber que a Alemanha era em 2021 um país com elevado nível de tributação sobre estes produtos.

Cigarette Taxes in Europe

Excise Duty per 20-Pack of Cigarettes in Euros, as of July 2021



TAX FOUNDATION

@TaxFoundation

Figura 2.3-3 Taxas de Impostos sobre o Tabaco na União Europeia

Fonte: Asen, E. (2021) - <https://taxfoundation.org/cigarette-tax-europe-2021/>

Em março de 2021, o governo alemão adotou o ‘ato de modernização da lei do imposto sobre o tabaco’ defendendo assim um ajuste das taxas do imposto sobre o tabaco, dando uma resposta mais eficaz às mudanças no mercado do tabaco e no comportamento dos consumidores, além de melhorar a saúde pública.

Esta lei pretende assegurar um tratamento fiscal equitativo dos produtos de tabaco aquecido não queimado, introduzir um novo imposto sobre substâncias que contêm nicotina para uso em cigarros eletrônicos.

Assim a 01 de janeiro de 2022 foi aplicada uma alteração dessa lei que pretende tributar alguns produtos do tabaco, como rolos de tabaco, não só à taxa do imposto sobre o tabaco para cachimbo, mas também a um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros, deduzido do imposto sobre o tabaco para cachimbo.

De notar o artigo 1º - A da Lei de Modernização do Imposto sobre o Tabaco:

O imposto é o seguinte:

1. para cigarros

a) sob reserva das alíneas b) a f), 12,28 cêntimos por item e 19,84% do preço de venda a retalho, mas não inferior ao montante resultante do parágrafo 2;

b) para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2022 e 31 de dezembro de 2022, 10,88 cêntimos por item e 19,84% do preço de venda a retalho, mas não menos de 22,276 cêntimos por item, menos o imposto sobre o valor acrescentado sobre o preço de venda a retalho do cigarro a tributar;

c) para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2023 e 31 de dezembro de 2024, 11,15 cêntimos por item e 19,84% do preço de venda a retalho, mas não menos de 22,888 cêntimos por item, menos o imposto sobre o valor acrescentado sobre o preço de venda a retalho do cigarro a tributar;

d) para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2025 e 31 de dezembro de 2025, 11,71 cêntimos por item e 19,84% do preço de venda a retalho, mas não menos de 24,163 cêntimos por item, menos o imposto sobre o valor acrescentado sobre o preço de venda a retalho do cigarro a tributar;

e) para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2026 e 14 de fevereiro de 2027, 12,28 cêntimos por item e 19,84% do preço de venda a retalho, mas não

menos de 25,106 cêntimos por item, menos o imposto sobre o valor acrescentado sobre o preço de venda a retalho do cigarro a tributar;

(...)

4. para o tabaco de cachimbo

a) sob reserva da alínea b), 15,66 EUR por quilograma e 13,13% do preço de venda a retalho, mas não inferior a 26,00 EUR por quilograma;

b) para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2022 e 31 de dezembro de 2022, 15,66 EUR por quilograma e 13,13% do preço de venda a retalho, mas não inferior a 24,00 EUR por quilograma;

5. para o tabaco aquecido, o imposto referido no ponto 4 acrescido de um imposto adicional calculado a partir de 80% do montante do imposto referido no ponto 1 menos o montante do imposto referido no ponto 4. Para o cálculo referido no ponto 1, o tabaco para fumar em cada item separado deve corresponder a um cigarro;

Esta alteração deu origem á disputa que vamos analisar na parte prática desta dissertação.

3. Análise do Pedido de decisão prejudicial do processo C-336/22 do TJUE

De modo a realizar a parte prática desta dissertação foi escolhido o caso C-336/22 do TJUE. Este caso opõe uma fábrica de produtos do tabaco ao Serviço Aduaneiro Principal de Bielefeld, Alemanha.

3.1. Breve explicação do caso

Sendo a demandante uma fábrica de produtos do tabaco desenvolveu, no decorrer da sua atividade, rolos de tabaco que são introduzidos e aquecidos num dispositivo aquecedor, que opera com recurso a uma bateria. Estes rolos são compostos por tabaco comprimido, produzido a partir de poeira de tabaco e encontram-se envoltos em papel co laminado revestido de alumínio, para que não ardam. O aquecimento do tabaco abaixo da sua temperatura de combustão cria um aerossol que contém nicotina e que é inalado pelo consumidor, mas ao mesmo tempo reduz significativamente a quantidade de substâncias nocivas para a saúde no vapor criado em comparação com o fumo dos cigarros tradicionais.

Na Alemanha, estes rolos de tabaco foram tributados até 31 de dezembro de 2021 unicamente com base na taxa aplicável ao tabaco para cachimbo, a 01 de janeiro de 2022 foi introduzida uma alteração na lei que pretende sujeitar este produto não só à taxa do imposto sobre o tabaco para cachimbo, mas também a um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros, deduzido do imposto sobre o tabaco para cachimbo.

A demandante apresentou, em 2 de dezembro de 2021, no Serviço Aduaneiro Principal de Bielefeld, uma declaração fiscal relativa às marcas fiscais a aplicar aos rolos de tabaco destinados a serem aquecidos a partir de 1 de janeiro de 2022. Neste contexto, apurou um imposto sobre o tabaco a pagar no valor total de 6.281,46€, sendo um montante de 2.181,02€ correspondente ao imposto calculado segundo a taxa aplicável ao tabaco de fumar e um montante de 4.100,44€ correspondente ao imposto adicional.

Na ação que tem por objeto a declaração fiscal que apresentou, a demandante alega o que a cobrança do imposto adicional ao tabaco aquecido viola o artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 na medida em que o imposto

adicional não constitui um outro imposto indireto admissível, mas sim um outro imposto sobre o tabaco e, por conseguinte, um imposto especial de consumo. Além disso o imposto adicional também não é cobrado por motivos específicos, já que as receitas decorrentes da tributação não se destinam à cobertura de despesas de saúde. De acordo com a Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de junho de 2011, relativamente à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados, a proteção da saúde já constitui um dos objetivos da harmonização do imposto especial de consumo sobre produtos do tabaco. Alega ainda, que a cobrança do imposto adicional viola o artigo 14º, nº 3, da Diretiva 2011/64, uma vez que o tabaco manufaturado não pode ser tratado diferentemente dentro do grupo do tabaco de fumar.

Já o Serviço Aduaneiro Principal de Bielefeld, demandado, contestou a ação e alegou que a cobrança do imposto adicional sobre tabaco aquecido não viola o artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118, já que este constitui um imposto nacional não harmonizado. Pela mesma razão não tem, nos termos do artigo 1º, nº2 da Diretiva 2008/118, de cumprir as exigências do artigo 14º da Diretiva 2011/64, bastando então que o imposto adicional respeite, nos termos gerais, o regime europeu dos impostos especiais de consumo. Este imposto adicional é cobrado pelo motivo específico da redução do consumo de nicotina nociva para a saúde, sendo que se tributa o tabaco aquecido nos mesmos termos em que se tributam os cigarros. Desta forma, prossegue-se o objetivo da proteção da saúde. Esta finalidade orientadora do imposto adicional permite dar por preenchido o requisito do motivo específico, na aceção do artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118. Além disso as receitas do imposto adicional não têm, elas próprias, que ser destinadas a um motivo específico.

Alegou ainda que a Diretiva 2011/64 não abrange o tabaco aquecido como uma categoria autónoma de tabaco manufaturado e por isso a introdução de um imposto adicional sobre o tabaco aquecido apenas dá cumprimento às recomendações da OMS.

3.2. Pedido de decisão prejudicial

Destas alegações resultou o pedido de decisão prejudicial por parte do Tribunal Tributário de Dusseldorf, Alemanha, do qual constam as seguintes questões prejudiciais:

1. Deve o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), na redação da Diretiva (UE) 2019/475 do

Conselho, de 18 de fevereiro de 2019 (JO 2019, L 83, p. 42), ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido, que prevê, quanto ao cálculo do imposto, além da aplicação de uma taxa sobre o tabaco para cachimbo, a cobrança de um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros, deduzido do imposto sobre o tabaco para cachimbo?

2. Caso o imposto adicional sobre o tabaco aquecido não constitua um outro imposto indireto, cobrado por motivos específicos, sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118: deve o artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva 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 (JO 2011, L 176, p. 24), ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido, que prevê, quanto ao cálculo do imposto, além da aplicação de uma taxa sobre o tabaco para cachimbo, a cobrança de um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros, deduzido do imposto sobre o tabaco para cachimbo?

3. Caso o imposto adicional sobre o tabaco aquecido não constitua um outro imposto indireto, cobrado por motivos específicos, sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118: deve o artigo 14.º, n.º 1, alínea b), e n.º 2, alínea c), da Diretiva 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 (JO 2011, L 176, p. 24), ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido, que prevê, quanto ao cálculo do imposto, que este deve ser apurado de acordo com uma taxa *ad valorem* e uma taxa específica, em função do peso e do número de rolos de tabaco?

Para a decisão das questões prejudiciais cabe analisar alguns pontos relevantes.

Na República Federal da Alemanha o tabaco manufacturado, o tabaco aquecido e o tabaco de cachimbos de água encontram-se sujeitos ao imposto sobre o tabaco, imposto este um imposto especial de consumo.

A lei em vigor entende tabaco aquecido como tabaco de fumar apresentado em unidades ou porções individuais, destinado a ser consumido por inalação sob a forma de aerossol ou fumo gerado em dispositivo próprio.

Cobrando uma taxa de imposto

1. para cigarros

a) sob reserva das alíneas b) a f), 12,28 cêntimos por item e 19,84% do preço de venda a retalho, mas não inferior ao montante resultante do parágrafo 2;

b) para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2022 e 31 de dezembro de 2022, 10,88 cêntimos por item e 19,84% do preço de venda a retalho, mas não menos de 22,276 cêntimos por item, menos o imposto sobre o valor acrescentado sobre o preço de venda a retalho do cigarro a tributar; (...)

4. para o tabaco de cachimbo

a) sob reserva da alínea b), 15,66 EUR por quilograma e 13,13% do preço de venda a retalho, mas não inferior a 26,00 EUR por quilograma;

b) para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2022 e 31 de dezembro de 2022, 15,66 EUR por quilograma e 13,13% do preço de venda a retalho, mas não inferior a 24,00 EUR por quilograma;

5. para o tabaco aquecido, o imposto referido no ponto 4 acrescido de um imposto adicional calculado a partir de 80% do montante do imposto referido no ponto 1 menos o montante do imposto referido no ponto 4. Para o cálculo referido no ponto 1, o tabaco para fumar em cada item separado deve corresponder a um cigarro;

Este imposto é pago através de marcas fiscais, usando um formulário oficial, preenchido pelo fabricante ou importador, cabendo-lhe o cálculo da dívida. Ainda que sujeita a revisão oficiosa, essa declaração fiscal corresponde à liquidação do imposto.

Assim cabe analisar se o ponto 5 do artigo 1º da Lei de Modernização do Imposto sobre o Tabaco é compatível com o artigo 1º, nº 2 da Diretiva 2008/118.

Este artigo da Diretiva permite aos Estados-Membros cobrarem, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que em conformidade com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado. ‘Outros impostos indiretos’ são todos aqueles que incidam direta ou indiretamente sobre o consumo de produtos energéticos e eletricidade, sobre álcool e bebidas alcoólicas e sobre tabaco manufacturado (produtos enumerados no artigo 1º, nº 1 da Diretiva 2008/118) mas que não constituem ‘impostos especiais de consumo’ e que são cobrados por um motivo específico, ou seja, a

sua imposição prossegue uma finalidade específica. No entanto, e de acordo com a decisão proferida no processo C-437/97 (ponto 30-33)

Deve averiguar-se, em primeiro lugar, se uma imposição como aquela a que estão sujeitas as bebidas alcoólicas prossegue uma finalidade específica na acepção do artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo, ou seja, um objectivo não meramente orçamental. (...) Ora, o reforço da autonomia municipal pelo reconhecimento do poder de cobrar receitas fiscais constitui um objectivo meramente orçamental, que não pode, por si só, tal como acabou de se afirmar, constituir uma finalidade específica na acepção do artigo 3.º, n.º 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo.

Ou seja, um objetivo meramente orçamental não prossegue uma finalidade específica.

Contudo já se poderá verificar a cobrança de um imposto por motivos específicos se o produto do imposto for obrigatoriamente destinado á proteção da saúde, ou de outro valor importante como é o ambiente, conforme proferido no acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12 (ponto 30)

para se considerar que prossegue uma finalidade específica na aceção da referida disposição, um imposto (...) deve ter, por si mesmo, o objetivo de assegurar a proteção da saúde e do ambiente. Seria esse o caso, em particular, como afirmou, no essencial, o advogado-geral (...), se o produto desse imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente relacionados com o consumo dos hidrocarbonetos sujeitos ao referido imposto, de tal forma que existisse uma ligação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa.

No caso em apreço, o imposto adicional é cobrado por motivos meramente orçamentais, uma vez que o produto da cobrança deste imposto não é obrigatoriamente destinado á proteção da saúde. O próprio demandado reconhece que o produto resultante da aplicação deste imposto adicional constituía uma receita do orçamento federal. Não se duvida que a cobrança do imposto adicional vise reduzir o consumo de nicotina, que é uma substância nociva para a saúde, no entanto, uma vez que este imposto adicional acaba por tributar o tabaco aquecido em termos semelhantes aos da tributação dos cigarros, não parece suscetível de dissuadir mais os consumidores de consumirem nicotina, do que o imposto já existente que recai sobre os cigarros.

Mas, torna-se importante aferir, se o imposto adicional sobre o tabaco aquecido não constituir outro imposto indireto sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, por motivos específicos, poderá ser ele compatível com o regime jurídico consagrado no artigo 14º da Diretiva 2011/64?

De acordo com nº3 do artigo 14º da Diretiva 2011/64

As taxas ou montantes referidos nos n.º 1 e 2 aplicam-se a todos os produtos pertencentes o grupo de tabacos manufacturados em causa, sem distinções dentro de cada grupo quanto à qualidade, à apresentação, à origem dos produtos, às matérias-primas utilizadas, às características das empresas ou a qualquer outro critério.

Assim, um imposto especial de consumo aplicado pelos Estados-Membros com base nesta Diretiva tem de ser igual em todos os produtos pertencentes ao mesmo grupo. O tabaco aquecido é equiparado ao tabaco de fumar sendo assim um tabaco manufacturado que deve ser classificado no grupo dos tabacos de fumar.

Na Lei de Modernização do Imposto sobre o Tabaco está prevista, no artigo 2º, nº1, a taxa a aplicar aos tabacos de fumar, no entanto esta lei prevê ainda um imposto adicional, que acresce á taxa já referida e que só se aplica ao tabaco aquecido. Daqui pode resultar uma diferença de tratamento relativamente a outros tabacos manufacturados que pertencem ao mesmo grupo.

Para essa diferença não se verificar, seria necessário estar previsto um grupo autónomo para o tabaco aquecido na Diretiva 2011/64, o que não acontece ainda.

Surge ainda uma última questão relativamente á fórmula de cálculo deste imposto, será a mesma compatível com o disposto no artigo 14º, nº 1, alínea b), da Diretiva 2011/64, onde se prevê que um imposto especial de consumo específico de produtos do tabaco pode ser aplicado pelos Estados-Membros se expresso em montante por quilograma ou, unicamente no caso de charutos e cigarrilhas, pelo número de unidades.

O regime nacional de cálculo do imposto adicional, tal como resulta do artigo 2º, nº 1, ponto 5 da Lei de Modernização do Imposto sobre o Tabaco, o imposto especial de consumo específico deveria ser calculado em função do peso e não do número de rolos de tabaco, assim a combinação entre imposto adicional e imposto a calcular nos termos do artigo 2º, nº 1, ponto 5, com referência ao artigo 2º, nº 1, ponto 4, parece redundar numa fórmula de tributação não prevista na Diretiva, já que o imposto total a cobrar acaba por resultar de uma taxa *ad valorem* e de uma taxa específica, estabelecendo-se esta última em

função do peso e do número de rolos de tabaco. E tal como aconteceu no processo C-365/98 essa é uma fórmula de tributação não admissível.

Este caso não tem ainda conclusões do advogado geral nem decisão proferida. Pelo que daremos a nossa opinião quanto a uma possível decisão.

Quanto á primeira questão prejudicial se deve o artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido, que prevê, quanto ao cálculo do imposto, além da aplicação de uma taxa sobre o tabaco para cachimbo, a cobrança de um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros, deduzido do imposto sobre o tabaco para cachimbo cabe primeiro analisar o disposto nesse artigo da Diretiva, a Diretiva permite que os Estados-Membros cobrem outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo desde que, por motivos específicos, e que de acordo com as normas fiscais da Comunidade.

Para entender melhor quais os ‘motivos específicos’ válidos nesta questão recorreu-se á jurisprudência do TJUE, mais precisamente ao acórdão proferido no âmbito do processo C-553/13 percebemos que um motivo específico, na aceção do artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118, não é uma finalidade meramente orçamental, no entanto, uma vez que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental, o simples facto de um imposto ter um objetivo orçamental não é suficiente, enquanto tal, sob pena de esvaziar de substância o artigo supra citado, para excluir que se possa considerar que esse imposto tem também um motivo específico. Por conseguinte, embora a afetação do produto de um imposto ao financiamento, pelas autoridades locais, de competências que lhes foram atribuídas, possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, essa afetação, que decorre de uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado-Membro, não pode, enquanto tal, constituir uma condição suficiente, uma vez que qualquer Estado-Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas. Assim, para que a afetação predeterminada do produto de um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo permita considerar que esse imposto tem um motivo específico na aceção da mesma disposição, é preciso que o imposto em causa tenha por objeto, por si mesmo, assegurar a realização do motivo específico invocado e que, portanto, exista um vínculo

direto entre a utilização das receitas do imposto e o referido motivo. Por isso, na falta desse mecanismo de afetação predeterminada das receitas, um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo apenas pode ser considerado que tem um motivo específico, na aceção do artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita a realização do motivo específico invocado, por exemplo, tributando significativamente os produtos considerados para desencorajar o seu consumo.

É certo que a cobrança deste imposto adicional visa reduzir o consumo de nicotina, contudo esse é um objetivo geral. Além disso, o imposto em causa não se encontra concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação de tal modo que dissuada os contribuintes do consumo de nicotina. Este imposto objetiva tributar de forma semelhante o tabaco aquecido e os cigarros, deste modo não parece dissuadir mais os consumidores do consumo de nicotina do que o imposto já existente sobre os cigarros.

Deste modo parece-nos que este imposto adicional previsto no artigo 2º, nº1 da Lei de Modernização do Imposto sobre o Tabaco não pode ser considerado, na aceção do artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118, como outro imposto indireto.

Quanto á segunda questão, no caso de o imposto adicional sobre o tabaco não constituir outro imposto indireto, na aceção do artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118, deve então o artigo 14º, nº 3, da Diretiva 2011/64/UE do Conselho, ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido?

De acordo com esta disposição, as taxas ou montantes de imposto referidos nos nº 1 e 2 da Diretiva 2011/64 aplicam-se a todos os produtos pertencentes ao grupo de tabacos manufaturados em causa, sem distinções dentro de cada grupo quanto à qualidade, à apresentação, à origem dos produtos, às matérias-primas utilizadas, às características das empresas ou a qualquer outro critério. Assim, um imposto especial de consumo, previsto pelos Estados-Membros com base no artigo 14º, nº 1 e 2, da Diretiva 2011/64, tem de ser igual para todos os produtos pertencentes ao mesmo grupo, independentemente das suas características e do seu preço. O tabaco aquecido é um tabaco manufaturado equiparado ao

tabaco de fumar pelo que deve ser classificado no grupo dos outros tabacos de fumar, mencionado no artigo 13º, alínea c) da Diretiva.

No entanto, o legislador alemão prevê, para além da taxa do imposto aplicável aos outros tabacos de fumar, um imposto adicional que acresce à taxa de imposto já mencionada, que só se aplica ao tabaco aquecido. Daqui resulta uma diferença de tratamento entre produtos do mesmo grupo, o que não é compatível com o direito da União. Para tal seria necessário que a Diretiva previsse um grupo autónomo para o tabaco aquecido.

O mesmo aconteceu no processo C-428/13 onde o TJUE profere as seguintes palavras:

a Diretiva 2011/64 não impede os Estados-Membros de prosseguirem a luta contra o tabagismo e de garantirem um elevado nível de proteção da saúde pública através da cobrança de impostos especiais sobre o consumo (...) os artigos 7.º, n.º 2, e 8.º, n.º 6, da Diretiva 2011/64 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional, (...) que não estabelece um imposto especial sobre o consumo mínimo idêntico para todos os cigarros(...).

Quanto à terceira questão a ser analisada:

Caso o imposto adicional sobre o tabaco aquecido não constitua um outro imposto indireto, cobrado por motivos específicos, sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118: deve o artigo 14.º, n.º 1, alínea b), e n.º 2, alínea c), da Diretiva 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 (JO 2011, L 176, p. 24), ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido, que prevê, quanto ao cálculo do imposto, que este deve ser apurado de acordo com uma taxa *ad valorem* e uma taxa específica, em função do peso e do número de rolos de tabaco?

Nos termos do artigo em questão da Diretiva, o imposto especial de consumo específico de produtos de tabaco é aplicado pelos Estados-Membros ao montante por quilograma ou, apenas no caso de charutos e cigarrilhas, ao número de unidades. O imposto cobrado na Alemanha, constituído pelo imposto e pelo seu adicional, resulta numa fórmula de tributação não prevista que estabelece uma taxa específica em função do peso e do número de rolos de tabaco.

No entanto, como resultou da nossa análise das primeiras questões que este imposto adicional não é um imposto compatível com o direito da União, já não nos iremos debruçar sobre a análise da sua fórmula de tributação.

4. Conclusão

Com a elaboração deste trabalho procurou-se estudar a evolução e harmonização dos impostos especiais de consumo. Como se pode verificar através da revisão de literatura, os impostos são uma das maiores fontes de obtenção de receita para o Estado. Com a crescente evolução do comércio internacional a existência de uma harmonização fiscal tornou-se fundamental. A harmonização tem como principal objetivo a redução ou eliminação das distorções tributárias, aproximando os vários sistemas fiscais, e influenciando diretamente os IEC. Ao longo desta pesquisa conseguiu-se perceber que a harmonização dos IEC não é um tema consensual na medida em que muitos dizem que apesar de se considerarem harmonizados, essa harmonização não existe realmente. No entanto pode-se concluir que a existência dos impostos, ao longo dos tempos, foi justificada pela necessidade de financiamento de e para diversas atividades. Pelas suas aptidões fiscais e extrafiscais, os Impostos Especiais de Consumo, encontram-se atualmente na vanguarda do sistema tributário.

Atualmente os Impostos Especiais de Consumo têm objetivos devidamente definidos, quer ao nível da vertente fiscal, quer ao nível da vertente extrafiscal. São utilizados como instrumento de alteração de hábitos de consumo dos contribuintes. Vários autores afirmam até que os Impostos Especiais de Consumo têm agora, e cada vez mais, uma finalidade extrafiscal prosseguida pelas políticas tributárias, apesar de integrarem um dos instrumentos relevantes ao objetivo de arrecadação de receita.

A União Europeia tem feito esforços contínuos de modo a harmonizar vários tipos de impostos, estando os Impostos Especiais de Consumo entre os impostos harmonizados. No entanto, e apesar de já bastante regulamentados, há uma constante necessidade de atualização devido á evolução dos mercados, em especial devido à integração de novos produtos não tipificados ainda na lei. Podemos aferir isso ao analisar o pedido de decisão prejudicial do processo C-336/22 do Tribunal de Justiça da União Europeia, esse caso mostra como a evolução dos produtos de tabaco, nomeadamente a criação de um tabaco aquecido não tipificado na Diretiva europeia pode afetar as receitas fiscais de um país. Deste modo e respondendo diretamente aos objetivos propostos no início deste trabalho podemos afirmar que os Impostos Especiais de Consumo tem evoluído de uma forma favorável à harmonização pretendida e necessária ao bom funcionamento do mercado interno da União Europeia, havendo, no entanto, ainda caminho a percorrer neste âmbito.

Para o futuro sugerimos trabalhos na ordem da atualização da legislação e em especial foco no cumprimento da mesma, criando mais formas de controlo de modo a prevenir e eliminar a fuga ao fisco. A existência de um mercado interno em bom funcionamento é possível, no entanto exige bastante esforço por parte de todos os Estados-Membros e das suas autoridades. Olhando á realidade de hoje na Europa e a todos os problemas que enfrenta, como o alto nível da inflação e a baixa de poder de compra por parte dos consumidores, é muito provável que nos próximos anos venhamos a assistir a um aumento da evasão e fraude fiscal.

Referências bibliográficas

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia – Processo C-428/13 de 09 de outubro de 2014.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia – Processo C-437/97 de 09 de março de 2000.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia – Processo C-553/13 de 15 de março de 2015.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia – Processo C-635/98 de 15 de junho de 2000.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia – Processo C-82/12 de 27 de fevereiro de 2014.

Afonso, A. B. & Afonso, S. B. (2020). Impostos Especiais de Consumo. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Coord.). *Lições de Fiscalidade – princípios gerais e fiscalidade interna* (pp. 527-556). Coimbra: Edições Almedina.

Afonso, A. B. & Caneira, A. (1996). *Impostos especiais de consumo : regime geral, bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos, álcool e tabacos manufacturados*. Lisboa: Grafteam – Artes Gráficas SA.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2019). *Manual dos impostos especiais de consumo*. Disponível em [https://info-
aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao_aduaneira/manuais_doelib/Documents/M
anual_IEC.pdf](https://info-
aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao_aduaneira/manuais_doelib/Documents/M
anual_IEC.pdf)

Catarino, J. R. (2020). Impostos Especiais de Consumo. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Coord.). *Lições de Fiscalidade – princípios gerais e fiscalidade interna* (pp. 15-78). Coimbra: Edições Almedina.

Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

Constituição da República Portuguesa n.º 86/1976. *D.R I série*. (10-04-1976).

Costa, M. A. (2020). *Impostos Especiais de Consumo harmonizados na União Europeia: Os procedimentos de comercialização* (Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Viana do Castelo, Viana do Castelo, Portugal). Disponível em <http://repositorio.ipvc.pt/handle/20.500.11960/2405>

Diretiva nº 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008.

Diretiva nº 2011/64/UE, do Conselho, de 21 de junho de 2011.

Diretiva nº 2014/40/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 03 de abril de 2014.

Excise Duties on Tobacco - Official website of the European Union. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/excise-duties/excise-duties-tobacco_en

Ferreira, D. & Dias, P. (2016). *História de Portugal*. Lisboa: Verso da kapa.

Fusco, G. R. A. (2016). *Impostos especiais sobre o consumo em portugal: a extrafiscalidade e a saúde* (Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, Portugal). Disponível em <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/14263/1/Tese%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20Impostos%20Especiais%20sobre%20o%20consumo%20a%20extrafiscalidade%20e%20a%20sa%C3%BAde%20G%20Fusco.pdf>

Lei de Modernização do Imposto sobre o Tabaco – Tabaksteuermodernisierungsgesetz, TabStMoG. Notificação 2021/0367/D de 23 de junho de 2021002E

Mendes, A. J. (2011). *Harmonização da fiscalidade directa na UE, evolução e perspectivas: a directiva da poupança*. (Dissertação de mestrão, ISCAL, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3473/1/Direito%20Fiscal%20Europeu-Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado%20FINAL.pdf>

Montesquieu (1748). De um Estado despótico em igual caso. In Montesquieu. *O espírito das leis* (101-102).

Pedido de Decisão Prejudicial – Processo C-336/22 de 23 de maio de 2022.

RODRIGUEZ, F. E. & GARCIA, Á. S. (2002). Evolucion De La Armonizacion Comunitária Del Impuesto Sobre Sociedades En materia Contable y Fiscal. *Instituto De Estudios Fiscales Y Universidade de Oviedo, DOC N° 17/02.*

Santos, S. R. S. (2017). *A evolução dos impostos especiais de consumo e de outros impostos sobre o consumo na União Europeia (95-2012)* (Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão, Lisboa, Portugal). Disponível em <https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?fileId=1009134&method=getFile>

Simões, A. B. M. L. (2015). *A harmonização fiscal europeia: o caso dos impostos especiais de consumo* (Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em https://run.unl.pt/bitstream/10362/17141/1/Simoes_2015.pdf

Tratado de Roma. Jornal Oficial da União Europeia C 224 (31/08/1992).

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Jornal Oficial da União Europeia C 326 (26-10-2012).