

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



ISCAL

OS IMPOSTOS ESPECIAIS DE  
CONSUMO – INSTRUMENTO DE  
MERCADO INTERNO OU CRIAÇÃO  
DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA?

---

Inês Sofia Ferreira Lúcio Garcia

Lisboa, Dezembro de 2014



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

OS IMPOSTOS ESPECIAIS DE  
CONSUMO – INSTRUMENTO DE  
MERCADO INTERNO OU CRIAÇÃO  
DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA?

---

Inês Sofia Ferreira Lúcio Garcia

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 Vasco António Branco Guimarães, Professor Doutor na área da Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente: Doutor Paulo Nogueira da Costa

Arguente: Doutor Guilherme D'Oliveira Martins

Vogal: Doutor Vasco Branco Guimarães

Lisboa, Dezembro de 2014

*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 uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.*

## **Agradecimentos**

Ao professor Doutor Vasco Guimarães, orientador deste trabalho, que sempre se demonstrou disponível, dedicado e extremamente paciente com as minhas hesitações.

À professora Doutora Clotilde Palma por todo o apoio inicial, por toda a cooperação e receptividade.

Ao Doutor António Brigas Afonso pela imensa boa vontade com que sempre me acompanhou e pelo incomparável conhecimento que me proporcionou.

A todos os companheiros de curso com quem tive o orgulho e o privilégio de partilhar conhecimentos, ambições, dúvidas, medos, mas sobretudo experiências de vida.

A todos os demais, a alguns em particular, que independentemente da forma como deixaram marcana minha vida, tornaram este Instituto e a minha passagem por ele uma das épocas mais fantásticas e intensas da minha existência.

Aos meus pais...simplesmente por tudo.

A esta Escola...apenas grata para a vida.

## Resumo

A presente dissertação aborda os Impostos Especiais de Consumo. Terá uma vertente teórica onde se aborda o procedimento que levou à integração comunitária de alguns desses impostos, o atual regime aplicável a cada um deles e alguns dos problemas subjacentes, e uma ponderação acerca da necessidade destes impostos numa estrutura fiscal. Numa segunda perspectiva, esta de teor prático, farei uma análise estatística comparada do impacto dos impostos em causa na receita fiscal e complementarmente analisarei alguma da Jurisprudência existente.

Os Impostos Especiais de Consumo são uma forte fonte de receita fiscal, sendo considerado esse o seu principal papel. Como argumentação central tem lugar o estudo e conhecimento daqueles que se encontram harmonizados comunitariamente enquanto instrumento que na realidade prima pela concretização do mercado interno, enquanto que temos presentes outros impostos especiais incidentes sobre o consumo e que efectivamente pretendem a obtenção de justiça tributária. Estas particularidades poder-nos-ão levar a questionar se de facto existe um objetivo extrafiscal associado aos impostos harmonizados e observar se de alguma forma esta tributação indireta poderá ou não representar uma tentativa de diminuir a oneração inerente à tributação direta.

**Palavras-chave:** Mercado Interno, Justiça tributária, Receita fiscal, Tributação indireta, Introdução no consumo, Suspensão do imposto

## Abstract

This dissertation discusses the Excise. It will have a theoretical approach in which the procedure leading to the community integration of some of these taxes will be addressed, as well as the current regime applicable to each of them and some of their underlying problems. Furthermore, it will also include a balance concerning the need of such taxes in a tax structure. In a second approach, this one with practical contents, I will make a comparative statistical analysis regarding the impact of these taxes in tax revenue and, in addition, I will analyze some of the existing Jurisprudence. The Excise is a strong source of tax revenue and, therefore, this is considered to be its primary role. The main argument includes the study and knowledge of those who are communally harmonized, as a tool to actually propel the completion of the internal market, while there are other special taxes on consumption which actually intend to achieve tax justice. These particularities may lead us to question whether there is in fact an extra tax objective associated with harmonized taxes and to see if somehow this indirect taxation may or may not represent an attempt to lessen the burden inherent in direct taxation.

**Key words:** Internal Market, Tax Justice, Tax Revenues, Indirect Taxation, Introduction consumption, suspension of tax.

# Índice

|  |    |
|--|----|
| 1. Introdução.....   | 1  |
| 1.1 Relevância do Tema proposto .....  | 1  |
| 1.2 Estrutura e metodologia .....  | 3  |
| 2. Enquadramento Teórico .....   | 5  |
| 2.1 A integração comunitária dos Impostos Especiais de Consumo .....   | 5  |
| 2.1.1 A Diretiva comunitária.....  | 9  |
| 2.1.2 O controlo comunitário .....   | 11 |
| 2.1.3 A necessidade de cooperação .....  | 13 |
| 2.2 O atual regime dos Impostos Especiais de Consumo em Portugal.....  | 18 |
| 2.2.1 O regime aplicável ao Álcool e Bebidas Alcoólicas .....  | 22 |
| 2.2.2 O regime aplicável ao Tabaco .....   | 26 |
| 2.2.3 O regime aplicável aos Produtos Petrolíferos e Energéticos .....   | 28 |
| 2.2.4 Análise de alguns dos problemas associados aos regimes existentes – A Fraude como questão essencial.....                               | 30 |
| 2.2.5 Medidas aplicadas e resultados de atividades .....   | 35 |
| 2.2.6 As infrações .....   | 37 |
| 2.3 Um verdadeiro objetivo extrafiscal? Harmonizar ou criar justiça? (Algumas considerações críticas a esta vertente).....                   | 41 |
| 2.4 Ponderação sobre a necessidade e papel dos Impostos Especiais de Consumo na estrutura fiscal do mercado interno europeu e português..... | 45 |
| 2.5 Perspetivas de tributação.....   | 49 |
| 3. Estudo Estatístico .....  | 51 |
| 3.1 Análise Estatística comparada.....   | 51 |
| 3.1.1 Nível de Fiscalidade .....   | 51 |
| 3.1.2 Análise Estatística comparada do impacto dos Impostos Especiais de Consumo na receita fiscal .....                                     | 52 |
| 3.2 Análise de Jurisprudência nacional e comunitária .....   | 58 |
| 3.2.1 Jurisprudência nacional.....   | 58 |
| 3.2.1.1 <i>Processo n.º 90/2013-T – Liquidação de imposto por comportamento negligente</i> 58  |    |

|         |   |    |
|---------|---|----|
| 3.2.1.2 | <i>Processo n.º 222/2013-T – Não verificação das formalidades inerentes à introdução no consumo</i> | 59 |
| 3.2.1.3 | <i>Processo 01853/07 – Divergências de stocks em entreposto</i>                                     | 62 |
| 3.2.2   | Jurisprudência da UE  | 63 |
| 3.2.2.1 | <i>Processo C-165/13 – Sujeito devedor do imposto</i>   | 63 |
| 3.2.2.2 | <i>Processo C-315/12 – Introdução no consumo num EM e detenção noutra EM</i>                        | 65 |
| 3.2.2.3 | <i>Processo C-163/09 – Harmonização da estrutura dos IEC – Alcool e bebidas alcoólicas</i>          | 66 |
| 3.2.2.4 | <i>Processo C-550/08 – Documento de acompanhamento</i>  | 68 |
| 3.2.2.5 | <i>Processo C-63/06 – Divergência de interpretação</i>  | 69 |
| 3.2.2.6 | <i>Processo C-167/05 – Ónus da prova de um efeito protetor</i>                                      | 70 |
| 3.2.2.7 | <i>Processo C-5/05 – Local da exigibilidade do imposto</i>  | 73 |
| 3.2.2.8 | <i>Processo C-395/00 – Infração por falsificação de documento</i>                                   | 74 |
| 4.      | Breves referências ao ISV   | 78 |
| 5.      | Caso Prático  | 83 |
| 6.      | Conclusões  | 88 |
|         | Referências Bibliográficas  | 91 |

## Índice de quadros e tabelas

|  |    |
|--|----|
| <b>Quadro 2.1</b> Introduções no consumo de produtos sujeitos a IABA de Janeiro a Agosto.....  | 24 |
| <b>Quadro 2.2</b> Introduções no consumo de produtos sujeitos a IT de Janeiro a Agosto.....  | 26 |
| <b>Quadro 2.3</b> Introduções no consumo de produtos sujeitos a ISP de Janeiro a Agosto.....   | 28 |
| <b>Quadro 2.4</b> Apreensões de Tabaco em 2011 pelas Alfândegas.....   | 35 |
| <b>Quadro 3.1</b> Total de receitas fiscais em % do PIB.....   | 51 |
| <b>Quadro 3.2</b> Evolução da receita fiscal líquida do Estado 2013-2014, por imposto<br>(milhões de euros).....                           | 52 |
| <b>Quadro 3.3</b> Evolução da despesa fiscal do Estado 2011-2014, por imposto – (Previsão nos<br>anos 2013 e 2014) (milhões de euros)..... | 53 |
| <b>Quadro 3.4</b> Receita fiscal gerada pelos IEC em percentagem do PIB.....   | 54 |
| <b>Quadro 3.5</b> Receita fiscal gerada pelos IEC em percentagem da tributação total.....  | 55 |
| <b>Quadro 4.1</b> Introduções no consumo - Acumulado de Janeiro a Agosto de 2014.....  | 77 |

## **Lista de abreviaturas**

|        |   |
|--------|---|
| AT     | Autoridade Tributária   |
| CIEC   | Código dos Impostos Especiais de Consumo                          |
| CRP    | Constituição da República Portuguesa                              |
| DAA    | Documento Administrativo de Acompanhamento                        |
| DGAIEC | Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo |
| EM     | Estado(s) Membro(s)   |
| IABA   | Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas                       |
| IEC    | Impostos Especiais sobre o Consumo                                |
| IST    | Imposto sobre o Tabaco  |
| ISV    | Imposto sobre Veículos  |
| IUC    | Imposto Único de Circulação                                       |
| IVA    | Imposto sobre o Valor Acrescentado                                |
| OLAF   | Organismo Europeu de Luta Antifraude                              |
| PIB    | Produto Interno Bruto   |
| RGIT   | Regime Geral das Infrações Tributárias                            |
| TFUE   | Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia                   |
| TJUE   | Tribunal de Justiça da União Europeia                             |
| UE     | União Europeia  |

*“As promessas de ontem são os impostos de hoje.”*

(William Lyon Mackenzie King<sup>1</sup>)

---

<sup>1</sup> Décimo primeiro-ministro do Canadá.

# 1. Introdução

## 1.1 Relevância do Tema proposto

Os Impostos Especiais de Consumo (IEC) têm adquirido ao longo do tempo uma relevância crescente na nossa realidade económica e fiscal. Estes impostos constituem uma forte componente da receita fiscal total quer em Portugal quer em outros territórios fiscais. No entanto, aparentemente são impostos que parecem algo esquecidos, pelo que será importante dar ênfase à sua acuidade e poder num sistema fiscal. A principal incidência será feita sobre os IEC Harmonizados, aqueles cujo funcionamento ocorre de forma similar em todos os Estados Membros (EM) pertencentes à União Europeia (UE) e por isso considerados como um instrumento de Mercado interno, sendo que paralelamente poderemos considerar e refletir acerca da existência de outros impostos especiais que apesar de não se encontrarem harmonizados comunitariamente têm a mesma fora de atuação e semelhantes características, parecendo por isso impostos promotores da justiça tributária ao pretenderem combater a oneração por via da tributação direta.

Os impostos harmonizados em causa muito para além de se legitimarem pelos Princípios da igualdade tributária (derivado do princípio da igualdade estabelecido no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)) e da capacidade contributiva, princípios estes que como se tem verificado pelos inúmeros estudos efectuados não servem de sustento à tributação indireta – e aqui podemos como julgo oportuno referir o ponto de vista de Machado e Costa (2009) que relataram uma espécie de subdivisão do princípio da Igualdade Tributária onde me parece encaixarem-se os IEC: a igualdade perante os encargos públicos segundo o qual a exigência de um maior esforço a uma certa categoria de indivíduos deverá assumir um carácter extraordinário e ter como consequência uma contrapartida apropriada, - têm uma principal implicação ao nível do Princípio da equivalência que podemos consubstanciar numa dupla vertente: a de afetar o imposto ao custo social gerado pelo contribuinte e onerando-o por isso, e a de destinar a receita do imposto aos custos que esses mesmos contribuintes instigam. Apesar disto, e apesar de nos parecer um princípio suficientemente robusto e fundamentado, nem sempre na prática se verifica a sua aplicação, pelo que podemos concluir que acima de qualquer princípio, legitimado ou não, está o objetivo nu e cru da obtenção de receita.

Tendo em conta os aspetos mencionados parecem-me reunidos os fatores essenciais a aguçar o interesse em aprofundar os conhecimentos nesta matéria e debater algumas ideias e perspetivas já existentes e dar possíveis contributos para uma melhor compreensão da perspicácia destes impostos e de como atuam no nosso dia-a-dia.

Em Portugal, atualmente, o diploma que rege estes impostos é o Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de Junho, que resulta da transposição da Diretiva Comunitária 2008/118/CE de 16 de Dezembro relativa ao regime geral dos IEC. A Diretiva que anteriormente vigorava era datada de 1992, tendo sido revogada pela atual como consequência da necessidade de introduzir algumas modificações e atualizações que mencionarei já na ótica do nosso Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC). Assim, o novo Código preconiza nomeadamente uma série de novos conceitos, define novos sujeitos passivos do imposto, torna mais claras as condições em que se verifica a exigibilidade do imposto e elucida as questões relativas à introdução no consumo dos produtos. Mas talvez a maior e mais relevante inovação que podemos notar é a adoção do sistema informatizado dos movimentos e dos controlos dos produtos sujeitos a estes impostos, que vem dar competência aos operadores nacionais para proceder quer à expedição quer à receção de produtos originários ou destinados a outros EM da UE. Desta forma, e em contraste com o sistema em suporte de papel que até então existia, vêem-se simplificadas as condições e regras necessárias ao controlo do imposto e desburocratizados os procedimentos e condutas aplicáveis.

Outro diploma de especial destaque neste domínio é o Regulamento (UE) n.º 389/2012 de 2 de Maio, que disciplina a cooperação administrativa no domínio dos IEC e tem como objetivo estabelecer em que condições é que as autoridades competentes devem cooperar entre si e com a Comissão para assegurar o cumprimento da legislação aplicável e consequentemente combater as situações de evasão e possíveis distorções no Mercado interno.

Em todo o caso, e apesar de estar reunida um conjunto de legislação que premeia uma correta aplicação das normas e um controlo efetivo do imposto, verificam-se ainda bastantes fragilidades na administração e regulação do imposto, as quais deverão merecer todos os esforços exequíveis com vista a que estes impostos especiais operem da forma mais eficiente e eficaz possível.

É então sobre o estudo destes impostos que dedicarei a minha atenção, pretendendo no fim para além de ver satisfeitas as minhas aspirações e motivações pessoais face ao tema, poder contribuir para estimular o interesse por parte de todos os ligados à área fiscal e acima de tudo

promover um conhecimento mais aprofundado daqueles que são impostos únicos e com uma importância absolutamente crescente nos nossos dias e no futuro.

## **1.2 Estrutura e metodologia**

Perante os objetivos traçados, cabe estabelecer um caminho a seguir para chegar à sua concretização.

Assim, parece-me pertinente efetuar algumas referências de enquadramento ao processo de Harmonização Comunitária dos IEC para que sejam claras as razões de ser desta tributação e os pressupostos que conduziram à sua uniformização de aplicação. Num segundo ponto, e um dos essenciais, debruçar-me-ei naturalmente sobre uma análise cuidada e detalhada do regime particular aplicável ao Álcool e Bebidas Alcoólicas, ao Tabaco e aos Produtos Petrolíferos e Energéticos; O regime aplicável a este tipo de consumos caracteriza-se por operar sob um sistema de suspensão do imposto, o que acarreta alguns problemas e dificuldades que oportunamente serão também identificados e debatidos. Cabe também proceder a algumas observações e opiniões críticas acerca da existência de um carácter extrafiscal associado a estes impostos, questionando a sua veracidade e possíveis pontos de vista. Posteriormente, e numa abordagem mais globalizada da figura dos IEC evidencia-se pertinente efetuar uma ponderação focada sobre a necessidade e papel destes impostos na estrutura fiscal do mercado interno europeu e português, isto é, avaliar o seu peso e referência na tributação indireta e o seu potencial contributo para um eficaz e forte crescimento da economia.

Numa perspetiva prática do tema, e como desafio aliciante, farei um breve estudo comparativo do impacto dos IEC na receita fiscal de diversos EM face a Portugal, e quiçá com outros países não membros. Talvez daqui decorra uma perspetiva mais clara de se a política fiscal neste campo está ou não a cumprir aqueles que são os seus objetivos primordiais e que garantem ou não a sua sobrevivência. Igualmente numa ótica prática procurarei abordar e analisar alguma da Jurisprudência nacional e comunitária existente neste âmbito, numa ideia de expor algumas das debilidades existentes e contribuir com as decisões tomadas como um fio condutor para novas questões que se suscitem neste domínio.

Por último, e de forma complementar, farei algumas referências ao programa da Fiscalidade Verde integrado no projeto de reforma do Estado, que se encontra atualmente a ser debatido

e que perspectiva novas formas de tributação em razão de aspetos de ordem ambiental, e que a serem concretizadas consubstanciar-se-ão em novos impostos ambientais, ou seja, em novos IEC.

## 2. Enquadramento Teórico

### 2.1 A integração comunitária dos Impostos Especiais de Consumo

Desde muito cedo, pelos anos de 1957, era considerada a necessidade de consagrar um mercado comum e a necessidade de harmonizar as legislações dos diferentes EM, nomeadamente a tributação indireta, como forma de atingir em pleno esse mercado comum. Foi então que de uma forma lenta e de preocupação acessória se foi ponderando a harmonização dos IEC.

Alguns anos depois, a criação de receita significativa e os bens de consumo massificado (excluindo-se aqui os de primeira necessidade e os essenciais a processos produtivos) surgiam como os fundamentos a ter em conta, segundo a Comissão, para a eleição dos impostos a harmonizar. Nessa sequência foram expostas as propostas iniciais de diretiva (sendo que nenhuma delas foi homologada pelo Conselho) orientadas para a harmonização dos IEC, representando assim o acontecimento primário neste âmbito.

Num Relatório adotado em 1980 sobre as perspectivas de convergência dos sistemas fiscais na comunidade, era considerado e reconhecido como um dos principais motivos que dificultariam a harmonização os desacordos com as preferências colectivas, uma vez que (1983: 56) «A Comissão reconhece que é politicamente delicado instaurar impostos sobre produtos tradicionalmente isentos [...] ou suprimir impostos sobre produtos tradicionalmente tributados», e salienta uma agravada polémica se tal significar transformar os demais impostos como contrabalanço dos rendimentos que deixariam de existir. E por ser reconhecida esta dificuldade, a Comissão tenta avançar de forma leve e subtil incitando os EM a homologarem a nível comunitário o regime de impostos sobre consumos especiais que se coadune e concilie de forma precisa e clara com as suas carências análogas. É ainda salientado que por diversas vezes se observa a oposição à harmonização dos impostos especiais com base em razões de limitações orçamentais, o que foi desde logo desmistificado e provado como argumentação sem fundamento. No que ao impacto das taxas sobre as receitas diz respeito, é expectável que estas sejam definidas observando por um lado os custos de fabrico dos produtos e por outro os riscos de saúde e ambientais admitidos associados a estes produtos. Naquele momento (à data a que o relatório reporta) os afastamentos de taxas de imposto faziam-se sentir, em alguns casos, de forma muito evidente; tão evidentemente que, por exemplo, relativamente ao

imposto sobre as bebidas alcoólicas «em valor absoluto, a taxa de base mais elevada (Dinamarca) é praticamente igual a quarenta vezes a taxa mais fraca (Itália)» (ibid.: 1).

O reconhecimento e compreensão de que flutuações persistentes e intempestivas das taxas de imposto, como acontece em alguns EM, são desfavoráveis e inconvenientes para as indústrias envolvidas não deve contudo traduzir-se numa restrição das alternativas de atuação no âmbito da política financeira. Assim sendo, havia que salvaguardar nomeadamente a continuidade da liberdade dos EM em alterar as taxas durante o processo de harmonização, ainda que tal pudesse não se verificar em todos eles ou relativamente a todos os impostos especiais envolvidos. A par disto deveria também ser permitido aos EM, para certo imposto e na medida em que tal não represente um obstáculo às transações, exceder transitoriamente o horizonte autorizado.

Tem-se verificado que os EM se colocam numa posição complexa e deficitária em realizar com coesão o primordial propósito desta tributação, o de obter receita, o que não deveria suceder dada a inexistência de limitações ou reservas comunitárias, mas que surge em virtude do facto de ser admissível que as taxas de imposto não sigam nem persigam as evoluções dos preços. É ainda salientado no relatório, que os EM deveriam lutar também para que fosse atingível aos olhos dos demais que a redução da incidência destes impostos especiais como contrapartida da inflação é algo entendível.

Parece então que, de acordo com as conclusões a que chegaram, o facto de os EM usufruírem de domínio e poder para agir neste campo tem provocado, ao invés do que seria desejável, discrepâncias e iniquidades. Esse aspeto leva então a considerar que harmonizar os aspetos referentes a estes impostos, o que conduziria a delimitações e circunscrições aos EM, parece efetivamente trazer benefícios; não esquecendo ainda que, num setor tão forte como este, só com a determinação de políticas paralelas é que se poderia desenvolver e prosseguir com estratégias ao nível comunitário.

Em 1985, com a publicação do Livro Branco, onde são reconhecidas 279 medidas legislativas imprescindíveis para a efetivação do mercado interno, a harmonização comunitária dos IEC recebe uma nova dimensão e passa a ser vista como uma meta a atingir sem falhas, dado o acordo de materializar o mercado interno até fim de 1992.

Só após mais uma nova tentativa falhada de propostas surgem aquelas que depois de ajustes árduos viriam a dar origem ao enfim sistema comunitário dos IEC – as propostas Scrivener. Este sistema compõe-se pela Diretiva 92/12/CEE, alvo de posteriores alterações, que estabelece o regime geral dos IEC harmonizados; pelas Diretivas 92/83/CEE,

92/81/CEE (posteriormente alterada) e 92/78/CEE (posteriormente revogada) que tratam da estrutura dos impostos sobre o álcool e bebidas alcoólicas, sobre os óleos minerais e sobre os tabacos manufacturados, respetivamente e ainda pelas Diretivas 92/82/CEE, 92/84/CEE, 92/79/CEE e 92/80/CEE que consagram as taxas do imposto sobre os óleos minerais, sobre o álcool e bebidas alcoólicas, sobre a tributação dos cigarros e sobre a tributação do tabaco, respetivamente. Oliva (1993) destacou que, no que respeita ao objetivo delineado de aproximar as taxas mínimas comunitárias, existe alguma crítica no sentido de que tal é extremamente difícil de alcançar, uma vez que a maioria dos EM continuaria a aplicar as taxas que vigoravam sem terem em conta qualquer confluência real, continuando a discrepância de preços entre EM a ser evidente. É defendido que estas questões das taxas deviam ser deixadas para momentos mais oportunos, não devendo revelar como aspeto primordial nesta fase da harmonização.

Portugal reagiu de imediato às propostas Scrivener, preocupando-se desde logo em executar as imposições da harmonização no Direito interno. A Diretiva 92/12/CEE foi transposta para a nossa legislação de forma linear e absoluta, não tendo existido grande atenção à sua apropriação e ajuste; essa desconsideração poderia ser explicada pela necessidade de garantir que não se cometiam equívocos, no entanto verificava-se um certo descabimento que dificultava toda a sua interpretação. A par disso, verificou-se alguma conflitualidade devido à diversidade de diplomas desconexos pelos quais se fez a transposição. Estas questões foram levantadas pela Comissão, tendo conduzido a esforços no sentido de modificar e consolidar os textos em causa. Essa possibilidade de evolução, que se consubstanciava na codificação num único diploma das matérias em causa, surgiu com a Lei do Orçamento de Estado para 1999. Nasceu então o CIEC pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 Dezembro.

Esta necessidade de harmonização vista como uma necessidade quase básica para estabelecer o adequado funcionamento do mercado interno e afastar eventuais distorções de concorrência, e todas as aproximações de legislação que prossigam o mesmo fim, encontram-se objetivamente enquadradas nos artigos 113.º e 114.º, respetivamente, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Em todo o caso, aquilo que consubstancia maior importância é que sejam implementadas que medidas forem no que respeita à harmonização das legislações, o impacto dessas medidas terá de ser coerentemente analisado e previamente perspectivado de forma a que se possam prevenir e/ou combater os efeitos daí decorrentes.

A título de curiosidade e para exemplificar a importância e relevância que novas medidas podem acarretar, achei extraordinariamente interessante apresentar a seguinte tabela, que evidencia os efeitos de uma eventual harmonização de imposto com o Reino Unido, em consequência da aceitação de uma proposta da Comissão Europeia.

**Tabela 2.1** Os Efeitos da adoção de uma proposta da Comissão no âmbito do Alcool

Table 2.5

**The Effects of Adopting the EC Commission Proposals for Alcohol Excise Duties on Tax Rates and Prices**

|  |                | Excise duty<br>per unit alcohol (p) | Typical implied<br>ad valorem rate % | Typical after-tax<br>price (pence) |
|--|----------------|-------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------|
| Beer<br>(pint)                           | Existing tax   | 9                                   | 35                                   | 86                                 |
|  | Harmonised tax | 4.1                                 | 34                                   | 73                                 |
| Wine<br>(70cl table<br>wine)             | Existing tax   | 9.3                                 | 40                                   | 265                                |
|  | Harmonised tax | 1.3                                 | 17                                   | 195                                |
| Spirits<br>(75 cl bottle<br>at 40% alc.) | Existing tax   | 15.8                                | 72                                   | 805                                |
|  | Harmonised tax | 9.5                                 | 59                                   | 555                                |

Fonte: Crooks (1989: 21)

De acordo com a apreciação de Crooks (1989) existia um aspeto fulcral para os produtores, nomeadamente os de bebidas espirituosas, relacionado com a discriminação a nível Europeu que se iria verificar perante os diversos sistemas fiscais nacionais, o que, salienta, não é de todo imprevisto sendo o objetivo expresso o da convergência das estratégias neste domínio...em todo o caso, não deixa de referir a posição dos produtores que defendem que a melhor forma de evitar as discriminações não é atingível com disposições igualitárias, antes conseguir-se-ia com uma autêntica autonomia e independência do mercado.

### **2.1.1 A Diretiva comunitária**

A primeira diretiva a regular a matéria dos IEC foi a Diretiva 92/12/CEE relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos ao imposto. Esta diretiva foi alvo de diversas modificações, que pela extensão e complexidade das mesmas acabou por dar origem àquela que é atualmente a diretiva em vigor, a Diretiva 2008/118/CE. Refira-se desde já que, de acordo com os produtos em causa, encontramos regulamentação específica que particulariza a regulamentação que estabelece o regime geral:

A Diretiva 2003/96/CE referente aos produtos energéticos e eletricidade – Esta Diretiva amplia o alcance do quadro comunitário dantes demarcado pelos óleos minerais, para todos os produtos energéticos (incluindo carvão, gás natural e energia eléctrica), tendo como principais objetivos uma redução das distorções de concorrência resultante de taxas de imposto díspares, diminuir as distorções promovidas pela lacuna legislativa em termos comunitários existente até então e promover melhores comportamentos por parte dos diversos agentes económicos através de incentivos fiscais nesta área. A este respeito cabe aludir que as Diretivas 2004/74/CE e 2004/75/CE reúnem disposições legislativas que consentem que certos EM destinem aos produtos em causa isenções ou reduções temporárias dos níveis de tributação.

As Diretivas 92/83/CEE e 92/84/CEE relativo ao álcool e bebidas alcoólicas - A primeira trata essencialmente das categorias de produtos sujeitos ao imposto e da base para cálculo do mesmo, mencionando ainda algumas disposições especiais aplicáveis em circunstâncias muito singulares. A segunda dedica-se particularmente à questão das taxas; o Conselho de Ministros não tomou por essencial para o bom funcionamento do mercado interno uma absoluta harmonização das taxas dos IEC em toda a UE, mas em todo o caso foram aprovadas uma diversidade de taxas mínimas acima das quais os EM continuam a disfrutar de liberdade para definir as que entenderem. É exigido que a Comissão reveja as taxas mínimas periodicamente, sendo que em 2006 apresentou uma proposta de Diretiva a alterar a presente, como sequência de uma retificação das taxas mínimas objeto de alteração concordantemente com o nível de inflação verificado, sendo a sua aplicabilidade iniciada em Janeiro de 2008 com um período de transição até Janeiro de 2010.

As Diretivas 95/59/CE, 92/79/CEE e 92/80/CEE que regulam o tabaco manufacturado - Aqui encontramos respetivamente a determinação dos impostos incidentes sobre o consumo de tabacos manufacturados, o regime de aproximação dos impostos sobre os cigarros e a aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados aparte dos cigarros. A Comissão

tem a obrigação de elaborar com alguma regularidade relatórios acerca da tributação do tabaco, não devendo ser descuidada a devida atenção que estes produtos exigem no que respeita particularmente à saúde e em conformidade com a Organização Mundial de Saúde (OMS). Também neste âmbito encontramos um sistema de taxas mínimas, considerando a autonomia de cada EM em estabelecer as adequadas às suas conjunturas. Estas Diretivas foram recentemente alvo de algumas modificações, introduzidas pela Diretiva 2010/12/UE que também inseriu alterações na Diretiva 2008/118/CE. Esta nova disposição legislativa demonstra preocupações acrescidas com a necessidade de garantir um elevado nível de proteção da saúde em sequência dos graves prejuízos que o tabaco pode causar, salientando o facto de a União ser Parte na Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para a Luta Antitabaco, e foi nesse sentido que reconheceu a necessidade de se conduzir a diversas alterações a legislação fiscal da EU sobre os produtos do tabaco. E são de facto interessantes as modificações verificadas: Prevê a descomplicação do regime aplicável aos cigarros por forma a oferecer a neutralidade da concorrência aos fabricantes, diminuir a compartimentação dos mercados do tabaco e proteger a conquista dos fins ligados à saúde; defende que seja observado na União um determinado nível mínimo de carga fiscal, devendo os EM lutar por formas úteis de arrecadar IEC específicos ou mínimos sobre os cigarros, independentemente da existência da disposição fiscal mista e da percentagem máxima do elemento específico face à carga fiscal global; também no que respeita às variações de preços e dos níveis do IEC, estes foram avaliados designadamente em relação aos cigarros que compreendem a parcela com maior impacto, tendo-se revelado que existem ainda discrepâncias atinentes entre os EM, conducentes a possíveis dificuldades na perfeita regulação do mercado interno, pelo que mais uma vez importa empreender uma maior harmonização das taxas de imposto a aplicar... segundo as observações apresentadas, esta confluência desejável traria de semelhante forma uma maior obtenção do nível ambicionado de proteção da saúde humana, uma vez a fiscalidade ser um elemento decisor aquando das opções tomadas pelos consumidores. Não é também deixada de parte a questão das distorções de concorrência e os desvios de comércio, e mais importante que isso as perdas de receita que se verificam em consequência desses casos... por esse facto é imprescindível que os EM sejam permitidos a empregar fronteiras quantitativas no que diz respeito aos cigarros que podem ser introduzidos nos seus espaços sem ser exigido o pagamento de IEC adicionais sempre que esses cigarros sejam inseridos nos seus territórios a partir de EM que beneficiem de períodos transitórios. Por último mas não menos importante, foi identificado como benéfico com vista a uma tributação mais uniforme e coerente, verificar-se uma apropriação das definições de cigarros, charutos e cigarrilhas, para

que em diversas circunstâncias seja possível equiparar dois ou mais produtos específicos que gozem de características semelhantes, permitindo um tratamento semelhante para efeitos da aplicação de IEC.

Um dos papéis essenciais a desempenhar a nível comunitário para que se consiga uma perfeita ou pelo menos o mais perfeita possível realização do mercado interno é a harmonia e congruência em todos os EM do conceito e das condições de exigibilidade do imposto, sendo esse um dos principais objetivos encarados pela Diretiva. De entre todos os aspetos que nela são tratados, podem-se salientar alguns cuja relevância me parece particular: os critérios de não discriminação que devem ser tidos em conta aquando das situações de cobrança e reembolso do imposto; a importância de instituir um regime de entrepostos como consequência da necessidade de proceder a controlos nos espaços de produção e armazenagem, tudo em função de garantir a cobrança do encargo fiscal; a necessidade de os EM exigirem a prestação de uma garantia que ressalve o pagamento do tributo nos casos em que não se verifique o apuramento da circulação dos produtos; o estabelecimento da via através da qual as autoridades fiscais dos EM recebem comunicação por parte dos operadores em como existe o recebimento ou a expedição de produtos sujeitos ao imposto; um cuidado particular quando os produtos sujeitos a IEC sejam alvo de anomalias depois da sua inserção no consumo, de modo a precaver antagonismos entre EM e uma especial atenção às situações em que existe o risco de se verificar dupla tributação quando produtos sujeitos a imposto já apresentados ao consumo num EM circulam na Comunidade.

Num último apontamento, e apesar de ser do conhecimento geral, é importante não esquecer que qualquer normativo comunitário tem prevalência sobre as disposições nacionais aplicáveis em qualquer EM.

### **2.1.2 O controlo comunitário**

O controlo da circulação dos produtos em regime de suspensão de imposto na UE é feito através do Excise Movement and Control System (EMCS), um sistema informatizado de acompanhamento. Este novo instrumento surgiu em resultado dos elevados escalões de

fraude que se verificavam nos EM a par da consequenteprivação de receitas nacionais, levando o Conselho de Ministros da Economia e Finanças da UE (ECOFIN) a autorizar a criação de uma medida que envolvesse a computadorização, alvo, naturalmente, de estudos de viabilidade e de adequação, confirmando-se a sua exequibilidade.

A partir de 1 de Abril de 2010 substituiu o documento existente até então em papel, o DAA, passando a funcionar sob mensagens eletrónicas entre o expedidor e o destinatário através das administrações dos EM, sendo possível ir conhecendo sucessivamente o estado do documento administrativo eletrónico (e-DA). Assim, a validade do DAA verifica-se apenas até 31 de Dezembro de 2010, passando todos os novos movimentos a partir daí a serem obrigatoriamente tratados pela nova via.

Este novo sistema de controlo traz obviamente e como seria de esperar uma simplificação de procedimentos, uma maior segurança quanto à identificação dos intervenientes e dos próprios bens, uma garantia mais eficaz da chegada dos produtos ao seu destino, uma superior possibilidade de verificação persistente e verídica da movimentação dos mesmos e, não menos importante, o facto de ser posta de parte, pelo menos no essencial, a utilização do papel.

Muita da segurança e fiabilidade proporcionada por este sistema reside no facto de o e-DA ser enviado eletronicamente pelo expedidor e validado pelo EM de expedição, havendo depois uma comparação dos números de identificação fiscal do expedidor e do destinatário com a base de dados europeia de registo de operadores. Do EM de expedição o documento chega ao EM de destino encaminhado de seguida para o destinatário; sempre que alguma falha de comunicação ocorra na esfera do destinatário, este será informado pelo EM de destino ou pelo expedidor.

Esta ferramenta possibilita aos EM, tal como era objetivo, uma melhor forma e aptidão para poderem combater a fraude fiscal, beneficiando de informação verdadeira, em tempo útil e de forma mais organizada. Estas vantagens tiveram especial efeito a partir de Janeiro de 2012 quando o conjunto de mecânicas que eram inicialmente mais restritas se desenvolveram e expandiram, permitindo uma maior cooperação administrativa por parte das administrações dos EM.

### 2.1.3 A necessidade de cooperação

É indiscutível a necessidade de existir cooperação forte e estreita entre as autoridades administrativas dos EM responsáveis pela execução das medidas adotadas neste domínio da fiscalidade, a fim de combater a fraude que se verifica. Foi então por esse motivo que em 2004 a UE adotou um regulamento para reforçar essa cooperação entre as diversas autoridades fiscais, a fim de combater a fraude no domínio dos IEC. Este regulamento traduz uma necessidade evidente dado a EU não tinha nenhum ato específico acerca da cooperação administrativa neste domínio, promovendo assim um fortalecimento, simplificação e substituição das disposições das Diretivas 77/799/CEE e 92/12/CEE, complementando ainda o esquema de informatização dos movimentos de produtos sujeitos a impostos especiais.

O regulamento (CE) n.º 2073/2004, revogado pelo Regulamento (UE) n.º 389/2012 propõe-se assegurar contatos mais próximos entre as repartições especiais de consumo nos EM e assim promover uma maior e mais fluída corrente de informações. Determina normas vinculadoras mais expressas sobre a colaboração entre os EM e acarreta a troca de informações mais mecânica e voluntária, ou a pedido se for o caso.

Para que sejam cumpridas as disposições aqui previstas cada EM deverá informar os restantes e a Comissão da autoridade habilitada que tenha nomeado para empregar o atual regulamento, a par da designação de um “serviço central de ligação” com o comprometimento primeiro pelos contatos com outros EM no domínio da cooperação administrativa. O serviço central de ligação tem responsabilidade primária pelo intercâmbio de informações sobre os movimentos de produtos sujeitos a IEC, particularmente na troca de dados depositados no registo eletrónico dos depositários autorizados, operadores registados e dos locais autorizados como entrepostos fiscais, o sistema de alerta eletrónico e os pedidos de verificação para ou de outros EM. Se a cooperação se efetuar mediante pedido, a autoridade requerida pode caso seja essencial executar qualquer inquirição administrativa necessário para obter essas informações, sendo os pedidos de informação e de inquéritos enviados através de um formulário modelo. As informações devem ser aprovoadas o mais célere possível e nunca mais de três meses após a data de receção do pedido, exceto se forem definidos prazos diferentes entre as envolvidas, devendo ser dadas a conhecer quaisquer situações que impeçam a resposta dentro do prazo. Ainda neste contexto, e tendo em vista a troca de informações, dois ou mais EM

podem combinar em desenvolver controlos simultâneos no seu mesmo território, de uma ou mais pessoas, sendo muitas vezes conquistada maior eficácia.

Na troca sem pedido prévio a informação deverá ser trocada por intercâmbio automático fortuito/ocasional ou frequente por cada autoridade competente de cada EM às restantes, caso se verifiquem três situações: quando ocorra uma irregularidade ou uma infração face à legislação que regula os IEC ou haja suspeita de tal ter ocorrido noutra EM, quando ocorra irregularidade ou infração à legislação dos IEC ou suspeita de tal e isso implique consequências noutra EM e quando exista um risco de fraude ou perda de imposto noutra EM. Fora destas situações as autoridades competentes dos EM podem em qualquer circunstância cambiar as informações e esclarecimentos necessários de forma voluntária.

Quanto ao armazenamento e troca de informações exclusivas para as transações intracomunitárias, o regulamento impõe que as autoridades competentes de cada EM preservem um banco de dados eletrónico que contemple um registo das pessoas que são depositários autorizados ou operadores registados para efeitos de IEC e um registo dos locais autorizados como entrepostos fiscais, registos esses que incluem uma série de outra informação diversa, nomeadamente a categoria e nomenclatura relativa aos produtos ou as informações que permitam conhecer as demais pessoas envolvidas de forma esporádica na circulação dos produtos sujeitos a imposto. Cada registo nacional está disponível, apenas para efeitos deste imposto, às autoridades dos restantes EM, sendo a informação mantida por pelo menos três anos a partir do fim do ano civil em que foi iniciado.

Os EM e a Comissão avaliam o funcionamento do mecanismo de cooperação conjeturado, através das experiências relatadas pelos primeiros de forma a que possam ser tiradas conclusões e definidos novos traços que conduzam a melhorias no sistema. Para tal, os EM devem comunicar à Comissão designadamente os dados estatísticos disponíveis, métodos e processos empregados ou duvidosos de terem sido usados para infringir a legislação dos IEC e eventuais carências ou deficiências que sejam relevantes. Com base nestas informações fornecidas pelos países e outras, são efetuados relatórios a cada cinco anos sobre a aplicação do regulamento.

Se falarmos de países terceiros, quando a autoridade competente de um EM rececionar informações de um país terceiro, a autoridade pode transpor a informação às autoridades competentes de quaisquer EM que possam estar concernidos, na medida em que esteja prognosticado nas conformidades de assistência com esse mesmo país terceiro, sendo ainda também passíveis de transmissão à Comissão se tal for relevante. Em permuta, desde que um

país terceiro tiver adotado o compromisso legal de conceder a assistência necessária para juntarevidências do carácter irregular de operações que se afigurem contrárias à legislação dos IEC, as informações obtidas ao abrigo do regulamento podem ser comunicadas.

No entanto, e apesar de tudo o que temos vindo a referir, a troca de informações obedece a algumas condições; a autoridade requerida de um EM deve fornecer à autoridade requerente de outro EM as informações referidas no regulamento, desde que o número e a natureza dos pedidos de informação apresentados pela requerente dentro de um período específico não imponham encargos administrativos desproporcionados para a autoridade requerida e a autoridade requerente tenha esgotado as fontes habituais de informação....

A autoridade competente de um EM pode recusar-se a transmitir informações quando o EM requerente não pode, por razões legais, fornecer informações similares. A prestação de informações pode ser recusada quando conduza à divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou de um processo comercial ou quando a sua divulgação seja contrária à ordem pública.

Para que a estreita cooperação entre as autoridades aconteça, é necessário que sejam definidas as regras segundo as quais essas autoridades administrativas devem oferecer assistência mútua e colaborar com a Comissão com vista a assegurar que as regras relativas à circulação dos produtos sujeitos a IEC e a respetiva coleta de imposto sejam corretamente aplicadas.

Um outro mecanismo que atua ao nível da cooperação é o programa Fiscalis 2013 (2008-2013) da EU que pretende contribuir para fazer face aos desafios atuais e futuros no domínio da fiscalidade, reforçando o funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno através do desenvolvimento da cooperação entre os países participantes. Este programa comunitário foi criado pela Decisão n.º 1482/2007/CE e revoga a Decisão n.º 2235/2002/CE. O sistema de controlo da circulação de produtos sujeitos a IEC foi incorporado no programa em 2009. É expetável que com este contributo o programa conduza a objetivos como a aplicação uniforme da legislação fiscal europeia em todos os países pertencentes à União, a proteção dos interesses financeiros nacionais e da UE, o funcionamento eficaz do mercado interno através da luta contra a evasão e a fraude fiscais, evitar as distorções de concorrência e continuar a reduzir os encargos inerentes ao cumprimento da legislação que pesam sobre as administrações e os sujeitos passivos.

O programa representa um montante total incumbido ao orçamento da UE de 156,9 milhões de euros. O programa foi já alvo de uma avaliação intercalar, em 2011, que concluiu que o

projeto opera de forma convincente em termos de custos e é eficiente no cumprimento dos seus objetivos; No entanto, é possível aperfeiçoar as atividades de vigilância e comunicação, conquanto os meios humanos livres tanto nos serviços da Comissão Europeia como nas administrações fiscais dos países participantes sejam estreitados, podendo obstar à não concretização do objetivo de assegurar a gestão do programa. Como sugestões de melhoria é recomendado que seja dada primazia à colaboração no domínio da fiscalidade direta, que a restrição dos encargos administrativos que pressionam o contribuinte seja uma meta particular do programa, que seja concebido um plano de acompanhamento e apreciação dos conhecimentos e de boas execuções nas administrações nacionais, que sejam exploradas as possibilidades de progredir e fortalecer ainda mais o sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA, que se introduza um regime de planificação, vigilância e comunicação ajustado à organização e ao acompanhamento das visitas de trabalho, certificar a participação de uma maior abundância de pessoas cativadas e por fim caucionar uma habilidade de administração do programa harmonizada. Muitas destas sugestões decorrem da experiência adquirida pela Comunidade no anterior programa de 2002, nomeadamente na importância que demonstra um desenvolvimento e aplicação coordenada de um programa de formação comum que leve a uma melhor compreensão do direito comunitário.

*“Os vícios vêm como passageiros, visitam-nos como hóspedes e ficam como amos.”*

(Confúcio<sup>2</sup>)

---

<sup>2</sup> Pensador e filósofo chinês.

## 2.2 O atual regime dos Impostos Especiais de Consumo em Portugal

A “gestão” dos IEC, a sua aplicação e interpretação não se faz de forma linear e restrita ao CIEC. Pelo contrário, existe uma variedade de contornos aos quais se deve sujeição. Em primeiro lugar naturalmente encontra-se a sua submissão às diretivas comunitárias e aos regulamentos, devendo-se sempre a si a materialização dos objetivos de instituição do mercado interno e de defesa da livre concorrência.

Não esqueçamos no entanto outros aspetos implícitos no âmbito da coordenação dos IEC, nomeadamente quando verificamos em inúmeras situações que a forma de atuação destes impostos se apoia naquilo que é a realidade do Direito Aduaneiro, baseando-se nele alguma daprática e das conceções utilizadas.

Existe ainda a considerar a particular interação entre os IEC e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Apuramos pelas disposições legislativas que o IVA se acresce aos IEC, provocando uma dupla tributação, ainda que apenas económica, ao afectar os próprios IEC. Esta ligação revela-se contudo coerente: um depende do outro, e a exigência de um depende da exigência do outro, confirmando-se até então uma situação de isenção.

O CIEC que atualmente vigora, no seu Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de Junho, nasceu de uma revogação integral do anterior diploma. Segundo referem Collaço, Quadros e Simões (2010) as anteriores disposições foram alvo de êxito durante os 10 anos em que valeram, mas eram bastantes as modificações a introduzir que o mais viável seria mesmo a constituição de um novo diploma. Uma das medidas de maior impacto referidas é uma maior flexibilidade para os operadores no que respeita à circulação em suspensão de imposto, com a possibilidade de estes modificarem ou cancelarem o documento eletrónico associado ao regime, a par de uma outra novidade que formaliza a averiguação da operação de circulação e que se concretiza na emissão de um relatório de receção eletronicamente lançado. Uma outra admirável medida, e admirável pelos benefícios de liberdade que proporciona, é a possibilidade de que a operação de circulação ganhe um novo destino caso se verifique uma denegação dos produtos no local inicialmente previsto. A merecer destaque está também a interligação com as organizações aduaneiras para efeitos de provar a real saída dos produtos, algo que gerava fortes condicionantes aos exportadores nacionais. Uma outra questão que me parece da máxima importância ter sido objeto de clarificação foi uma identificação mais expressiva das situações

de perdas e inutilizações que não dão origem à exigência de imposto, das que pelo contrário o exigem. Em cada um dos impostos na especialidade também foram introduzidas alterações, por exemplo no IABA além de novidades muito particularizadas podemos dar distinção às consequências da adoção de uma nova ideologia informaticamente aperfeiçoada que levou a uma descomplicação das normas de circulação destes produtos; No IT as modificações não tiveram grande impacto, baseando-se as mesmas em breves esclarecimentos quanto à detenção dos produtos e uma revisão generalizada das disposições; Quanto ao ISP, procedeu-se a uma rectificação de alguns dos preceitos e incumbências impostas aos operadores económicos e ainda a uma reintrodução dos intervalos das taxas de imposto aplicáveis, algo que tinha deixado de acontecer nas versões anteriores do código.

Todas estas modificações, essencialmente associadas a uma atualização informatizada de alguns dos procedimentos, trouxe inevitavelmente a necessidade de uma eficaz adaptação por parte de todos os envolvidos, o que, na opinião dos autores, foi e continuará a ser levado a cabo com sucesso, tendo para isso a DGAIEC promovido diversas iniciativas com o objetivo de dar o máximo apoio a todos os interessados.

Abordando agora de forma mais profunda o CIEC, encontramos nos três IEC harmonizados uma série de indicações e regras que se aplicam conjuntamente a todos eles, e aos quais faço de seguida uma breve alusão.

Num primeiro capítulo são estabelecidos os princípios e regras gerais, nomeadamente as questões da incidência, isenções e “origem” do imposto; encontramos-los nos artigos 1.º a 10.º. Cabe aqui salientar que relativamente à incidência objetiva encontramos um redireccionamento para os critérios estabelecidos para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Combinada estabelecida no Regulamento (CEE) n.º 2658/87, para uma melhor adequação da incidência.

Seguidamente encontram-se as regras normativas que estabelecem a liquidação, pagamento e reembolso do imposto, nos artigos 11.º a 20.º. A liquidação do imposto é feita através do documento único de cobrança (DUC), havendo lugar a recebimento coercivo sempre que decorram trinta ou mais dias sobre o fim do prazo de pagamento e quando não se verifique garantia ou seja ela insuficiente. O pagamento da dívida tributária pode, mediante solicitação, ser efetuado através de prestações, ficando contudo dependente da constituição de garantia. As situações de reembolso verificam-se, genericamente, quando haja erro na liquidação, expedição ou exportação dos produtos, a retirada do mercado dos produtos ou ainda a inutilização ou perda irreparável destes.

O terceiro capítulo rege a produção, transformação e armazenagem em regime de suspensão, dedicando ao assunto os artigos 21.º a 34.º. Aqui encontramos os pressupostos para que qualquer uma destas operações possa ocorrer, nomeadamente aos requisitos relacionados com o entreposto fiscal e com os diversos estatutos existentes neste contexto. Destaque-se que a produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão apenas podem acontecer, mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira, em entreposto fiscal. Essa mesma produção, transformação, detenção e ainda recebimento e expedição em entreposto fiscal são efetuados pelo designado depositário autorizado que é a “pessoa” competente para tal, sendo sujeito a diversas obrigações que visam garantir o cumprimento de todas as condições implicadas pelo seu estatuto. De todo este processo faz também parte o destinatário registado que é aquele que tem competência para receber produtos sujeitos a IEC no regime de suspensão, estando impedido de os deter ou expedir. Ainda tem lugar o expedidor registado - o responsável por expedir do local da sua importação e como resultado da introdução em livre prática de produtos sujeitos a imposto em regime de suspensão.

Em continuação, destina os artigos 35.º a 46.º à circulação em regime de suspensão. No essencial, aquilo que caracteriza este regime como já sabemos é a intenção de assegurar o impacto do imposto no consumidor final, em realização da desejável tributação no destino. Vasques (2001) destacou uma questão que se prende com a suscetibilidade de o regime em causa ferir o princípio da liberdade de circulação de mercadorias ou até mesmo o da liberdade de empresa, tendo facilmente constatado a sua falta de fundamento por dois motivos: o facto de a tributação no destino e a isenção de antecipação de imposto ao Estado assegurarem uma livre circulação e porquanto tais aspetos configuram uma distinção e benefício atribuído aos agentes económicos, sendo os seus deveres a correspondência de uma ligação de confiança entre estes e a Administração. O controlo da circulação faz-se de forma rigorosa, quer pelo balizamento de acesso ao regime quer pela linha trajectória que tem de seguir, a par da verificação de um documento administrativo eletrónico e de relatórios de controlo. A circulação obedece, regra geral, à prestação de garantia por parte do depositário autorizado, pelo expedidor registado ou, adicionalmente, pelo transportador. A redação do nosso código não atribui a esta garantia prestada pelo transportador o carácter de obrigatoriedade, aspeto este contestado várias vezes... Cunha (2003) defende a sua obrigação, numa resposta solidária, nomeadamente pelo facto de poder ser da responsabilidade deste a não chegada dos produtos ao destino e de, essencialmente, ser este a ter o maior controlo físico dos mesmos.

Também o destinatário registado presta uma garantia. A responsabilidade do garante cessa quando for emitido o respectivo relatório de receção ou, se for o caso, de exportação.

Neste domínio podem destacar-se ainda as situações de irregularidade na circulação em regime de suspensão de imposto. Apesar de as disposições existentes serem bastante claras quanto a esses casos, podem surgir questões problemáticas uma vez que se verifica a exigibilidade do imposto.<sup>3</sup>

Os artigos seguintes, 47.º a 52.º, particularizam as questões das perdas e inutilização. A perda irreparável ou a inutilização dos produtos, algo aceite quando deixam de poder ser usados como produtos sujeitos a IEC, quando ocorra por facto imputável à própria natureza dos produtos, por caso fortuito ou de força maior, não é alvo de tributação. De facto, uma das situações que mais frequentemente ocorre são as perdas resultantes de caso fortuito ou de força maior...mas para que não ocorra a tributação e se faça prova da situação, são necessários verificar alguns condicionantes: o próprio enquadramento da situação em caso fortuito ou de força maior, a prova evidente de que a perda é irreversível, uma comunicação em tempo oportuno à autoridade aduaneira e, por fim, tem de ser avaliada a possível existência de negligência grave. E é o enquadramento nestas circunstâncias que se revela o mais árduo a apurar.<sup>4</sup> E dessas condições depende a liquidação ou não de imposto, podendo representar situações de justiça ou injustiça tributária, consoante o apuramento correto ou incorreto dos factos.

As garantias e as suas especificidades encontramos nos artigos 53.º a 59.º, cuja prestação se afigura obrigatória quer para a circulação quer para a armazenagem dos produtos. A anterior menção a esta temática deveu-se à condição de constituir condição essencial ao assunto abordado.

Por último, no que às disposições comuns diz respeito, deparamo-nos entre os artigos 60.º e 65.º com os aspetos referentes à circulação e tributação após a introdução no consumo. Especificam-se aqui as situações em que os produtos já introduzidos no consumo noutra EM que forem adquiridos para fins comerciais ou para consumo próprio desde que não seja tido por destino a uso pessoal, estão sujeitos a imposto no território nacional, sendo este adquirente sujeito a uma diversidade de obrigações. Já os produtos adquiridos noutra EM, para fins pessoais e transportados pelos adquirentes para território nacional e já introduzidos no consumo, não se encontram sujeitos a IEC ainda que com algumas delimitações. Outra

---

<sup>3</sup> Veja-se o Processo C-395/00 do TJUE, desenvolvido no ponto 3.2.2.8.

<sup>4</sup> A este propósito veja-se o Processo de Arbitragem Tributária n.º 90/2013-T, desenvolvido no ponto 3.2.1.1.

particularidade observada é a situação em que pessoas residentes em território nacional que não exerçam qualquer atividade económica independente adquiram noutra EM produtos já introduzidos no consumo e que sejam expedidos ou transportados de forma direta ou não pelo vendedor ou por conta deste com destino ao território nacional, existe a sujeição a IEC, havendo lugar à verificação de um representante fiscal identificado em território nacional e de acordo com autorização concedida, sendo este último o responsável pelo cumprimento das obrigações estabelecidas. Situação semelhante ocorre com as vendas à distância com as necessárias adaptações, sendo exigido imposto no EM de destino. No que a outro aspeto respeita, perante perdas inerentes à natureza dos produtos, durante a circulação intracomunitária ou por caso fortuito ou de força maior e que já tenham sido introduzidos no consumo noutra EM, estas não são sujeitas a tributação, com determinadas balizas impostas. As irregularidades verificadas relativamente a produtos já objeto de introdução no consumo encontram diversas especificidades, identificadas no artigo 65.º do CIEC. Nestes últimos pontos, podemos detectar e evidenciar algumas das fragilidades do regime geral de circulação dos IEC.<sup>5</sup>

### **2.2.1 O regime aplicável ao Álcool e Bebidas Alcoólicas**

O CIEC inicia a sua parte especial com o capítulo referente ao Imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas. De forma lógica, o legislador começa por identificar os produtos sujeitos a imposto, esclarecendo o que se entende e o que se considera por cada um dos produtos mencionados, sendo que de uma forma genérica podemos dizer que os produtos sujeitos a tributação são a cerveja, os vinhos, outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios, as bebidas espirituosas e o álcool etílico.

Encontramos circunstâncias nas quais se verifica a isenção de imposto sobre as bebidas espirituosas e sobre o álcool etílico, em função da sua utilização; existe ainda uma isenção para a aguardente produzida em pequenas destilarias consideradas entreposto fiscal, em condições específicas identificadas.

Posteriormente é definido para cada tipo de produto a unidade tributável, ou seja, aquilo que constitui a base de tributação, ou o aspeto em função do qual se procede à tributação. Como

---

<sup>5</sup> O Processo C-315/12 do TJUE, desenvolvido no ponto 3.2.2.2, é um bom exemplo dessas fragilidades.

podemos observar pelo artigo 71.º do CIEC, a taxa de imposto aplicável à cerveja é crescente à medida que também o é o grau alcoólico adquirido ou o grau plato, flutuando os valores entre os 7,53€ e os 26,45€. No que respeita ao vinho, às outras bebidas fermentadas e aos produtos intermédios, a sua base de tributação constitui-se pelo número de hectolitros de produto acabado, sendo que nos dois primeiros a taxa aplicável é de 0€ e na última um valor de 68,68€. Por sua vez, o álcool etílico e as bebidas espirituosas vêm a sua tributação incidir em função do hectolitro de álcool contido, ambos com uma taxa de 1.251,72€. Nas Regiões Autónomas dos Açores e Madeira verificamos uma redução significativa das taxas aplicáveis: Na Região Autónoma dos Açores, são mencionados no artigo 77.º produtos nos quais é utilizado álcool com uma tributação de 25% das taxas em vigor no continente; Na Região Autónoma da Madeira encontramos uma taxa de 1.184,94€ para as bebidas espirituosas e para o álcool etílico, sendo fixado em 25% desse valor a tributação para certos produtos identificados no n.4 do artigo 78.º e encontramos ainda uma redução de 50% face à taxa aplicável no continente para o vinho licoroso obtido das variedades de uvas puramente regionais. Há ainda a referir uma particularidade onde se verificam igualmente reduções das taxas aplicáveis...falamos das bebidas espirituosas produzidas pelas pequenas destilarias e da cerveja produzida pelas pequenas cervejeiras. Neste âmbito há a salientar a recente Decisão n.º 376/2014/UE do Conselho de 12 de Junho de 2014 que autoriza Portugal a aplicar, no período entre 1 de Julho de 2014 e 31 de Dezembro de 2020, uma taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo do rum e dos licores produzidos e consumidos na Região Autónoma da Madeira e dos licores e aguardentes produzidos e consumidos na Região Autónoma dos Açores. Esta concessão tem como fundamento o objetivo de se evitar que seja posto em perigo o desenvolvimento dessas regiões ultraperiféricas, uma vez conhecidas as dificuldades verificadas na exportação para além das regiões é provável que os mercados regionais constituam a única hipótese de esvaziamento para a venda desses produtos. A taxa reduzida do imposto especial aplicável aos produtos em causa pode ser inferior à taxa mínima do imposto especial sobre o consumo de álcool mas não pode ser inferior em mais de 75% à taxa nacional normal do imposto especial sobre o consumo de álcool. Até 30 de Setembro de 2017 Portugal, a par com a Comissão, avaliará se se mantêm as circunstâncias inerentes a tal medida.

Outra medida que importa referir a este propósito e em ordem a uma informação vinculativa recente no Processo 205.20.10-20/2014 prende-se com a taxa reduzida de IEC aplicada à cerveja produzida por pequenas cervejeiras. O nosso código estabelece uma tributação em 50% da taxa normal para a cerveja que as pequenas cervejeiras produzam e relativamente à

qual introduzam no consumo, sendo que para conseguir tal vantagem, a produção de cerveja não pode ultrapassar o limite de 200 000 hl com exceção da Região Autónoma da Madeira cuja produção pode estender-se aos 300 000 hl desde que um terço dessa quantidade seja consumida naquele território; Significa isto que, a receção da cerveja no continente ficará a cargo de um operador económico que detenha estatuto IEC, podendo este estatuto ser obtido tanto somente para o efeito como também cumulativamente pela empresa com estatuto de pequena cervejeira na Região Autónoma da Madeira. A par disto, e onde surge o problema, é que o sistema automático de introdução no consumo restringe a aplicação de taxa reduzida de imposto às introduções no consumo efetuadas a partir de entrepostos fiscais de produção que sejam igualmente pequenas cervejeiras... Assim sendo, e perante uma necessidade de igualdade face às introduções no continente a taxa reduzida, prevê-se como solução o reembolso do valor de imposto pago em excesso. Tudo isto não invalida que oportunamente sejam aplicadas resoluções técnicas que possibilitem a aplicação automática da taxa reduzida de imposto.

Após isto, dedicam-se os artigos seguintes a aspetos muito diversificados: as obrigações dos respetivos produtores, as condições inerentes à existência de entrepostos de armazenagem, as normas de circulação dos produtos em causa, e por fim alguns detalhes relativos ao sistema de selagem e à venda de mercadorias, isto para produtos específicos e em contextos específicos. A propósito das regras inerentes aos entrepostos, saliente-se a recente informação vinculativa no Processo 205.20.10-5/2014 que trouxe alguns esclarecimentos importantes perante uma situação de entrada e armazenagem em entreposto fiscal de produção de bebidas alcoólicas que sejam propriedade de terceiros; assim, a administração indica alguns requisitos a serem cumpridos para que seja passível de admissão a entrada e armazenagem de produtos sujeitos a IEC propriedade de outros:

- Em primeiro, o depositário autorizado titular do entreposto em causa assumir-se-á como responsável perante a AT pela entrada e armazenagem dos produtos tal como sucederia se este fosse o proprietário dos bens, responsabilizando-se igualmente pelo pagamento do IEC caso se verifique alguma infração durante o período de posse destes; O depositário assume ainda a obrigação perante a AT de pagar o imposto respetivo aquando da saída dos produtos quer pela circulação em regime de suspensão quer pela introdução no consumo;
- Para que possam ser rececionados no entreposto de produção, os produtos têm de ser classificados enquanto matéria-prima ou produto não acabado;
- A circulação da então matéria-prima ou produto acabado com destino ao entreposto de produção far-se-á normalmente em regime de suspensão do IEC;

- Os produtos com esta particularidade de pertença a terceiros deverão ser armazenados no entreposto de produção de forma diferenciada e aparte dos restantes quer em termos de espaço físico quer também relativamente ao registo contabilístico de entrada ou saída.

Todas estas condições/requisitos carecem de verificação pela estância aduaneira competente, havendo em todo o caso a suscetibilidade da autorização ser alvo de anulação por esta em caso de incumprimento.

A tabela que se segue apresenta de uma forma sucinta as introduções no consumo dos produtos mencionados entre os meses de Janeiro e Agosto nos anos de 2012 a 2014 e a variação desses valores entre os anos 2014 e 2013. Constatamos que o produto que originou maiores modificações ao longo do tempo foi o álcool etílico com uma procura crescente, sendo que as bebidas espirituosas e os produtos intermédios apesar de terem registado uma variação no mesmo sentido, tiveram no ano intermédio de 2013 um decréscimo, para posteriormente registarem uma subida na procura. Por seu turno, a cerveja gozou de um aumento de introdução no mercado de 2012 para 2013, tendo o oposto sido verificado no último ano em análise.

**Quadro 2.1** Introduções no consumo de produtos sujeitos a IABA de Janeiro a Agosto

| Ano                          | 2012                          | 2013        | 2014        | Variação<br>2014/2013 |
|------------------------------|-------------------------------|-------------|-------------|-----------------------|
| <b>Designação do Produto</b> | <b>IC quantidades (em HL)</b> |             |             | <b>%</b>              |
| Álcool Etílico               | 60,4                          | 70,1        | 85,9        | 22,59                 |
| Bebidas Espirituosas         | 43 315,7                      | 40 493,2    | 41 305,6    | 2,01                  |
| Cerveja                      | 3 437 059,5                   | 3 447 789,1 | 3 324 851,8 | (3,57)                |
| Produtos Intermédios         | 93 378,7                      | 87 323,0    | 90 890,2    | 4,09                  |

**Fonte:** Adaptado de Autoridade Tributária e Aduaneira – Serviços Aduaneiros (2014)

### 2.2.2 O regime aplicável ao Tabaco

Também aqui o legislador enuncia desde logo a incidência objetiva: os charutos e cigarrilhas, os cigarros, os tabacos de fumar com exceção do tabaco para cachimbo de água, e o tabaco para cachimbo de água. Segue-se identificando as isenções de imposto existentes, prosseguindo-se para as taxas de imposto que observam algumas especificidades. Nos cigarros o imposto é composto por um elemento específico e um elemento ad valorem, sendo que o primeiro tem por unidade tributável o milheiro de cigarros e o segundo resultado do emprego de uma percentagem única aos preços de venda ao público; O elemento específico tem o valor de 87,33€ e o ad valorem uma taxa de 17%. Para os charutos e cigarrilhas a tributação é feita unicamente pelo ad valorem de 25% e de 50% no tabaco para cachimbo de água. No tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e os restantes tabacos de fumar encontramos de novo os dois elementos, o específico de 0,075€ por grama e o ad valorem 20% sobre os preços de venda ao público. Quando sejam consumidos na Região Autónoma dos Açores cigarros fabricados em alguma das Regiões Autónomas por pequenos produtores, é aplicado um valor específico de 16,30€ e um ad valorem de 38%. Quando sejam consumidos na Região Autónoma da Madeira cigarros fabricados em ambas as Regiões por pequenos produtores, o elemento específico passa a ser de 58€ e o ad valorem de 10%, sendo que a todos os cigarros consumidos nesta Região há lugar a adicionar um valor de 20,37€ e uma taxa ad valorem de 10%.

Os artigos seguintes versam acerca das regras especiais de introdução no consumo e de produção destes bens, assim como as condições de comercialização. Seguem-se aspetos particulares como os dizeres das embalagens, o sistema de selagem, as situações em que é proibida a detenção e comercialização dos produtos, a comunicação do preço de venda ao público, o depósito e inutilização e por fim o controlo dos entrepostos fiscais.

A 10 de Julho de 2014, a Comissão Europeia desencadeou uma ação contra Portugal, em sequência das regras por si aplicadas respeitantes ao IEC pertencente à comercialização de cigarros. Esta remissão do caso para Tribunal advém do facto de em 2012 e 2013 Portugal ter sido já chamado à atenção para a questão em causa através de dois pareceres fundamentados emitidos pela Comissão, aos quais não deu relevância uma vez que não desenvolveu esforços no sentido de tornar conforme a sua legislação.

Portugal depara-se com uma limitação temporal para a permissão de venda de cigarros, precisamente ligada ao selo fiscal adjunto à embalagem. Assim sendo, as vendas apenas se

podem efetivar até ao final do terceiro mês após o final do ano em que foram introduzidos para consumo. Deparamo-nos então com uma realidade em que os operadores não estão facultados a vender cigarros que foram alvo de tributação e que preenchem todas as circunstâncias e formalidades inerentes a uma livre circulação no mercado interno. E é esta limitação que foi condenada. De acordo com a Diretiva 2008/118/CE, não está prognosticado que os EM demarquem por motivos fiscais a distribuição dos produtos de tabaco, ainda que, tal como é explícito, a cedência das marcas fiscais seja constantemente modificada, originando eventualmente a aplicação de novas taxas de imposto consoante surjam essas mesmas novas marcações.

Isto significa que estamos perante uma situação sem cobertura legal, e sem qualquer apoio da Jurisprudência da UE, pois antevê-se que perante cigarros com marcas fiscais antigas e relativamente aos quais não se tenham verificado vendas no final do tempo de transição tenha então havido uma colocação em demasia no mercado. E de acordo com essa mesma Jurisprudência existente, é claramente perceptível que tais factos, isto é, a proibição de venda e comercialização praticada por Portugal, é desproporcionada face a qualquer finalidade de prevenção da fraude; para além de que é expressamente proibido pelas disposições comunitárias que as marcas fiscais criem obstáculos à livre circulação de produtos sujeitos a IEC.

Seguidamente apresenta-se uma tabela onde podemos observar em função dos diferentes produtos sujeitos a IT, os valores correspondentes às introduções no mercado entre os meses de Janeiro e Agosto de diversos períodos, e respetiva variação. Começamos por destacar aquilo que mais se destaca, a não introdução no consumo de tabaco para cachimbo de água nos anos de 2012 e 2013, face a um valor tão significativo em 2014. De seguida encontramos uma enorme variação em 2014 face a 2013 nas introduções de outros tabacos de fumar (tal como definidos no artigo 101.º n.5 do CIEC), resultado de um valor bastante baixo em 2013. Quanto às cigarrilhas e ao tabaco de corte fino os valores são bastante elevados com fortes variações entre os dois últimos anos, valores esses que no entanto não são comparáveis com os absolutamente estrondosos valores de introdução dos cigarros, verificando-se aqui uma regularidade quase absoluta ao longo do tempo. Também os charutos foram alvo de valores bastante constantes durante este período.

**Quadro 2.2** Introduções no consumo de produtos sujeitos a IT de Janeiro a Agosto

| Ano                                      | 2012          | 2013          | 2014          | Varição 2014/2013 |
|--|---------------|---------------|---------------|-------------------|
| Cigarros (em unidades)                   | 6 670 818 660 | 6 384 332 500 | 6 410 699 900 | 0,41              |
| Cigarrilhas (em unidades)                | 34 533 815    | 38 337 470    | 178 522 700   | 365,66            |
| Charutos (em unidades)                   | 1 807 476     | 1 365 473     | 1 485 244     | 8,77              |
| Tabaco de corte fino (em gramas)         | 395 832 198   | 100 162 220   | 365 683 729   | 265,09            |
| Tabaco para cachimbo de água (em gramas) | -             | -             | 5 143 000     |                   |
| Outros tabacos de fumar (em gramas)      | 181 411 820   | 266 000       | 3 456 150     | 1 199,30          |

**Fonte:** Adaptado de Autoridade Tributária e Aduaneira – Serviços Aduaneiros (2014)

### 2.2.3 O regime aplicável aos Produtos Petrolíferos e Energéticos

Neste último capítulo, à semelhança dos anteriores, a ordem mantém-se. Em primeiro lugar a identificação dos produtos atingidos por esta tributação: os produtos petrolíferos e energéticos indicados no n.2 do artigo 88.º, outros produtos em uso como carburante, outros hidrocarbonetos que não a turfa e gás natural desde que utilizados enquanto combustível e a eletricidade conforme estabelecido. Segue-se uma quase infindável referência a isenções de imposto, incluindo isenções para os biocombustíveis. Após estas é definida a base tributável e as taxas de imposto que são bastante particulares neste caso uma vez que são definidas por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, levando em conta o princípio da liberdade de mercado e os diferentes impactos ambientais de cada um dos produtos com benefício para os menos poluentes, em função de intervalos mínimos e máximos definidos neste artigo 92.º. São adicionalmente mencionadas as aplicáveis na Região Autónoma dos Açores que se baseiam no princípio de liberdade de mercado já referido e nas técnicas tributárias próprias, com a particularidade de as taxas aplicáveis nas ilhas dos Açores serem inferiores face às aplicáveis em São Miguel dados os maiores custos de

transporte e armazenagem entre esta, o continente e ilhas...essas taxas inferiores são fixadas por resolução do Conselho do Governo Regional, gozando de alguma flexibilidade de alteração. Na Região Autónoma da Madeira, os valores são fixados por portaria do membro competente do Governo Regional da Madeira, tendo em conta os princípios já destacados, também aqui existindo um valor mínimo e máximo definido.

As disposições seguintes abordam a produção e comercialização de determinados produtos, as exigências à constituição de entrepostos fiscais, as obrigações do destinatário registado e por último os aspetos relativos à circulação dos produtos.

À semelhança das anteriores abordagens, também aqui se segue uma demonstração das introduções no consumo destes produtos, igualmente no período compreendido entre Janeiro e Agosto, de 2012 a 2014 e variações. Aqui encontramos valores naturalmente mais discretos, pertencendo ao gasóleo rodoviário as quantidades mais expressivas, sendo em todo o caso a variação entre 2014 e 2013 bastante discreta. A gasolina teve ao longo dos três anos um decréscimo de entradas no mercado ainda que os valores sejam significativos, não deixando contudo de representar uma variação final negativa de quase 2%. Negativamente mais acentuadas foram as inserções do gasóleo de aquecimento, com uma redução a rondar os 18%. Já em relação ao gasóleo colorido e marcado (utilizado em equipamentos de grande especificidade técnica) confirmamos uma grande estabilidade ao longo do tempo, sendo esta constância quase integral de 2013 para 2014.

**Quadro 2.3** Introduções no consumo de produtos sujeitos a ISP de Janeiro a Agosto

| Ano                          | 2012                           | 2013        | 2014        | Variação<br>2014/2013 |
|------------------------------|--------------------------------|-------------|-------------|-----------------------|
| <b>Designação do Produto</b> | <b>IC quantidades (em KLT)</b> |             |             | <b>%</b>              |
| Gasóleo Rodoviário           | 3 222 565,0                    | 3 116 460,8 | 3 155 676,9 | 1,26                  |
| Gasolina                     | 967 654,0                      | 930 153,1   | 913 501,2   | (1,79)                |
| Gasóleo colorido e marcado   | 208 875,0                      | 213 278,3   | 213 294,0   | 0,01                  |
| Gasóleo de aquecimento       | 81 738,0                       | 72 757,3    | 59 750,4    | (17,88)               |

**Fonte:** Adaptado de Autoridade Tributária e Aduaneira – Serviços Aduaneiros (2014)

#### **2.2.4 Análise de alguns dos problemas associados aos regimes existentes – A Fraude como questão essencial**

A Fraude Fiscal é sem dúvida um dos grandes problemas existentes na nossa realidade, causando verdadeiros e graves problemas tanto para a UE, nomeadamente a nível do seu orçamento, como para os EM individualmente considerados.

Em Portugal, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) é a entidade competente por controlar a fronteira externa comunitária e do território aduaneiro nacional, designadamente para efeitos fiscais, e ainda administrar os IEC.

A nível Comunitário encontramos como um dos órgãos dedicado a combater as situações de fraude e de ilegitimidades que ofendam os interesses da Comunidade, o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF); Este Organismo pertence à Comissão Europeia (CE), sendo “proprietário” de um regime de independência e autonomia face aos objetivos que pretende alcançar. Num dos Relatórios emitidos pelo OLAF, foi destacado o problema resultante das situações de contrabando de cigarros, que representam elevadíssimos lucros para quem planifica estas ações. Nesse Relatório (2000/2001: 24) é abertamente dito que «Especialmente no sector dos cigarros, os perpetradores tratam a fraude como um assunto mundial para o qual dispõem de recursos enormes e de infra-estruturas muito sofisticadas». As situações de contrabando ocorrem essencialmente por falsa declaração, desvio e expedição não declarada, sendo que um dos aspetos que deverá merecer maior atenção é a verificação da normalidade ou não das quantidades exportadas para certos destinos e as marcas de cigarros envolvidas. Aquilo que se afigura mais importante para tentar evitar os problemas é o controlo constante e adequado da origem e do movimento dos cigarros de uns países para os outros, adaptando esses controlos ao desenvolvimento da conjuntura observada em cada momento. «Dados os enormes lucros envolvidos, os defraudadores estão prontos a armazenar ou deslocar os cigarros por um período considerável [...] antes de tentarem passá-los fraudulentamente na Comunidade» (ibid.: 1).

Recentemente foi prestado pelo OLAF apoio a um EM para recolha de evidências para o processo de um defraudador que era já há algum tempo tido como participante em contrabandos graves na UE; houve lugar a diversas diligências na antiga Jugoslávia a fim de conhecer os percursos e meios de deslocação usados na circulação de cigarros e também para saber dos destinatários, dos entrepostos em causa e ainda reconhecer o destino último declarado para estes cigarros introduzidos na UE. Esta operação permitiu nomeadamente

alertar para organizações semelhantes noutras EM, não esquecendo que todas as formas de cooperação serão sempre uma mais-valia para o sucesso da atuação por aqueles que pretendem travar este perigoso fenómeno da fraude.

Também a este intento me parece pertinente aludir ao Caso Miami onde esteve em causa, em 2003, uma apreensão de 30 milhões de cigarros preparados para entrar na Irlanda provenientes do porto de Miami, o que levou a Autoridade dos Impostos e Direitos Aduaneiros da Irlanda a pedir o apoio do OLAF. De acordo com as diligências efetuadas pelo Organismo, verificou-se que a fraude em causa tinha uma extensão surpreendentemente maior do que era expectável, sendo salientado no Relatório Anual de 2010 (2010: 13) que «Ao longo dos seis anos que se seguiram, o OLAF coordenou um complexo inquérito que abrangeu nove Estados-Membros da UE e vários países da América Central e do Sul». Este Organismo constituiu-se de primordial importância, nomeadamente ao promover uma maior e eficaz colaboração entre os intervenientes do caso. Em resultado de tudo isto, houve lugar à condenação por dois anos de prisão e ao pagamento de um ressarcimento de 1,2 milhões de euros à UE por aquele que foi tido como o responsável pela organização da transacção em Miami.

A atuação deste Organismo faz-se também a nível daquilo que são chamadas as Operações Aduaneiras Conjuntas. Estas operações caracterizam-se por envolverem as autoridades aduaneiras dos países da UE e igualmente alguns países fora da área da UE num ambiente de cooperação com o OLAF, realizando intervenções aduaneiras conjuntamente e de forma habitual, com verificações particulares a nível europeu, sendo da responsabilidade deste Organismo facultar o apoio imprescindível aos países envolvidos, de forma a que estes dirijam adequadamente e de forma eficaz as ações. As operações levadas a cabo são limitadas temporalmente e orientadas muito distintamente à finalidade de lutar contrariamente ao tráfico de mercadorias e aos casos de fraude como anteriormente já mencionámos.

Uma das mais destacadas operações neste campo de acção foi a operação conjunta realizada em Outubro de 2013, sob o nome de Operação “Warehouse”. Foi a suprema e primeira vez que as autoridades aduaneiras e fiscais colaboraram ao nível europeu numa operação conjunta. Esta operação envolveu o Serviço de Alfândega da Lituânia e a sua Inspeção tributária, concomitantemente com o OLAF e com a intervenção de todos os EM da UE. Estavam em causa cerca de 9 milhões de euros de impostos e direitos aduaneiros que não seriam pagos, resultado da apreensão de sensivelmente 45 milhões de cigarros contrabandeados, 140 mil litros de óleo diesel e 14 mil litros de vodka. O esquema utilizado foi evidentemente pensado a pormenor, sendo concretizado através da utilização de várias ocorrências intrincadas e

arrevesadas em vários EM procedendo à importação correta de bens para a UE mas com solicitação de isenção de nomeadamente impostos especiais ao manifestar a sujeição das mercadorias a regimes fiscais específicos a par de isenções de imposto. Com ausência aparente dos comerciantes ou de uma exportação fictícia, o controlo da mercadoria perde-se, havendo lugar ao não pagamento dos impostos apesar de os produtos conservarem-se no mercado interno, o que conduz inevitavelmente à perda de receita dos EM e conseqüentemente da UE. Foi assim então conseguida com sucesso esta admirável intervenção que privilegiou de um forte apoio por detrás das ações principais, contando nomeadamente com o auxílio de especialistas da Direção Geral da Comissão responsáveis pela Fiscalidade e União Aduaneira e pelo Serviço Europeu de Polícia (EUROPOL).

Outra operação conjunta merecedora de destaque ocorreu em Junho de 2010 e envolveu a detenção de cerca de 40 milhões de cigarros, mil e duzentos kg de tabaco enrolado à mão e 7 mil litros de álcool. Esta operação “Sirocco” tinha por objetivo nomear remessas que contornassem a legalidade e gerassem suspeições de conteúdo falso ou cigarros contrafeitos e traficados provenientes de contentores marítimos carregados na China ou Emirados Árabes Unidos com direção a países da UE para o Mediterrâneo. Neste caso estavam envolvidas autoridades aduaneiras dos 27 EM e 11 países terceiros – desde a Albânia, Egipto, Montenegro ou Tunísia. No apoio estiveram naturalmente a Organização Mundial das Alfândegas (OMA), o EUROPOL e a Organização Internacional de Polícia Criminal (INTERPOL). Em sequência do caso foram conduzidos à prisão três suspeitos de contrabando de cigarros. As perdas de direitos aduaneiros e impostos para a União rondava os 8 milhões de euros, o que pode ser representado veridicamente pelo consumo anual de 5 mil pessoas com um consumo diário de 20 cigarros.

Muitas mais operações conjuntas haveriam a mencionar, designadamente as Operações “Barrel”, “Fake”, Diabolo I”, “Diabolo II” e “Wasabi”; no entanto creio que as duas que introduzi são suficientemente representativas da força desta parceria dos diversos países e das suas instituições com o OLAF, espelhando de forma clara e inequívoca o contributo que estas intervenções oferecem na otimização da eficácia dos serviços aduaneiros na execução de fiscalizações específicas a nível da Comunidade, na melhor identificação e reconhecimento dos riscos e dos locais onde estes assumem maiores extensões, no auxílio aos cidadãos e às empresas e na proteção dos que atuam de forma transparente e legal e, muito particularmente, ainda que não me pareça de carácter primordial, na guardadas finanças públicas da União.

Em 2013 foram apresentadas as Conclusões do Conselho sobre o reforço da luta contra o contrabando de cigarros e outras estratégias de negociação ilícita de produtos do tabaco. Para

justificar as medidas que propõe aos EM e à Comissão, chama a atenção para os aspetos que exigem algumas mudanças ou a intensificação de comportamentos. Há então a considerar, lamentavelmente, a evolução e crescimento do mercado ilícito de tabaco na UE e o impacto negativo que é avaliado em mais de 10 biliões de euros por ano além das consequências que provoca a nível de saúde, a cada vez maior perspicácia dos grupos que se dedicam ao crime organizado, a tendência de expansão a nível internacional do comércio ilícito e a especial aptidão de determinados países e regiões para este flagelo. Cabe também considerar a importância de que nas ações de luta deve estar presente grande consistência, devendo atender-se às prioridades do ciclo político da UE para combate à criminalidade definida para os anos 2014-2017 e outras medidas previstas. Também a cooperação e capacidade dos EM e outros órgãos indicados de investigar e processar delitos relacionados com as sanções aplicáveis a produtos ilegalmente comercializados deve ser privilegiada. Ressalte-se o pedido efetuado para que a Comissão apresente até 2018 um relatório sobre a prestação de recursos financeiros necessários para a aquisição dos instrumentos necessários aos controlos aduaneiros, nomeadamente a hipótese de alocar esses recursos a um único fundo. E a este propósito é então dada as boas vindas à Comunicação da Comissão sobre uma estratégia global de combate a estes problemas, onde manifesta o compromisso de: melhorar a cooperação operacional e partilha de informações analíticas e de inteligência entre as autoridades aduaneiras dos EM e as instituições competentes da UE e demais entidades com papel ativo; garantir a utilização ótima das ferramentas tecnológicas e de informação existentes para efeitos de intercâmbio; reduzir as eventuais distorções no mercado interno; colaborar com os EM na descoberta dos programas mais adequados para financiar o equipamento de controlo aduaneiro; desenvolver um regime específico de formação voluntária em cooperação com os EM de modo a ir ao encontro das suas necessidades; organizar ações operacionais mais específicas e identificar áreas de controlo prioritárias e aumentar a sua eficácia dentro dos recursos limitados dos EM; iniciar uma campanha de sensibilização sobre os riscos específicos associados ao consumo de produtos de tabaco ilícitos e abordar a questão dos produtos de tabaco comercializados ilegalmente com os principais países de origem e de trânsito fora da UE de forma sistemática.

É então face a tudo isto que convida os EM e a Comissão a tomar as medidas necessárias para melhorar a capacidade operacional para detetar comércio ilegal, tomar as medidas necessárias para criar ainda mais eficácia ao nível das investigações nacionais e comunitárias e melhorar a coordenação no domínio da aplicação da lei aduaneira, participar sempre que possível nos costumes e ações de fraude relacionada com impostos sobre consumos específicos

organizados por organizações internacionais, desincentivar as pessoas a comprar produtos de tabaco de forma ilícita alertando para os perigos inerentes, desenvolver esforços para reduzir ao mínimo o espaço de contrabando e desvios, garantir que estas questões das ilicitudes são tidas como tema essencial e prioritário a ser abordado em todos os fóruns internacionais que tratam de questões fiscais globais, nomeadamente a OCDE e os grupos G8 e G20.

Mais particularmente, convida os EM a usar efetivamente instrumentos jurídicos existentes, em especial a Convenção de Nápoles II, a tomar as medidas necessárias para assegurar numa base jurídica sólida que as investigações são abrangentes o suficiente para incluírem também os fluxos financeiros relacionados com o comércio ilícito para que eficazmente se possa reprimir eficazmente, garantir que as sanções sejam efetivas, proporcionadas e dissuasivas, participar ativamente no desenvolvimento e implementação do Plano de Ação e do MASP para a prioridade do crime de fraude e facilitar o acesso dos costumes e programas e fundos financeiros relevantes dentro do orçamento existente, sobretudo para ferramentas adequadas aos controlos aduaneiros nas fronteiras externas da União.

Por seu lado, à Comissão em especial convida a tomar medidas que reforcem a cooperação com os principais países de origem e de trânsito sobre uma base jurídica sólida, nomeadamente por meio de diálogos estruturados dentro dos quadros existentes ou de novos e iniciando o processo de celebração de acordos internacionais ou de acordos operacionais para lutar contra o comércio ilícito de tabaco, identificar e apresentar formas concretas de aumentar a assistência financeira e técnica disponível e facilitar o acesso a programas e fundos financeiros de relevo, organizar reuniões regulares entre peritos dos EM e, eventualmente, com a participação de representantes das agências da UE tal como a EUROPOL, com vista a melhorar a utilização dos bancos de dados existentes e analisar as apreensões anuais de tabaco complementarmente com a preparação de avaliações de ameaças e ações operacionais, garantir a inter e interinstitucional cooperação operacional eficiente e eficaz e a coordenação das atividades relacionadas com a luta contra o comércio ilícito com vista a garantir a melhor utilização possível dos recursos disponíveis tal como da experiência e da criação de sinergias, continuar a fazer uso de acordos de cooperação com os fabricantes de tabaco relevantes neste âmbito e monitorizar e avaliar a implementação do Plano de Ação pela Comissão apresentado e as ações destacadas pelo Conselho, apresentando um relatório até final de 2017, com exposições intercalares anualmente), especialmente mencionando e descrevendo os efeitos das ações propostas sobre os diferentes dirigentes do problema.

E foram portanto estas as linhas condutoras apresentadas pelo Conselho, tendo todas as observações apresentadas um único objetivo: o de combater da forma mais eficiente e eficaz o

flagelo da fraude fiscal no campo dos IEC, particularmente no que ao tabaco respeita, difundindo as orientações que considera mais oportunas para atingir o problema.

### **2.2.5 Medidas aplicadas e resultados de atividades**

Foi oficialmente apresentado e divulgado, em Junho de 2012, um Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras respeitante ao ano de 2011. Relativamente à temática que nos importa abordar, a DGAIEC apresenta alguns dos resultados mais consideráveis e expressivos resultantes da sua atividade, cabendo-nos salientar nomeadamente os 237 crimes por ela participados ao Ministério Público em consequência de situações de contrabando, contrafeição, adulteração de documentos, introdução fraudulenta no consumo e tráfico de estupefacientes. Na Área Antifraude, a entidade estabeleceu objetivos para esse ano com base na experiência conquistada aliada a uma mais eficiente disponibilidade e utilização de meios informatizados, consubstanciando-se então num reforço das atividades de inspeção e controlo dos produtos sujeitos a IEC, intervir na concretização de operações nacionais, regionais e internacionais reservadas ao combate à fraude e evasão fiscal assinaladamente no setor dos impostos sobre o tabaco, álcool e bebidas alcoólicas e fortalecer a vertente informática referente à expedição de produtos em regime de suspensão de imposto com o objetivo de inspecionar todas as movimentações de mercadorias nesse regime quer a nível nacional quer comunitário, pretendendo saber e dar a conhecer em tempo verídico aos mediadores no procedimento a informação alusiva à circulação.

Para um maior sucesso nas ações, a DGAIEC proporcionou aos seus trabalhadores e dirigentes formação profissional no sentido de um melhor conhecimento das na altura novas funcionalidades do programa eletrónico de controlo para as deslocações de produtos sujeitos a imposto em regime de suspensão, tendo sido muitos os aderentes.

Face às situações de risco, a produção de informação referente aos espaços de risco através dos quais a Área Antifraude Aduaneira tende a apontar a sua energia de dominação e verificação, originou, em 2011, 334 fichas de informação avulsa para introdução de dados no sistema relativo a produtos sujeitos a IEC, 112 fichas de informação para promover a realização de ações no mesmo domínio, 10 avisos de alerta para as alfândegas para a eventual ocorrência de situações de risco quanto aos produtos base dos IEC e 9 perfis de risco para promover a realização de controlos face a casos de perigo.

Foram também efetuadas por diligência dos operadores, a cargo da DGAIEC, auditorias antecipadas com o objetivo de atribuir estatutos ou regimes neste domínio. Quanto às bebidas alcoólicas, foi em 2009 que o seu número se salientou, com 74 auditorias contra 70 em 2010 e 17 em 2011; por sua vez, no que respeita aos óleos minerais em 2011 realizaram-se 17, sendo que em 2010 foram 55 e em 2009 tivemos 71 auditorias; referente ao tabaco, em 2011 não se realizou qualquer auditoria face às 3 em 2010 e 4 em 2009.

Merecem ainda referência algumas situações que levaram a cabo complicadas averiguações e pesquisas por parte da DGAIEC no que à adulteração e introdução fraudulenta no consumo de bens sujeitos a IEC diz respeito. A primeiro que podemos mencionar conduziu à apreensão de 115.000 litros de álcool bruto, de depósitos, cubas, colunas de destilação e camiões cisternas do entreposto fiscal de produção, estes alvo igualmente de selagem, envolvendo uma atividade ilícita de tentativa de obtenção fraudulenta de subsídios comunitários no setor vitivinícola; esta inspeção cercou-se do uso de interceções telefónicas, vigilâncias e buscas. Foram igualmente cometidos crimes de Fraude Fiscal e Frustração de Créditos, totalizando a fuga aos impostos o altíssimo montante de 2.290.000€. No segundo caso, estava em causa o imposto incidente sobre produtos petrolíferos e energéticos, tendo-se verificado por busca e recolha num posto de abastecimento que todos os produtos petrolíferos existentes encontrados tinham sido objeto de adulteração, provocando a sua apreensão e selagem dos depósitos que continham cerca de 150.000 litros de produtos, e também das bombas de abastecimento. O imposto aqui em causa rondava os 66.380,93€. O terceiro, cujo processo se encontra ainda em investigação em virtude de se ter provado que alguns dos arguidos se encontram ainda a exercer a atividade de produção e comercialização de bebidas alcoólicas, tem por origem um confisco de bebidas alcoólicas efetuado num domicílio em 2009, sendo que no decorrer do tempo e face a informações de 2011, foram efetuadas 15 buscas que envolviam bebidas, álcool, linhas de enchimento, alambique, corantes para a produção de licores, vasilhame, dinheiro, cheques e cigarros sem estampilha fiscal. Por último, num outro caso, foram apreendidos registos de compras e vendas de cigarros e bebidas alcoólicas que não se encontravam contabilizadas e ainda a apreensão de alguns cigarros em sequência de buscas à residência e estabelecimento de um indivíduo que apesar de já ter repetidamente sido penalizado em processos de contraordenação por introdução irregular no consumo de tabaco, prosseguia com a venda de tabaco sem aposição de estampilhas fiscais e sem o pagamento das concernentes obrigações; a quantia aqui ascendeu a 27.595€.

No quadro seguinte podemos conhecer as apreensões de tabaco realizadas pelas Alfândegas portuguesas.

**Quadro 2.4** Apreensões de Tabaco em 2011 pelas Alfândegas

| Produto                | 2009       |           | 2010       |           | 2011       |           |
|------------------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|
|                        | Unidades   | Euros     | Unidades   | Euros     | Unidades   | Euros     |
| Cigarros               | 34.407.349 | 5.809.271 | 52.755.313 | 9.317.129 | 10.946.344 | 1.884.573 |
| Charutos e Cigarrilhas | 1.260      | 2.478     | 1.075      | 319       | 1.894      | 1.646     |
| Outros Tabacos         | 4.400      | 398       | 11.405     | 832       | 5.233.447  | 53.591    |
| Tabaco manufacturado   | 4.200      | 584       |            |           |            |           |
| Tabaco Cachimbo        | 5.00       | 25        |            |           |            |           |
| Totais                 | 34.417.214 | 5.812.756 | 52.767.793 | 9.318.279 | 16.181.685 | 1.939.811 |

**Fonte:** Adaptado de Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2011: 104)

### 2.2.6 As infrações

As infrações no campo tributário podem dividir-se em crimes tributários e em contraordenações tributárias. Dentro dos crimes tributários podemos ainda classifica-los em crimes tributários comuns, crimes aduaneiros, crimes fiscais e crimes contra a segurança social.

No âmbito dos IEC podemos considerar enquanto crime aduaneiro a Fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo. O artigo 95.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) identifica as situações alvo de punição, sendo elas a subtração ou substituição de mercadorias transportadas em regime suspensivo; a alteração ou ineficácia dos meios de selagem, de segurança ou de identificação aduaneira com o objetivo de subtrair ou substituir mercadorias; a não observância dos itinerários fixados com vista a se furtar à fiscalização e a não apresentação das mercadorias nas estâncias aduaneiras de destino. Estes comportamentos, se praticados no decurso do transporte de mercadorias em regime suspensivo e por qualquer meio, são punidos com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a 15.000€ ou caso não haja lugar a prestação tributária, a mercadoria objeto da infração for de valor aduaneiro superior a 50.000€. É igualmente punível a tentativa de comportamento.

O artigo 96.º do mesmo diploma rege a Introdução fraudulenta no consumo. Estabelece uma penalidade de pena de prisão até 3 anos ou pena de multa até 360 dias se o valor da prestação tributária em falta for superior a 15.000€ ou não havendo lugar a prestação tributária, caso os

produtos objeto da infração forem de valor líquido de imposto superior a 50.000€, para as seguintes condutas cujo objetivo for o de se subtrair ao pagamento dos IEC: introdução no consumo de produtos tributáveis sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas; a produção, receção, armazenagem, expedição, transporte, detenção ou consumo de produtos tributáveis, em regime suspensivo, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas; receção, armazenagem, expedição, transporte, detenção ou consumo de produtos tributáveis já introduzidos no consumo noutra EM sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas; a introdução no consumo, comercialização, detenção ou consumo de produtos tributáveis com violação das normas nacionais ou europeias aplicáveis em matéria de marcação, coloração, desnaturação ou selagem; a introdução no consumo, detenção ou consumo de produtos tributáveis destinados a consumo noutra parcela do território nacional ou com fiscalidade diferenciada e a obtenção, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento um benefício ou vantagem fiscal. Também aqui a tentativa é castigável.

Por seu turno, o artigo 97.º prevê pena de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas face aos crimes anteriormente relatados, sempre que sejam praticados com observância das seguintes circunstâncias particulares: a mercadoria objeto da infração for de importação ou exportação proibida; a mercadoria objeto da infração tiver valor superior a 100.000€; os crimes tenham sido cometidos com uso de armas, ou com o emprego de violência, ou por duas ou mais pessoas; os crimes tiverem sido praticados com corrupção de qualquer funcionário ou agente do Estado; o autor ou cúmplice do crime for funcionário da administração tributária ou agente de órgão de polícia criminal; quando em águas territoriais tiver havido transbordo de mercadorias contrabandeadas e quando a mercadoria objeto de infração estiver tipificada no anexo à I Convenção sobre o Comércio.

Num outro capítulo encontramos as Contraordenações aduaneiras, entre elas o Descaminho, no artigo 108.º, onde está presente a menção de que a subtração ou substituição de mercadorias transportadas em regime suspensivo; a alteração ou ineficácia dos meios de selagem, de segurança ou de identificação aduaneira com o objetivo de subtrair ou substituir mercadorias; a não observância dos itinerários fixados com vista a se furtar à fiscalização e a não apresentação das mercadorias nas estâncias aduaneiras de destino, quando não sejam qualificados como crime devido ao valor da prestação tributária em causa ou da mercadoria objeto da transgressão, ou ainda independentemente disto sejam praticados de forma negligente, são punidos com coima de 250€ a 165 000€.

À semelhança desta anterior disposição, existem no artigo 109.º, que respeita à Introdução irregular no consumo, particularidades relativas aos comportamentos constantes do artigo 96.º atrás descritos, sendo que quando tais comportamentos não consistam em crime por motivo inerente ao valor da prestação ou da mercadoria em causa, ou aparte disso quando praticado a grau de negligência, a coima aplicável estende-se entre os 1 500€ e os 165 000€. No n.2 desse mesmo artigo encontram-se descritos factos puníveis com montantes entre os 250€ e os 165 000€. Salvarde-se aqui o estipulado no n.5 deste artigo, em que se prevê uma redução do valor da coima em metade sempre que os produtos em causa sejam tributados à taxa zero. O n.3 identifica os sujeitos a quem a coima é adequável. Da mesma forma, aqui, a tentativa é punível. Uma última particularidade resume-se no facto de que quando se verifique a introdução no consumo, expedição, detenção ou comercialização de produtos com violação das regras de selagem, embalagem, detenção ou comercialização, entre elas as fronteiras quantitativas, instituídas pelo CIEC e em legislação suplementar, o montante máximo da punição é acentuado para o dobro, como define o n.6.

*“Em matéria de impostos, é função de um bom pastor tosar suas ovelhas, mas não tirar o seu couro.”*

(Tibério<sup>6</sup>)

---

<sup>6</sup> Imperador romano.

### **2.3 Um verdadeiro objetivo extrafiscal? Harmonizar ou criar justiça? (Algumas considerações críticas a esta vertente)**

Podemos aqui aglomerar algumas questões que se prendem com um dos principais propósitos desta dissertação: o de entender qual o real alcance da extrafiscalidade associada a esta forma de tributação e relacionar esta realidade com a nossa pergunta de abertura “ Instrumento de mercado interno ou criação de justiça tributária?”.

E desde logo assumo-se como plausível questionar se faz algum sentido envolver estas três questões e debatê-las conjuntamente. Em meu entender existe sim uma infinidade de perspectivas que, mais do que à primeira vista, justificam de todo tal debate. E parece-me pouco relevante o seu ponto de partida...é possível começá-lo pegando em qualquer um dos pontos, porquanto logo seremos conduzidos aos restantes. Mas um aspeto podemos desde já salientar e tomar como certo:

As dúvidas que podem pôr-se em relação ao uso da via tributária na prossecução de objectivos extra-fiscais devem ser tidas em conta igualmente, ou mesmo em maior medida, quando está em causa um objectivo puramente fiscal, de cobrança de receitas. Ainda para mais no quadro de um sistema tributário em que vários impostos (ou mesmo todos) visam essencialmente a cobrança de receitas. (Porto e Figueiredo, 2008: 11)

Principiemos, por uma questão de formalidade, pelo que nos diz o Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) a este respeito, no seu artigo 26.º: “O mercado interno compreende 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.” e “A União adopta as medidas destinadas a estabelecer o mercado interno ou a assegurar o seu funcionamento, em conformidade com as disposições pertinentes dos Tratados”. E aqui não restem dúvidas quanto à sua aplicabilidade e relevância, pois a Diretiva 2008/118/CE menciona esta necessidade de garantir o correto funcionamento do mercado interno como fundamento para uma harmonização das condições de exigibilidade dos IEC. Também a Jurisprudência faz ressalva deste objetivo, mencionando-o diversas vezes.

Por sua vez, quando abordamos a questão da justiça tributária temos inevitavelmente de nos referir ao princípio que melhor lhe parece servir de base, o princípio da capacidade contributiva; este princípio, como é do conhecimento geral, prevê uma tributação mais acentuada para quem detém mais possibilidades de o fazer, e mais leve para aqueles que menos podem.

Relativamente à extrafiscalidade, podemos descrevê-la como uma característica complementar de determinados tributos, que se traduz ou pode traduzir em comportamentos distintos consoante o objetivo a atingir, sendo que no que aos IEC respeita, o objetivo é desincentivar determinados comportamentos, nomeadamente promover uma redução do consumo do álcool e bebidas alcoólicas, do tabaco e um consumo mais racional e responsável dos produtos petrolíferos e energéticos. E começa aqui, precisamente aqui, e a propósito desta tão defendida característica da extrafiscalidade como fundamento essencial desta tributação, uma relevante contradição que me parece perfeitamente válida.

Vasques (2001: 66) diz que

É incontestável que a aptidão recolectora dos impostos especiais de consumo está por detrás da sua longevidade e estrutura. Importa, no entanto, registar que a sobrevivência das *accises* e o seu carácter assistemático não se explicam só pela busca da receita mas também pela prossecução de objectivos extrafiscais variados. Entre eles estão a redistribuição de riqueza e a repressão de consumos.

Podemos nisto, em meu crer, observar algumequívoco. Sabemos que o Estado vive e sobrevive essencialmente em razão das receitas fiscais que obtém e sabemos igualmente que uma política fiscal apenas se verifica viável se proporcionar receita em níveis suficientes para a manter. Quanto à redistribuição de riqueza, prevista no artigo 103.º n.1 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e no artigo 5.º da Lei Geral Tributária (LGT), não existe muito a dizer além de que não se verifica satisfeita pela tributação do consumo uma vez que os bens em causa são dotados de uma regressividade assente, porquanto um aumento do rendimento não se traduz num aumento do consumo. Então, se o objetivo extrafiscal inerente aos IEC fosse atingido, isto é, se verificássemos uma redução no consumo dos bens em razão do mal público em termos de saúde e de ambiente que acarretam, iria suceder uma diminuição das receitas fiscais... e a medida do seu efeito iria ser naturalmente proporcional ao seu sucesso, ou seja, quanto mais acentuada a modificação de comportamentos maior a quebra de receita; e só com uma mudança relevante e acentuada de atitudes é que seria atingida a meta proposta. Assim sendo, não restam dúvidas de que se uma determinada política fiscal deixa de proporcionar receita em detrimento do seu objetivo extrafiscal que implica uma redução de consumo, então não terá como sobreviver. O que leva conseqüentemente a afirmar que a obtenção de receita é a primordial preocupação de qualquer política fiscal, sendo tudo o mais uma simples tentativa de atenuar os duros efeitos da tributação e de os tornar mais “leves” pelo benefício que procuram inculcar no consumidor contribuinte.

Em meu entender, este assumir de um carácter extrafiscal dos IEC parece-me simples e até pouco merecedor de preocupações por parte de quem o assumiu. Digo isto porquanto existia inevitavelmente uma prévia consciência tranquilizante de que os fumadores não iriam reduzir o tabaco consumido nem tão pouco deixar de fumar, os consumidores de álcool e bebidas alcoólicas não iriam deixar de beber e tão pouco o uso de produtos petrolíferos e energéticos iria baixar; havia a consciência perfeita de que na perspectiva dos consumidores destes bens, a sua importância se situa ao nível dos bens de primeira necessidade, a par por exemplo da água, do peixe ou da carne, em que “haja o que houver” o seu consumo sempre se manterá...prova de que os vícios ou os consumos representativos de prazer são imprescindíveis no quotidiano de qualquer um de nós e por eles tudo vale.

Aquilo que em jeito de conclusão me apraz dizer, é que presenciamos um aproveitamento do carácter indispensável dos produtos em causa para lhe podermos embutir uma característica bonita e ilusória de muito boas intenções, quando na verdade a intenção é só uma: receita garantida com pouco esforço. Porque pelo bem estar poucos olhamos a meios.

Relacionemos então agora estas três abordagens e a sua interligação. Partindo do pressuposto da existência de um absoluto e firmado fim extrafiscal, e assumindo as anteriores observações como um mero entendimento pessoal, cabe aferir de que forma e com que intensidade é que estes impostos devem fazer parte do dia-a-dia dos contribuintes. Como será simples de compreender e aceitar, em cada país ou EM diferente encontramos diferentes hábitos e estilos de vida, sendo necessariamente que em alguns serão mais intensos os hábitos de fumar, noutros mais evidente o consumo de álcool, noutros as deslocações carecem de grandes utilizações de combustíveis e nos restantes muito pouco, etc. Logo, a necessidade de penalizar aqueles que são tidos como comportamentos prejudiciais e de risco será logicamente dissemelhantes consoante o ordenamento em causa; e creio que o será também, ou pelo menos parece-me racional que o seja, não apenas em função dos atos negativos mas igualmente levando em conta os atos benéficos que contrariam ou combatem os anteriores; refiro-me aqui por exemplo ao maior ou menor acesso a atividades desportivas que possam contrariar alguns dos efeitos indesejados ou ainda a obtenção mais ou menos facilitada de serviços de saúde, sendo que neste último caso poderá haver alguma discordância de opiniões. Em todo o caso, é então clara a necessidade de tributar os consumos de acordo com as características e circunstâncias particularmente observadas. É certo que tal acontece em sequência da faculdade atribuída aos EM para determinarem livremente as taxas de imposto aplicáveis, no entanto constatamos que os valores mínimos de tributação aplicáveis são estabelecidos por Diretiva...e aquilo que podemos questionar é se será justo esta fixação

mínima e se apesar de ser inferiormente nivelada corresponderá às circunstâncias “mínimas” de determinados EM, ou seja, será que em alguns EM mesmo este nível mínimo não será demasiadamente elevado face às circunstâncias? Com esta questão surge então uma outra que nos pode levar a interrogar se a harmonização comunitária dos IEC é de facto benéfica...se os aspetos de simplificação de procedimentos, de aproximação de regras e de facilidade de controlos serão vantajosos o suficiente a ponto de porventura poderem pôr em causa a justiça da tributação praticada. A ideia não é de forma nenhuma colocar em causa a indiscutível conquista que foi o mercado interno e as vantagens que trouxe, proporcionando a todos e a cada EM relacionar-se constantemente e de forma mais simples e célere com os restantes, mas apenas deixar em aberto esta questão que quem sabe poderá ser objeto de maior atenção num curto/médio prazo caso se constate a sua pertinência.

Ainda a este propósito, encontramos em diversos EM impostos especiais incidentes igualmente sobre consumos e hábitos nocivos mas que, pelo facto de não estarem comunitariamente harmonizados, promovem uma maior justiça fiscal. São impostos que atentam somente à realidade do país em causa e à gravidade dos riscos corridos pelos contribuintes sem terem de obedecer a qualquer submissão e que atendem a outro aspeto de extrema importância e que mais uma vez reforça esse sentido de justiça: um aumento da tributação indireta a contrapor-se à tributação direta. É nesse contexto que encontramos a tributação de carácter ambiental, com uma extrema capacidade de adaptação às realidades que encontramos tão díspares entre os países, cuja adaptação tem gozado de forte sucesso, sendo certo que tal sucesso se deve ao reconhecimento de que

no se puede avanzar en el aumento de la presión fiscal. La fiscalidade ambiental debe orientarse en el ámbito de la disminución y/o sustitución de los impuestos vigentes. O sea, internalizar el coste social, sea en el productor, comerciante o consumidor, debe significar que otros impuestos disminuyan o, al límite, desaparezcan. Está en juego, ni más ni menos, que el nuevo contrato social y la continuidad intrageneracional. (Rosembuj, 1995 *apud* Almeida, 2003)<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> ROSEMBUJ, Túlio – *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995. ISBN 8472482553.

## 2.4 Ponderação sobre a necessidade e papel dos Impostos Especiais de Consumo na estrutura fiscal do mercado interno europeu e português

Em princípio, e de uma forma generalizada, é suposto que cada forma de tributação instituída num determinado país tenha um papel específico dentro daquele contexto económico e que exprima explícita ou implicitamente uma necessidade.

Dentro de cada território, seja ele membro da UE ou não, não podemos por completo pensar em IEC limitando o nosso pensamento ao imposto apenas imposto...o IEC é imposto e circunstâncias, o que tem obrigatoriamente de nos conduzir a observar em primeiro lugar o enquadramento desse mesmo espaço territorial, as suas condicionantes e envolvente, especialmente se nos quisermos debruçar sobre a vertente ambiental da tributação, aquela que ultimamente tem sido objeto das maiores atenções.

Em Espanha, a título de exemplo, González-Jaraba (2005: 51) destaca que «*Cuando intentamos analizar el futuro de los impuestos especiales no podemos por menos que vincularlo claramente al problema de la financiación de las Comunidades Autónomas*». Salieta ainda os benefícios que daí advêm apesar de poderem contudo não figurar serem suficientes:

*Sin duda, el funcionamiento actual de los mecanismos de financiación de las autonomias es eficaz, pero también claramente insuficiente ante el endeudamiento creciente de éstas. La cesión de un porcentaje de la recaudación de los impuestos es una medida válida esencialmente por su simplicidad, ya que implica el mantenimiento de la estructura estatal destinada a la gestión, inspección y recaudación del impuestos, y no supone carga alguna económica o administrativa para la Comunidad (ibid.: 1).*

Mas se quisermos abordar esta temática de uma forma clara e direta, é inquestionável afirmar que a importância e relevância dos IEC é tanto maior quanto maior for a receita que cada um dos sectores implicados representa no global dessa economia. Leicester (2011: 39) afirmou muito pertinentemente em relação à tributação do álcool que «*How alcohol should be taxed and priced is clearly an active area of policy*», sendo que o mesmo parece acontecer em todas as outras componentes da tributação. E com isto parece que andamos sempre à volta do mesmo, e ainda que caminhemos em algum sentido, o fim a que chegamos acaba por ser inevitavelmente sempre o mesmo: se gera receita, e melhor ainda, se gera receita sem contestação por quem a proporciona, então vale a pena.

É como supra mencionei, aquilo que acontece em cada um dos setores de atividade que serve de base à tributação que aqui tratamos é aquilo que define a relevância dessa mesma tributação. Há largos anos atrás, por exemplo, de acordo com Cambournac (1991: 46) «*Le secteur des boissons alcooliques représente un chiffre d'affaires estimé à environ 85 milliards de francs, soit presque un tiers du chiffre d'affaires de la production automobile en France*». Aquilo que se verifica depois é que, perante uma forte e crescente base de incidência como parece ter sucedido em França, é que o imposto entra como regulador desse mercado.

Outra aspeto que também cada vez mais relevância está a ter quer em Portugal quer em toda a UE é a tributação por via de impostos caracterizados pela sua vertente ou competência ambiental. As preocupações com o meio ambiente são, como sabemos, crescentemente maiores, podendo esta forma de tributação contribuir de alguma forma para minimizar os efeitos prejudiciais decorrentes de determinados comportamentos a este nível.

Em Portugal conhecemos neste contexto a tributação automóvel, objeto de reforma em 2007, sendo considerada por Vasques e Martins (2007: 252) «uma das mais importantes inovações da fiscalidade ambiental portuguesa». Incluem-se aqui o Imposto sobre Veículos (ISV) e o Imposto Único de Circulação (IUC), devidos respetivamente aquando da aquisição e pela manutenção do veículo. Tal como nos diz o artigo 1.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV) o objetivo desta tributação é impor um sacrifício aos contribuintes em função dos encargos por si provocados no âmbito do ambiente, infra estruturas viárias e sinistralidade rodoviária. Encontramos ainda outro fenómeno, o da tributação dos resíduos – neste, de acordo com o Decreto-Lei n.º 178/2006, está em causa o cumprimento daquilo a que Portugal se propôs, no sentido de reduzir a produção de resíduos e promover a racionalidade do seu tratamento...factos estes justificativos de uma ampliação do número de instrumentos a dedicar à constituição de uma estratégia pública para os resíduos, protegendo e tentando minimizar os eventuais perigos decorrentes.

Cabe então referenciar algumas das medidas propostas pela Comissão no âmbito da necessidade de reforma que se encontra a ser projetada para breve, e que parece trazer ou pelo menos recomendar variadas novidades concretas no campo da tributação ambiental. Em Portugal parece existir uma lacuna num tipo específico de tributação, e chamo-lhe lacuna em sequência do sucesso que apresenta noutros países: a tributação do congestionamento urbano. À introdução de um imposto deste género pelo menos justificação não falta, pois parece aliarem-se na perfeição os objetivos de saúde e de proteção do ambiente com uma tributação que vise salvaguardar as características ideais do ar em zonas urbanas e que garanta a diminuição da veemência do tráfego nas grandes cidades. Em diversos países a cobrança de

um valor pelo congestionamento tem conseguido efeitos surpreendentes: na Califórnia a atuação tem-se feito com a cobrança de um determinado montante adicional para aqueles que pretendam utilizar uma via rápida que se encontra lado a lado com a via inicial, sendo esse valor adaptado constantemente em função do tráfego registado nessa via. De outra forma, Singapura foi ao longo do tempo aperfeiçoando a sua técnica, até obter um sistema eletrónico de pagamento de portagens capaz de modificar o preço a pagar consoante o tipo de veículo, a hora e o local em questão e de acordo com a variação do trânsito. Já em Londres, a medida aplicada valeu pela técnica inovadora que proporcionou, que comportava um sistema de câmaras acomodadas capazes de registar as matrículas e interceptar esse conhecimento com a informação dos que pagaram o imposto ou daqueles que deste eram isentos; o sucesso aqui foi reduzido, não pela pouca eficácia do sistema, mas por circunstâncias diversas alheias que acabaram por conduzir à situação de aglomeração inicialmente verificada.

Um dos aspetos que em muito contribui nestes países para o êxito e aceitação destes impostos tem assentado na forma visível e clara de como a receita tem sido utilizada, nomeadamente para a construção e manutenção das estradas e transporte público para além dos benefícios óbvios que se conseguem no que toca a uma melhor distribuição do trânsito e uma ligeira variação na procura dos transportes públicos face aos privados.

Estes exemplos, e em conformidade com as conclusões inerentes ao projeto, permitem verificar que os diferentes enquadramentos dos países sustentam diferentes abordagens a uma forma comum de tributar, manipuladas pelas diferentes carências e culturas vividas nos mesmos. E ainda que possam não conseguir ser aplicados com a mesma eficiência em todos os países, é esta a tributação que cria a tão desejável justiça tributária ao premiar a liberdade de aplicação e adequação às circunstâncias, ao invés do que acontece com os impostos harmonizados comunitariamente em que não existe qualquer margem de atuação. É alertado pela Comissão o impacto negativo que uma medida destas poderá ter em Portugal na economia local das zonas abrangidas, que no entanto é suscetível de ser ultrapassado pelas vantagens que se esperam alcançar.

Uma outra sugestão apresentada pela Comissão é uma aproximação progressiva da tributação do gasóleo à tributação da gasolina. A tributação dos combustíveis rodoviários tem sido uma das áreas de maior destaque a nível de toda a UE e que mais questões tem colocado. E é talvez aqui que as questões subjacentes à harmonização comunitária desta tributação mais me aprazem ser discutidas. As medidas fiscais neste domínio têm claramente a intenção de, ao ser introduzida uma componente ambiental nas diversas estratégias fiscais, se promover uma luta mais convincente face aos problemas atmosféricos por todos nós já conhecidos. E um dos

principais problemas que se levantam a nível de toda a UE é, segundo Valente (2012: 47) o que se tem assistido há bastante tempo, verificando-se que

Em consequência da crescente integração, as aquisições transfronteiras de gasolina e gasóleo tornaram-se muito mais fácil ao longo da última década, e a mobilidade internacional dos consumidores levou ao aparecimento de fenómenos de deslocação de procura, como o *fuel tourism*. O “turismo de combustível” é frequentemente discutido como exemplo de comércio transfronteiriço devido às diferenças elevadas na tributação dos combustíveis rodoviários [...].

Um dos aspetos que o autor menciona e que nos leva a questionar a verdadeira importância da harmonização comunitária é a competição que os diversos EM fazem entre si, na tentativa de preservarem ao máximo as fortes receitas que a tributação rodoviária proporciona, jogando com as taxas aplicáveis para o conseguir. E tanto assim é que «Esta competição fiscal entre os EM `s leva a uma erosão orçamental e proporciona que os EM `s sejam tentados a implementar políticas fiscais nacionais em detrimento da ambicionada harmonização fiscal nos combustíveis» (ibid.: 1).

## 2.5 Perspetivas de tributação

A importância atribuída a este tipo de tributação é, por aquilo que se tem observado, inquestionável; e igualmente por aquilo que se pode constatar, os problemas que visa combater terão tendência para continuar senão mesmo para aumentar significativamente. Ao querermos perspetivar aquilo que poderá suceder, inevitavelmente há que tomar por base aquilo que têm sido as tendências até ao momento. Brigas Afonso (2013) menciona uma propensão para o aumento de taxas e introdução de novos impostos como resultado das conjunturas económicas/financeiras, de saúde e ambientais dos EM. O autor recorda que o Programa de Estabilidade e Crescimento implementado em Portugal foi ponto de partida para o aumento das taxas de imposto. Refere adicionalmente que em diversos países foram já gerados recentes impostos especiais, tanto para combater por exemplo problemas atmosféricos como problemas alimentares, tendo a Dinamarca sido o primeiro EM a adiantar-se no que a estes últimos problemas diz respeito.

Considerando então estas propensões a par com aquilo que tem sido anunciado, o que se prevê para Portugal num curto/médio prazo no que à tributação especial diz respeito está a ser bastante controverso.

Em Abril, a ministra das Finanças lançou a ideia de em 2015 ser arrecadada uma nova taxa sobre produtos prejudiciais para a saúde, mais especificamente sobre produtos com excesso de sal e açúcar. Em vários outros países já podemos observar estas taxas extraordinárias. O bastonário da Ordem dos Médicos ficou agradado com esta medida cuja iniciativa partiu do Ministério da Saúde, salientando a justiça existente no facto de as despesas de saúde serem também suportadas por quem mais consumir estes produtos. Por outro lado, a opinião mais prudente do diretor-geral da Saúde que questiona se esse caminho será o correto para a resolução do problema. A iniciativa em causa é acompanhada de uma intenção de aumentar a tributação sobre o tabaco e o álcool. Surpreendentemente, e após proteção por parte de alguns membros do Governo, o ministro da Economia afirmou que esta suposta medida não passa de uma fantasia e um devaneio que nem nunca foi discutida em Conselho de Ministros. E foi esta a primeira polémica.

Após se tornar conhecido o também agravo da tributação sobre o álcool e tabaco, a indústria manifestou-se, salientando que não é com aumento dos impostos que se consegue alcançar o objetivo do incremento da receita, mas sim com o congelamento ou diminuição dos encargos fiscais...o que sucede é que, segundo a Associação Nacional de Empresas de Bebidas

Espirituosas, ao se exacerbar os impostos está-se a despertar o uso de outras bebidas mais económicas, o que submete menos ao Estado; já para não referir, como o fez o secretário-geral da Associação, que as aquisições transfronteiriças estão a aumentar. Acrescenta ainda que o ideal será que quem regule a concorrência seja o mercado e não o Governo. Cenário idêntico é observado no que diz respeito ao tabaco.

Aquilo que de facto podemos relatar enquanto referência concreta é o documento divulgado, em Abril, pela comissão encarregue de estudar a reforma da fiscalidade verde, onde se encontram estabelecidos nomeadamente os princípios orientadores desta reestruturação. Neste documento é referido como um dos principais passos a dar a correção de incentivos inadequados, embora sem os particularizar.

Em suma, o objetivo traçado é no essencial conseguir uma subida dos impostos de carácter ambiental de uma forma neutra e que conduza a um real equilíbrio tributário, consubstanciando-se tal facto numa redução da tributação sobre o trabalho. Só assim teremos uma efetiva justiça tributária e só assim é que os IEC contribuirão para ela e a realizarão plenamente. No entanto, foi neste tão ambicionado objetivo que tropeçou a versão inicial deste documento, pois não se verificava que existisse “isenção” fiscal; Não era evidente a presença de uma compensação de valores, ou seja, o aumento de uns não estava associado à redução de outros. Esta desconformidade foi corrigida na versão entregue este mês de Setembro, havendo uma indicação expressa da intenção de que esta introdução de impostos ambientais se reflecta em créditos fiscais a empresas que se interessem em eficiência energética, a par de uma parte destinada a uma redução da taxa social única, e adicionalmente uma terceira parte a permitir reduções ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). Esta última versão encontra-se com um enorme adicional de propostas face à anterior, trazendo duas alterações a duas das medidas já propostas, uma diminuição do valor inicialmente previsto para uma eventual tributação dos sacos plásticos, e um aumento da taxa paga pela destituição de resíduos em aterros. Imune de modificação ficou o valor adicional sobre o ISP referente à taxa de carbono, que se reflete num superficial aumento do preço de venda ao público da gasolina e gasóleo. Em oposição, houve um retrocesso relativo à proposta inicial de taxar todas as viagens aéreas, exceptuando-se agora os voos integrados no Espaço Económico Europeu.

Uma aplicação ideal seria conseguida caso as medidas a implementar se repercutissem, pelo menos parcialmente, já no ano de 2015.

## 3. Estudo Estatístico

### 3.1 Análise Estatística comparada

#### 3.1.1 Nível de Fiscalidade

O nível de fiscalidade é uma medida que representa o espaço que os impostos ocupam no Produto Interno Bruto. Esta medida confronta o total da receita proporcionada por todos os impostos com o PIB.

No Quadro 3.1, abaixo, apresenta-se o nível de fiscalidade de diversos países, e a média dos países que compõem a OCDE.

**Quadro 3.1** Total de receitas fiscais em % do PIB

| <b>Government</b>     |             | <b>Total</b>                   |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
|-----------------------|-------------|--------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Tax</b>            |             | <b>Total tax revenue</b>       |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
| <b>Variable</b>       |             | <b>Tax revenue as % of GDP</b> |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
| <b>Year</b>           |             | 2005                           | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |      |
| <b>Country</b>        | <b>Unit</b> |                                |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
| Austria               | Percentage  | i                              | 40,8 | 40,4 | 40,5 | 41,4 | 41   | 40,9 | 41   | 41,7 | 42,5 |
| Canada                | Percentage  | i                              | 32,3 | 32,6 | 32,3 | 31,6 | 31,4 | 30,5 | 30,4 | 30,7 | 30,6 |
| Estonia               | Percentage  | i                              | 30,4 | 30,4 | 31,1 | 31,3 | 34,9 | 33,2 | 31,9 | 32,1 | 31,8 |
| France                | Percentage  | i                              | 42,8 | 43,1 | 42,4 | 42,2 | 41,3 | 41,6 | 42,9 | 44   | 45   |
| <u>Germany</u>        | Percentage  | i                              | 33,9 | 34,5 | 34,9 | 35,3 | 36,1 | 35   | 35,7 | 36,5 | 36,7 |
| <u>Israel</u>         | Percentage  | i                              | 34,3 | 34,7 | 34,7 | 32,1 | 29,8 | 30,6 | 30,9 | 29,6 | 30,5 |
| New Zealand           | Percentage  | i                              | 36,4 | 35,7 | 34,5 | 33,5 | 31   | 31   | 31,4 | 33   | 32,1 |
| Norway                | Percentage  | i                              | 43,2 | 43,5 | 42,9 | 42,1 | 42   | 42,6 | 42,7 | 42,3 | 40,8 |
| Portugal              | Percentage  | i                              | 30,2 | 30,7 | 31,3 | 31,3 | 29,5 | 30   | 32   | 31,2 | 33,4 |
| Spain                 | Percentage  | i                              | 35,2 | 36   | 36,4 | 32,2 | 29,8 | 31,4 | 31,2 | 32,1 | 32,6 |
| Sweden                | Percentage  | i                              | 46,6 | 45,9 | 44,9 | 43,9 | 44   | 43,1 | 42,3 | 42,3 | 42,8 |
| Turkey                | Percentage  | i                              | 24,3 | 24,5 | 24,1 | 24,2 | 24,6 | 26,2 | 27,8 | 27,6 | 29,3 |
| United States         | Percentage  | i                              | 26,1 | 26,8 | 26,9 | 25,4 | 23,3 | 23,7 | 24   | 24,4 | 25,4 |
| <u>OECD - Average</u> | Percentage  | i                              | 34   | 34,1 | 34,2 | 33,6 | 32,7 | 32,8 | 33,3 | 33,7 | 34,1 |

Fonte: Data extracted on 11 Jan 2015 18:10 UTC (GMT) from OECD.Stat

### 3.1.2 Análise Estatística comparada do impacto dos Impostos Especiais de Consumo na receita fiscal

No presente capítulo pretende-se avaliar e conhecer de que forma é que cada um destes impostos indiretos contribui para o global dos valores fiscais quer em Portugal quer a nível comunitário, em função dos dados estatísticos disponíveis.

Os primeiros dados apresentados dizem respeito à situação verificada em Portugal, e decorrem de um sumário executivo apresentado no Relatório do Orçamento de Estado (OE) de 2014.

No Quadro 3.2 apresenta-se uma perspetiva do desenvolvimento da receita do Estado em função dos três mais aprendidos e sabidos IEC, os harmonizados. No que ao ISP diz respeito, verificamos que em relação à apreciação orçamental em 2013 prevê-se no ano corrente uma receita líquida representativa de uma amplificação de 2,1%. No imposto incidente sobre o consumo de tabaco é expectável uma receita na ordem dos 1.430,5 milhões de euros em 2014, oferecendo uma variação positiva já mais acentuada face ao ano precedente, ficando esta subida a dever-se à antevisão de uma maior introdução no consumo destes produtos e também como resultado de um maior nivelamento da tributação das distintas formas de tabaco, de acordo com as perspetivas demodificações legislativas. Quanto ao IABA o crescimento previsto situa-se nos 7%, sendo este efeito esperado também como consequência das transformações a nível legislativo e de um aumento da despesa de consumo com estes produtos.

**Quadro 3.2** Evolução da receita fiscal líquida do Estado 2013-2014, por imposto  
(milhões de euros)

| Impostos                    | 2013           | 2014           | Variação homóloga |             |
|-----------------------------|----------------|----------------|-------------------|-------------|
|                             | Estimativa     | Orçamento      | Milhões de euros  | %           |
| Impostos indiretos          |                |                |                   |             |
| ISP                         | 2 040,1        | 2 082,6        | 42,5              | 2,1         |
| Imposto consumo tabaco      | 1 306,4        | 1 430,5        | 124,2             | 9,5         |
| IABA                        | 169,7          | 181,6          | 11,9              | 7,0         |
| <u>Total receita fiscal</u> | <u>3 516,2</u> | <u>3 694,7</u> | <u>178,6</u>      | <u>18,6</u> |

Fonte: Adaptado de Ministério das Finanças (2013: 96)

No Quadro 3.3 que a seguir se expõe, evidencia-se o que sucedeu agora com a despesa do Estado no intervalo de tempo entre 2011 e 2014, sendo neste caso este o período definido de

forma a que seja possível constatar uma tendência de redução da despesa fiscal em cumprimento dos compromissos internacionais assumidos por Portugal no âmbito do Programa de Ajustamento Económico, ainda que essa tendência seja ligeiramente contrariada de 2013 para 2014.

Relativamente ao ISP, verifica-se uma restrição de gastos com estes impostos com um impacto ainda significativo sobretudo entre 2011 e 2012, confirmando-se uma tendência oposta para o presente ano. Por sua vez, a despesa com o imposto sobre o tabaco parece aqui firmar-se numa condição inalterada. Em sede de IABA verificaram-se ao longo do tempo ligeiras flutuações de valores, mantendo-se contudo constante entre os anos de 2013 e 2014.

**Quadro 3.3** Evolução da despesa fiscal do Estado 2011-2014, por imposto—(Previsão nos anos 2013 e 2014)  
(milhões de euros)

| Impostos                    | 2011  | 2012  | 2013  | 2014  | Varição<br>homóloga (%) |
|-----------------------------|-------|-------|-------|-------|-------------------------|
|                             |       |       |       |       | 2014/2013               |
| Impostos indiretos          |       |       |       |       |                         |
| ISP                         | 718,7 | 464,4 | 424,3 | 436,6 | 2,9                     |
| Imposto consumo tabaco      | 1,2   | 1,2   | 1,2   | 1,2   | 0,0                     |
| IABA                        | 104,2 | 112,1 | 97,4  | 97,4  | 0,0                     |
| <u>Total despesa fiscal</u> | 824,1 | 577,7 | 522,9 | 535,2 | 2,9                     |

Fonte: Adaptado de Ministério das Finanças (2013: 98)

Seguidamente analisamos dois dos mais importantes indicadores neste âmbito, dados proporcionados pelas estatísticas da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). A escolha dos países para proceder a esta análise teve por base uma verificação prévia das disparidades existentes entre eles, traduzindo desta forma uma melhor panorâmica da realidade. Os dados mais recentes respeitam a 2012, tendo optado por uma questão de simplicidade por analisar a evolução nos últimos três anos disponíveis. Achei ainda que seria interessante recolher dados de alguns dos mais relevantes países latino-americanos neste âmbito, numa mesma base do raciocínio anterior.

Encontramos então duas referências diferentes: uma primeira que demonstra em percentagem do PIB qual o peso ou o contributo da receita dos IEC e numa outra ótica encontramos essa mesma participação da receita destes impostos, mas aqui face ao total da tributação verificada.

**Quadro 3.4** Receita fiscal gerada pelos IEC em percentagem do PIB

|                                 | Ano | 2010  | 2011  | 2012  |
|---------------------------------|-----|-------|-------|-------|
| País                            |     |       |       |       |
| Alemanha                        |     | 2,543 | 2,542 | 2,433 |
| Áustria                         |     | 2,384 | 2,448 | 2,413 |
| Canadá                          |     | 1,446 | 1,355 | 1,324 |
| Espanha                         |     | 2,153 | 2,062 | 2,051 |
| Estados Unidos                  |     | 0,963 | 0,945 | 0,952 |
| Estónia                         |     | 4,304 | 4,387 | 4,541 |
| França                          |     | 2,359 | 2,413 | 2,441 |
| Israel                          |     | 1,899 | 1,825 | 1,769 |
| Nova Zelândia                   |     | 0,888 | 0,874 | 0,894 |
| Noruega                         |     | 3,000 | 2,799 | 2,659 |
| Portugal                        |     | 3,281 | 3,141 | 2,886 |
| Suécia                          |     | 2,745 | 2,563 | 2,520 |
| Turquia                         |     | 5,213 | 4,946 | 5,065 |
| <b>Países latino-americanos</b> |     |       |       |       |
| Bolívia                         |     | 6,619 | 7,872 | 8,025 |
| Brasil                          |     | 0,519 | 0,543 | 0,062 |
| Equador                         |     | 0,785 | 0,805 | 0,814 |
| Nicarágua                       |     | 3,022 | 2,809 | 2,782 |
| Peru                            |     | 1,123 | 1,028 | 0,997 |

Fonte: Adaptado de OCDE (Junho de 2014)

Relativamente a este primeiro Quadro 3.4, podemos começar por observar que de 2010 para 2011 houve uma tendência generalizada ainda que muito subtil de redução de receita, exceptuando-se aqui a Áustria, Estónia, França, a Bolívia, o Brasil e o Equador que registaram discretas subidas. Entre 2011 e 2012 podemos destacar as subidas de receita mais notórias da Estónia de 3,5%, da Turquia com 2,4% e da Bolívia com 1,9% apesar de não serem percentagens muito expressivas, sobretudo se comparadas com a forte diminuição por parte essencialmente do Brasil de 88,6%. Aquilo que se pretende expressar com os valores expostos, tendo em conta que a referência é o PIB, ou seja, o conjunto de todos os bens e serviços produzidos numa determinada região durante um certo período de tempo, é avaliar então que parte desse PIB é que é “absorvida” pelos IEC, isto é, por exemplo relativamente ao Peru em 2012, estes impostos “ocupam” 0,997% desse Produto. Destaquemos então os países cuja receita maior impacto tem: Estónia, Turquia e Bolívia. As menores receitas pertencem aos Estados Unidos, Nova Zelândia, Brasil, Equador e Peru.

Não se confundam as percentagens inicialmente por mim mencionadas que representam meras variações homólogas calculadas de forma independente, com aquelas estabelecidas no quadro que efetivamente compreendem os dados estatísticos recolhidos.

**Quadro 3.5** Receita fiscal gerada pelos IEC em percentagem da tributação total

|                                 | <b>Ano</b> | 2010   | 2011   | 2012   |
|---------------------------------|------------|--------|--------|--------|
| <b>País</b>                     |            |        |        |        |
| Alemanha                        |            | 7,032  | 6,884  | 6,471  |
| Áustria                         |            | 5,65   | 5,785  | 5,588  |
| Canada                          |            | 4,731  | 4,458  | 4,306  |
| Espanha                         |            | 6,624  | 6,414  | 6,241  |
| Estados Unidos                  |            | 4,056  | 3,938  | 3,911  |
| Estónia                         |            | 12,656 | 13,588 | 13,965 |
| França                          |            | 5,503  | 5,475  | 5,391  |
| Israel                          |            | 5,857  | 5,599  | 5,603  |
| Nova Zelândia                   |            | 2,852  | 2,772  | 2,718  |
| Noruega                         |            | 7,035  | 6,584  | 6,300  |
| Portugal                        |            | 10,502 | 9,516  | 8,885  |
| Suécia                          |            | 6,043  | 5,801  | 5,689  |
| Turquia                         |            | 19,899 | 17,773 | 18,311 |
| <b>Países latino-americanos</b> |            |        |        |        |
| Bolívia                         |            | 32,027 | 29,577 | 28,528 |
| Brasil                          |            | 1,564  | 1,556  | 0,172  |
| Equador                         |            | 4,675  | 4,498  | 4,025  |
| Nicarágua                       |            | 16,482 | 14,738 | 14,303 |
| Peru                            |            | 6,449  | 5,772  | 5,498  |

**Fonte:** Adaptado de OCDE (Junho de 2014)

No Quadro 3.5 verificamos com grande destaque em 2012 a Estónia em que os IEC representam 13,97% da receita fiscal total e a Turquia com 18,31% desse total. A Bolívia e o Nicarágua são efetivamente aqueles em que estes impostos mais revelam, com um peso de 28,53% e 14,30% respetivamente. Em relação a estes dois últimos países destacados, apesar de os valores serem bastante expressivos, eram-no ainda mais em 2010, representando mais 12,3% no caso da Bolívia e 15,2% no Nicarágua e o mesmo acontecendo na Turquia em 8,7%. Também em Portugal os IEC representaram em 2012 menos 15,4% face a 2010. Os países com mais fraca expressão dos IEC face à tributação total são o Brasil, a Nova Zelândia, os Estados Unidos e depois um conjunto de países em condições similares, representando entre os 4% e os 6%; Pode observar-se que em todos eles estas frágeis percentagens tiveram

uma variação decrescente ao longo dos anos de 2010, 2011 e 2012, representando portanto uma tendência que muito provavelmente irá prosseguir no tempo. Aliás, podemos mesmo notar que de uma forma muito genérica, a tendência de todos os países vai nesse sentido, de redução ano após ano.

Uma vez destacados os países com maior relevância, podemos complementarmente fazer menção à sua política fiscal, resumidamente.

Nos Estados Unidos os IEC são normalmente impostos pelos governos federal e estadual sobre uma vasta gama de bens e atividades nomeadamente alguns combustíveis, sendo as suas taxas tão variadas como a variedade de bens e atividades que lhes servem de base.

A Estónia, após se tornar membro da UE tornou-se igualmente membro da União Aduaneira, sendo-lhe aplicadas as respectivas disposições, significando isso que comércio entre este país e os restantes da União é franca, que as importações provenientes de países não membros estão sujeitas a tarifas aduaneiras e que existem numerosos acordos de livre comércio celebrados entre países da UE e países terceiros. Os seus IEC incidem sobre o tabaco, álcool, energia eléctrica, combustíveis e alguns materiais de embalagem.

Na Turquia, são quatro os principais grupos de produtos sujeitos a IEC: derivados de petróleo, gás natural, óleo lubrificante, solventes e derivados destes; automóveis e outros veículos, motos, aviões, helicópteros, iates; tabaco e bebidas alcoólicas e produtos de luxo. Este país assinou um Acordo de União Aduaneira com a UE em 1996 o que modificou a sua posição, nomeadamente no aspeto de nenhum imposto aduaneiro incide sobre o comércio entre a Turquia e a UE, desde que as mercadorias sejam importadas para a primeira com um certificado de circulação que prove que os bens estão em livre circulação.

Por seu turno, na Bolívia encontramos as importações definitivas sujeitas a direitos aduaneiros a uma taxa de 10% sobre os bens de consumo; quanto aos consumos específicos, a tributação incide sobre tabaco, veículos, refrigerantes, hidrocarbonetos e sobre outros combustíveis comercializados localmente independentemente do local da sua produção.

No Nicarágua existe um imposto incidente sobre o consumo seletivo aplicado aos bens que não são tidos como essenciais, além de direitos alfandegários aplicados na importação de bens. No Brasil, atualmente, não existem impostos sobre produtos especiais.

Na Nova Zelândia o imposto especial é cobrado sobre as bebidas alcoólicas, produtos de tabaco e determinados combustíveis, item por item e com taxas que variam consideravelmente.

No Equador o IEC incide sobre mercadorias nacionais e importadas (estas com base num valor ad valorem) explicitamente indicadas na lei, sendo cobrado a uma taxa progressiva entre 5% e 35% em certos automóveis e 15% em aviões, helicópteros e barcos; a base tributável sobre cigarros e bebidas alcoólicas é obtida pelo número de cigarros produzidos ou importados e grau de álcool respetivamente, sendo pago mensalmente e recolhido sobre as vendas. O engarrafamento de bebidas em garrafas de plástico utilizadas para conter bebidas alcoólicas e não alcoólicas, refrigerantes e água são também sujeitos a imposto; para cada garrafa de plástico a taxa cobrada é de até 0,02 USD, sendo este montante integralmente reembolsado para quem coleta, entrega e retorna as garrafas, sendo que os contribuintes deste imposto são as empresas engarrafadoras de bebidas contidas em garrafas de plástico e importadores de bebidas em garrafas de plástico. Também um imposto para compensar a poluição ambiental causada pelo uso de veículos automotores de transporte terrestre é cobrado.

Por último, no Peru existe o imposto especial incidente sobre produtos industrializados designadamente combustíveis, cigarros, cerveja, licor e veículos; as taxas aplicáveis assim como a sua base dependerá do tipo de bens ou serviços em causa, como é lógico.

Veremos mais tarde o que sucederá neste âmbito, sendo que me parece que cada vez mais com o avançar do tempo e das circunstâncias, esta forma de tributação assume um carácter primordial e de grande impacto em qualquer sistema fiscal, em qualquer ponto do mundo.

## 3.2 Análise de Jurisprudência nacional e comunitária

### 3.2.1 Jurisprudência nacional

#### *3.2.1.1 Processo n.º 90/2013-T – Liquidação de imposto por comportamento negligente*

No processo em causa encontramos uma sociedade Anónima que tem como atividade a produção, importação, distribuição e comercialização de bebidas alcoólicas. Esta sociedade detém, desde 2003, o estatuto de Depositária Autorizada, detendo também um Entreposto Fiscal de Produção e outro de Armazenagem. No Entreposto de Produção a sociedade detém uma grande quantidade de cascos e depósitos de inox, que comportam uma forte capacidade de armazenagem das bebidas produzidas.

Ocorreu, em Novembro de 2011, no Entreposto de Produção, um derrame de 4.765 litros de aguardente vínica, tendo tal sido constatado quando um funcionário passou pelo local, altura em que informou os seus superiores. Este mesmo funcionário recolocou a mangueira na escala e limpou o espaço onde ocorreu o derrame.

A sociedade comunicou nesse mesmo dia à Alfândega o sucedido, solicitando a franquia relativamente às perdas, devidas a caso fortuito ou de força maior. Após o cumprimento das diligências necessárias à indagação dos factos, a Alfândega considerou que o derrame em causa, se efetivamente aconteceu, resultou de negligência grave da sociedade. Assim, procedeu à instauração de processo conducente à liquidação de IABA no valor de 19.661,72€ e 506,36€ referente a juros compensatórios.

Em Março de 2013 foi instaurado pelo Serviço de Finanças um processo de execução fiscal, relativamente ao qual a sociedade prestou garantia bancária para obter a sua suspensão.

Face ao descrito, o pedido objeto do presente processo consiste então na declaração de anulação do ato de liquidação de IABA referente aos 4.765 litros do derrame, aos juros, e o reconhecimento do direito a indemnização associado à garantia prestada para efeitos da suspensão da execução fiscal.

E uma vez fixado o problema em causa, cabe então decidir se o disposto no artigo n.º 50 do CIEC deve ou não ser considerado cumprido para que o derrame possa beneficiar da franquia de IABA aí suposta.

Existem então dois pressupostos para a não incidência de imposto: a verificação da perda irreparável dos produtos – o que se confirma tanto pelos elementos objectivamente recolhidos (parte da aguardente foi perdida ou por evaporação ou por absorção do pavimento) como pelos depoimentos das testemunhas, e a condição de caso fortuito ou de força maior – e aqui torna-se mais complexo; A Administração Tributária e a requerente têm pontos de vista diferentes, cabendo então recorrer à doutrina e jurisprudência existentes. As conclusões por estas dadas são claras: estamos perante força maior quando as circunstâncias sejam simultaneamente imprevisíveis, inevitáveis e imputáveis a causas exteriores; e estamos perante um caso fortuito quando as circunstâncias sejam simultaneamente imprevisíveis, evitáveis e imputáveis a causas interiores.

Avaliando o caso em pormenor e todas as particularidades que levaram ao derrame, conclui-se estar em causa um caso fortuito. Estão então atestados os pressupostos para que o derrame se possa favorecer de franquia, tal como renunciado. No entanto, há algo mais a observar com carácter decisivo: a comunicação atempada do sucedido (que como já anteriormente vimos foi correctamente efetuada) e a apreciação da ocorrência ou não de negligência grave. Foram apuradas as causas e os contextos, sendo que através de justificações adequadamente fundamentadas se certificou ter havido negligência grave por parte da sociedade.

Encerrou-se o processo, e foi então decidido julgar improcedente o pedido de anulação do ato de liquidação de IABA e dos juros e julgar improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, prestada com vista à suspensão do processo de execução fiscal.

### ***3.2.1.2 Processo n.º 222/2013-T – Não verificação das formalidades inerentes à introdução no consumo***

O presente processo coloca frente a frente uma Sociedade por quotas cuja atividade consiste no comércio, importação e exportação de produtos químicos industriais e na fabricação de produtos químicos auxiliares para uso industrial, e a AT. A primeira, a Requerente, solicitava ao Tribunal Arbitral Coletivo que declarasse ilegal e que fosse anulado um ato tributário de liquidação praticado pelo Diretor da Alfândega, ascendendo a um valor de 121.319,45€ a título de ISP, adicionado de outros valores referentes aos juros compensatórios e de impressos aduaneiros; era solicitado ainda a condenação da AT à devolução do montante total e ao pagamento dos juros legais reconhecidos.

A Sociedade deu a conhecer os artigos por si comprados em suspensão de imposto que são empregados designadamente como matéria-prima, não tendo havido pedido prévio de isenção de imposto. Afirmou também que desde 2012 passou, além de vender os produtos que comprava, a produzir diluentes usando esses mesmos produtos como matéria-prima. Salientou que em sequência da inspeção realizada pela AT que envolveu entrevistas, varejo do armazém, análise à contabilidade e cruzamento de dados esta considerou como desfecho que os produtos petrolíferos e energéticos obtidos eram reservados a distintas atividades e finalidades, uma vez não serem empregados em uso como carburante nem em uso como combustível. Referiu também que aquando dos factos que originaram o ato de liquidação era detentor do estatuto de destinatário registado tendo à data da inspeção requisitado o estatuto de depositário autorizado, e posteriormente foi-lhe reconhecida a isenção do imposto aplicável a determinados produtos designados a serem utilizados como matéria-prima na produção/fabricação de diluentes. Relembrou adicionalmente que as irregularidades apuradas se classificavam enquanto contra-ordenações aduaneiras, e que se consubstanciavam na utilização de produtos sujeitos a ISP como matérias-primas sem autorização prévia para tal, detenção de produtos sujeitos a ISP em suspensão de imposto sem estatuto fiscal adequado e a não observância das condições de introdução no consumo no âmbito do estatuto de destinatário registado. A Sociedade manifestou ainda discordância na aplicação da taxa da gasolina sem chumbo porque a norma não contemplava nem contempla os produtos em causa e ainda porque estes estão isentos em razão de não serem usados como carburante nem combustível, além de que a tributação dos produtos com a taxa da gasolina sem chumbo está sujeita ao uso comprovado como carburante, sendo o destino normal o uso como matéria-prima. Salienta o dever de prova incumbido à AT, que não aconteceu, do uso dos produtos enquanto carburante ou combustível.

A requerida defendeu-se quanto às afirmações apresentadas, começando por observar que foi averiguado que os produtos adquiridos em regime de suspensão tinham três destinos: revenda a titulares de Autorização de utilizadores isentos, utilização dos produtos como matéria-prima na produção de diluentes e a constituição de stocks. Afirmou que o estatuto de destinatário registado não concedia à Sociedade a faculdade de deter ou expedir produtos sujeitos a ISP em regime de suspensão, devendo esta observar os preceitos intrínsecos à introdução no consumo em território nacional. Salientou igualmente a questão de a requerente manter stocks dos produtos e também ter procedido ao seu uso enquanto matéria-prima para produzir diluentes sem que em qualquer dos casos os tivesse antecipada e normalmente introduzido no consumo. Adiantou que à data dos factos a Sociedade não tinha estatuto fiscal que lhe assentisse deter

matérias-primas sujeitas a ISP em suspensão e servir-se delas na produção de outros produtos. Esclareceu também que a entrada irregular no consumo destes produtos e a resultante dívida não dependem da utilização dada a estes, sendo suficiente para a originar a saída do regime de suspensão de imposto, tal como sucedeu. Por fim elucida que há lugar a juros compensatórios em razão do atraso da liquidação do imposto ser atribuível à atuação da requerente tanto por ter conservado produtos sujeitos a ISP em stock sem a pertencente regularização do imposto, como por ter usado produtos da mesma essência para integrar no fabrico de outros fora do regime de suspensão sem identificação da isenção.

Face às argumentações expostas existe então uma questão óbvia e clara a decidir: Se é ou não legal o ato de liquidação praticado, considerando a utilização irregular dos produtos adquiridos, em suspensão de imposto, decorrente da não detenção do estatuto de depositário autorizado e da não obtenção de reconhecimento prévio da autoridade aduaneira competente e considerando ainda o regime de tributação dos produtos petrolíferos e energéticos aplicável aos produtos adquiridos em suspensão de imposto e pela requerente usados.

Com base na documentação apresentada pelas Partes, foram tidos como provados os factos anteriormente descritos, ficando claro que no término da circulação dos produtos, a Sociedade não realizou a obediência às formalidades próprias à introdução no consumo em território nacional, dando lugar à exigência de ISP cuja taxa era a aplicável à gasolina sem chumbo.

Quanto à fundamentação de direito, cabe discutir o facto de que os produtos petrolíferos e energéticos são isentos de imposto quando comprovadamente utilizados para outros fins que não sejam em uso carburante ou combustível, estando assim a concessão de isenção sujeita a uma pressuposição e duas cláusulas. Essas condições são observadas e tidas como essenciais para que se garanta que a utilização dos produtos se materialize em uso como matéria-prima e não em uso carburante ou combustível, tendo por fim único e absoluto assegurar uma competente vigilância da utilização dos produtos utilizados em suspensão de imposto, precavendo um aproveitamento singularmente impróprio e favorecido do benefício fiscal. Esta isenção aqui em causa nasce no momento em que se verificarem as respetivas pressuposições da utilização para outros fins dos produtos, transportando-se os efeitos do ato de reconhecimento a essa mesma data. Assim conclui-se quanto à primeira parte da questão colocada que, as anomalias adjudicadas ao comportamento da Requerente, isto é, a não detenção do estatuto de depositário autorizado e o não reconhecimento prévio da autoridade aduaneira competente, não têm no contexto exposto efeitos relevantes no limitado domínio fiscal, não interferindo com a constituição do direito à isenção. Quanto a saber qual a tributação a aplicar aos produtos adquiridos em suspensão de imposto, há que mencionar

que, enquanto sociedade detentora do estatuto de destinatário registado, os produtos usados no fabrico de diluentes e a sua detenção em stock para sustentar tal produção são legitimamente considerados saídas irregulares do regime de suspensão, sendo tal saída julgada como uma introdução no consumo, transportada ao momento da receção dos produtos pela requerente. Da análise da legislação aplicável, nomeadamente da alínea a) do n.1 do artigo 89.º do CIEC e do n.7 alínea a) do artigo 92.º do mesmo diploma, não existem dúvidas do enquadramento da questão em causa, não havendo assento legal para a tributação considerada pela AT e respectiva liquidação.

Posto isto, cabe dar aplicação às disposições constantes na alínea a) do n.1 do artigo 29.º do RJAT e do artigo 100.º da LGT em sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, havendo lugar ao reembolso dos montantes pagos quer a título de imposto pago quer dos correspondentes juros compensatórios e indemnizatórios, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

Foi então decidido por unanimidade pelo Tribunal Arbitral Coletivo julgar procedente por provado o pedido de anulação dos atos de liquidação de ISP e de juros compensatórios; anular os atos de liquidação de ISP e de juros compensatórios; condenar a AT no reembolso da quantia de 122.810,35€ indevidamente paga pela requerente, condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o valor mencionado e condenar a AT a pagar as custas do processo.

### ***3.2.1.3 Processo 01853/07 – Divergências de stocks em entreposto***

Uma sociedade com o estatuto de depositário autorizado, titular de um entreposto fiscal. Emitiu uma fatura referente a 25.200 unidades de álcool. O documento de acompanhamento referente a este produto mencionava 6.300 litros do mesmo. A fim de validar a normalidade das transações realizadas pela empresa, teve lugar uma atividade inspetiva, onde foram confrontados os dados contabilísticos pela entidade facultados em resultado das compras e vendas efetuadas, com os registos relativos ao inventário permanente do entreposto em si considerado. Desta avaliação resultou que o valor contabilístico das saídas era inferior ao valor real das saídas do entreposto, sendo que à altura deste apuramento já eram conhecidos os valores inerentes às perdas pela própria natureza do produto. Constatada esta diferença foram

tomas medidas mais profundas de controlo dos movimentos e das existências, sendo que após isto não foram apurados quaisquer erros, omissões ou faltas nem qualquer explicação visível para o ocorrido, pois a diferença não foi de possível constatação no saldo de existências finais nem na verificação física destas nem nos registos do entreposto.

Esta situação conduziu a empresa à sujeição a imposto em razão ou de autoconsumo dos produtos alvo da divergência ou por saída do álcool do depósito fiscal. A sociedade impugnou a liquidação de imposto. Foi afirmado pela empresa, em sua defesa, que tinha existido um lapso de contabilização pelo funcionário que procedeu ao lançamento da fatura anteriormente referida, numa troca entre unidades e litros. No entanto, esta tentativa de justificação não se provou conforme, uma vez que da inspeção levada a cabo foi provada uma conformidade entre o saldo final das quantidades contabilisticamente consideradas e a contagem física real.

Foi ainda referido que a recorrente, caso visse convicção nos argumentos apresentados a seu favor, teria ainda um meio de prova fortemente hábil a apresentar para o lapso que então disse ter ocorrido, sendo suficiente mencionar qual o preço então atribuído por cada litro daquele produto em detrimento do preço por embalagem.

A empresa veio ainda a contestar que tinham sido violados diversos princípios constitucionais, contestação essa sem qualquer fundamento por se basear nos factos constatados relativos às perdas, factos esses apurados em conformidade com as disposições legais aplicáveis e portanto, indiscutivelmente sem qualquer base para objeção. Adicionalmente foi ainda refutada a aplicação não do CIEC mas das normas anteriores (Decreto-lei n.º 117/92, de 22 de Junho), o que não faz qualquer sentido, uma vez que os factos em causa que originaram todo o processo reportam a um momento de ainda não aplicação do CIEC.

A apresentação de todos estes factos por ambas as partes resultaram em sequência de um primeiro negamento a recurso interposto, tendo a sociedade recorrido novamente, sem sucesso.

### **3.2.2 Jurisprudência da UE**

#### ***3.2.2.1 Processo C-165/13 – Sujeito devedor do imposto***

Encontramos aqui uma situação que opõe S. Gross ao Serviço Principal das Alfândegas de Braunschweig. S. Gross foi acusado pelo tribunal criminal de receber por diversas vezes

cigarros não declarados, para revenda, cujo imposto especial não tinha sido pago, através de uma organização dedicada à prática de tráfico de cigarros. Por tal facto foi condenado a pena de prisão.

Foi-lhe então exigido o pagamento do imposto especial sobre o tabaco, respondendo solidariamente por três outros devedores. O recorrente interpor recurso desta exigência, tendo o órgão jurisdicional apreciado que estavam em causa introduções de cigarros no território fiscal alemão sem as marcas fiscais alemãs para fins comerciais, fora de um regime de suspensão, a partir de outro EM; sendo que após esta introdução S. Gross adquiriu a sua posse como destinatário, então constituiu-se devedor do imposto.

Deste facto houve lugar a novo recurso, suscitando a dúvida de se o IEC é devido por toda e qualquer pessoa que detém num EM para fins comerciais produtos sujeitos a esse imposto introduzidos no consumo noutra EM ou se nos devemos limitar a entender que tal imposto apenas é devido por aquele que detiver os produtos pela primeira vez, para fins comerciais, no EM em causa. Assim sendo, foi suspensa a instância e colocada a questão ao TJUE, nos seguintes moldes: “O artigo 9.º, n.1, segundo parágrafo, da Diretiva 92/12[...], não obstante a sua relação sistemática com o artigo 7.º, n.3, dessa diretiva[...], opõe-se ao regime legal de um Estado-Membro, nos termos do qual uma pessoa que detém, para fins comerciais, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo introduzidos no consumo noutra Estado-Membro não se torna devedora do imposto, quando só adquiriu os produtos de outra pessoa após ter terminado o processo de introdução destes produtos?”

Para uma correta fundamentação da decisão tomada pode desde já assentar-se o facto de que foi claro que o recorrente conseguiu por diversas vezes os produtos em causa através de outras pessoas, depois de estes haverem ilegalmente entrado no território fiscal alemão, com a finalidade de os revender e colher dessa operação ganhos. Confirma-se também que é pertinente aplicar o artigo 7.º da Diretiva uma vez que é notório que os produtos são entregues ou têm por aplicação a entrega ou imputação noutra EM às necessidades de um operador que exerça uma atividade económica independente.

Quanto à questão particularmente exposta, cabe desde já aferir da pouca correção em considerar que fosse atribuída a qualidade de devedor do imposto ao primeiro detentor dos produtos em causa, o que a verificar-se poderia originar uma eventual situação de obstáculo à livre circulação de mercadorias dentro da EU. Conclui-se então pelo descrito que se a pessoa junto da qual se realiza a afectação dos produtos em causa pode ser o devedor do imposto

relativo a produtos sujeitos a este, introduzidos no consumo num EM e detidos para fins comerciais noutra, então é devedor do imposto qualquer titular dos produtos.

### ***3.2.2.2 Processo C-315/12 – Introdução no consumo num EM e detenção noutra EM***

No presente processo, temos um litígio que opõe a Metro Cash & Carry Danmark ApS ao Ministério das Contribuições.

A empresa referida exerce na Dinamarca uma atividade de venda, nomeadamente de bebidas espirituosas, cujos clientes são dinamarqueses ou originários de outros EM. Após os clientes pagarem as suas mercadorias em dinheiro, estes podem levá-las e eles próprios tratar do seu transporte – é este o esquema inerente à noção de “cash & carry”.

Em sequência de um procedimento que teve por objetivo conhecer informações acerca das compras efetuadas na empresa por clientes suecos, o Ministério das Contribuições adotou uma decisão que impunha que perante vendas de bebidas espirituosas a suecos, a empresa exigisse a entrega de um exemplar utilizado para efeitos de controlo fiscal. A empresa interpôs recurso dessa decisão que acabou por ser negado, e então recorreu a outro órgão, o que originou as questões colocadas ao TJUE.

Numa primeira questão pretende saber-se se os artigos da Diretiva e os do Regulamento devem ser interpretados no sentido de que geram uma obrigação à empresa de verificar se os compradores neste caso suecos têm a intenção de importar os produtos sujeitos a IEC noutra EM e, fazendo-o, se essa importação tem fins privados ou comerciais. Ora, em análise das disposições aplicáveis, não podemos concluir em momento algum que a empresa em causa é a pessoa que pretende efetuar a entrega; conseqüentemente não tem de certificar se estão preenchidas as condições para que essa pessoa (a que realmente pretende efetuar a entrega) prepare e lhe entregue o documento de acompanhamento em causa. Responde-se então negativamente à questão colocada.

Adicionalmente é colocada uma outra questão que se prende com o facto de saber se os artigos da Diretiva 2008/118 introduzem alterações sólidas o suficiente aos artigos da Diretiva 92/12 que possam fundamentar uma resposta diferente à anterior questão. E aqui a resposta é

simples...os artigos da Diretiva mais recente reforçam e elucidam os anteriores, não lhes introduzindo modificações.

Numa terceira e última questão, o órgão jurisdicional pergunta essencialmente se o artigo 8.º da Diretiva 92/12 é passível de cobrir a compra de produtos sujeitos a IEC em contextos como os deste processo principal. Aqui responde-se positivamente em resultado da composição do artigo 7.º e muito claramente do próprio artigo 8.º, pertencendo às autoridades nacionais próprias para tal a competência de averiguar caso a caso o que ocorre.

### ***3.2.2.3 Processo C-163/09 – Harmonização da estrutura dos IEC – Álcool e bebidas alcoólicas***

No processo que agora se analisa, temos a Repertoire Culinaire Ltd contra The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs. A primeira é uma empresa grossista do sector alimentar.

Um camião-trator e o reboque foram fiscalizados por agentes dos Commissioners na zona de controlo aduaneiro em França. O condutor do veículo apresentou um documento respeitante à carga, que assinalava a existência de onze paletes de vinho para uso culinário e apontava a Repertoire como consignatário. O agente que efetuou o controlo, apurou 2800 litros de vinho branco com 11% de vol. álcool, 2800 litros de vinho tinto com 11% de vol. álcool, 160 litros de vinho do Porto com 19% de vol. álcool e 80 litros de conhaque com 40% de vol. álcool.

Uma vez verificado que não foi feita prova de pagamento do IEC às autoridades do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, as mercadorias mencionadas foram detidas. Tendo a empresa sido informada do confisco das mercadorias, incitou que as mesmas fossem restabelecidas. Como era de esperar, os Commissioners indeferiram o pedido. Por sua vez, a Repertoire interpôs recurso administrativo da decisão, sendo que os Commissioners participaram que, após reexame, se preservou inalterada a determinação de não devolver as mercadorias, dado que estas se achavam sujeitas ao IEC no Reino Unido.

A empresa interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, o que veio a originar uma série de questões colocadas ao TJUE.

A primeira questão colocada prende-se com a interpretação do artigo 20.º da Diretiva 92/83, no sentido de perceber se a definição de «álcool etílico» se aplica ao vinho e ao vinho do

Porto, para uso culinário. A resposta é positiva, uma vez que estamos perante produtos que constituem preparações alimentícias contendo álcool etílico e que têm um teor alcoólico em volume superior a 1,2%, além de que a sua fabricação parte de bebidas alcoólicas sujeitas a IEC. Aqui, a advogada-geral Juliane Kokott, nas suas conclusões, não observou esta questão de uma forma tão linear: na sua interpretação do artigo 20.º a existência de álcool nos produtos em causa é apenas um dos pormenores necessários para haver lugar a imposto, sendo também que a exigência de que o álcool adopte a forma de um produto ou de parte dele não pode ser considerada estritamente na componente álcool, mas sim em vinho ou vinho do Porto. E isto porque, defende, os produtos referidos resultam da adição de sal e pimenta à componente base. Isto conduz a que a sua conclusão seja a da não consideração no conceito de álcool etílico de vinho e vinho do Porto em razão da sua incapacidade enquanto bebidas (pela adição do sal e pimenta), com destino então ao uso culinário.

Outra questão pertinente foi a de saber se o vinho, o vinho do Porto e o conhaque, todos para uso culinário, uma vez sujeitos a IEC deverão ser isentos deste imposto na qualidade de produtos utilizados para acriação de aromas (de acordo com o artigo 27.º, n.1, alínea e) da Diretiva em causa) ou na qualidade de produtos utilizados para a produção de géneros alimentícios. Aqui, para se poder responder, cabe perceber qual o papel destes produtos, sendo que neste caso eles são utilizados para a produção de géneros alimentícios sob a forma de ingredientes em pratos cozinhados, de acordo com a decisão de reenvio. No ponto de vista da advogada-geral, fica aqui nítido que esta questão não se coloca no que ao vinho e ao vinho do Porto diz respeito, dado o seu entendimento de não sujeição a imposto. Quanto ao conhaque, uma vez que é inquestionável a sujeição a imposto, e já que de acordo com a apreciação da advogada aquilo que importa para considerar ou não a possibilidade de isenção é o teor alcoólico do componente que resultou da aplicação da bebida alcoólica ao invés do teor alcoólico da bebida usada, então, pelo artigo 27.º n.1 alínea f) da Diretiva analisada, devem estas bebidas alcoólicas ser isentas de IABA.

Ainda a esclarecer, encontrava-se saber se perante a introdução no consumo de produtos como estes no EM em que foram produzidos, ao serem considerados isentos de IEC afeta a possível aplicação das disposições da mesma diretiva caso estejamos perante os mesmos produtos noutra EM, sendo aí comercializados. A não ser que existam componentes óbvias que apontem que o primeiro EM não empregou corretamente as disposições desta diretiva ou que se fundamente a utilização de medidas designadas a evitar incorreções, o EM último deve assegurar um comportamento análogo face aos produtos em causa no seu território. E isto porque, de acordo com aqueles que são os pilares fundamentais da realização do mercado

interno, a isenção de um produto num EM deve, em princípio, ser verificada nos demais Estados-Membros, em respeito de uma aplicação regular dos preceitos da diretiva aplicável ao caso. São também estas as considerações propostas pela advogada-geral.

Por último, questiona-se se a isenção dada a estes produtos está por um lado condicionada ao facto de o seu uso ser feito enquanto ingredientes para a produção de géneros alimentícios e/ou a quem exerça uma atividade grossista destes e/ou que os produza reservados a essa atividade, e por outro lado essa isenção estar sujeita à situação de ter sido aduzido um pedido de reembolso no prazo de quatro meses a contar do pagamento do IEC e a sua importância seja igual ou superior a 250 GBP. Aqui, a Diretiva deve ser compreendida no sentido de que tomar por base requisitos como os mencionados (e que são os constantes da regulamentação nacional em causa) para atribuir uma isenção, só deve acontecer se existirem os tais elementos óbvios de que tais exigências são necessárias para garantir o correto emprego da isenção e evitar irregularidades. Compete neste caso ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso e se os requisitos têm aqui aplicação. A apreciação da advogada-geral é bastante rigorosa e dura nesta questão, considerando que existe uma violação do artigo 27.º n.1 da Diretiva 92/83 e do princípio da efectividade, quando seja exigido um montante mínimo de reembolso, um prazo de caducidade de quatro meses e adicionalmente a exclusão dos grossistas.

#### ***3.2.2.4 Processo C-550/08 – Documento de acompanhamento***

No processo acima identificado, encontramos um litígio entre a British American Tobacco (BAT) e o Serviço Aduaneiro Principal de Schweinfurt, a propósito da remessa de lotes de tabaco cortado da Alemanha para França.

Existe um regime denominado de regime de aperfeiçoamento ativo sob a forma de sistema suspensivo, segundo o qual a BAT importa para a Alemanha tabaco em bruto e o transforma em tabaco cortado. E fá-lo utilizando um mecanismo para o qual obteve autorização, que lhe permite efetuar as expedições de lotes de tabaco cortado da Alemanha para outros EM com a utilização de guias de remessa no lugar do documento de acompanhamento inerente à circulação em regime de suspensão dos produtos sujeitos a IEC.

Foi exigido à BAT o pagamento de IEC sobre lotes de tabaco que esta expediu da sua fábrica na Alemanha com direção a um entreposto fiscal de uma sociedade estabelecida em França

que atestou a receção das guias, que continham a menção de que eram utilizadas como documento de acompanhamento; no entanto, a exigência de imposto ficou a dever-se ao facto de a empresa não ter exposto o documento de acompanhamento comprovado pelas autoridades aduaneiras francesas, significando que não havia prova de que os lotes tinham chegado ao entreposto.

Naturalmente a BAT reclamou da decisão, a qual foi indeferida, recorrendo posteriormente para o Tribunal Tributário de Munique, sendo que este identificou como primeira questão a avaliar a correta circulação dos produtos e a de saber se produtos como os que estão em causa que partem de outros produtos que não se encontram sujeitos a imposto no momento da importação podem ou não ser considerados produtos sujeitos a imposto provenientes de países terceiros. Isto porque, o tabaco em bruto vindo de países terceiros, não está sujeito a qualquer imposto especial. Estas questões foram então colocadas ao TJUE após suspensão da instância.

Da análise dos artigos envolvidos, particularmente o artigo 5.º n.2 e artigo 18.º n.4 da Diretiva 92/12, confirma-se que tais disposições são aplicáveis a produtos fabricados a partir de produtos não comunitários, não sujeitos a imposto especial e importados na Comunidade ao abrigo do regime de aperfeiçoamento ativo sob a forma de sistema suspensivo. Assim sendo, isto implica que se possa então concluir que produtos sujeitos a IEC, como o tabaco manufacturado, fabricados a partir de produtos não sujeitos a imposto, como o tabaco em bruto, e importados na Comunidade no regime de aperfeiçoamento ativo, consideram-se em regime de suspensão de imposto, pois só se tornam sujeitos a ele pela sua transformação no território da Comunidade, podendo assim circular entre os diversos EM sem que lhe possa ser ordenado o documento administrativo de acompanhamento supra referido.

### ***3.2.2.5 Processo C-63/06 – Divergência de interpretação***

No atual processo encontramos um litígio entre a UAB Profisa e a Administração das Alfândegas da Lituânia, a propósito da sujeição a IEC sobre o álcool incluído em produtos à base de chocolate.

O que se verifica neste caso, é uma divergência existente face à isenção de imposto legalmente prevista relativo ao álcool etílico com destino ao fabrico de produtos à base de chocolate e à não verificação dessa mesma isenção face aos produtos acabados importados à base de

chocolate e que contenham álcool etílico. Foi então nesta ordem que a Administração não aceitou isentar deste imposto os produtos que a Profisa importa para a Lituânia. Após pedido de anulação da decisão, foi negado provimento.

Em sequência de posterior recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, foi indicada uma inconsistência na transposição da legislação aplicável para o ordenamento jurídico lituano, sendo que a versão lituana é dispare face às restantes versões linguísticas, o que não é desejável uma vez estarmos perante uma Diretiva Comunitária, em que se pressupõe uma igualdade de entendimento em toda a União. E em resultado, foi suspensa a instância e submetida ao TJUE a questão de saber se perante tal divergência, as disposições da Diretiva 92/83 conduzem à obrigação de os EM isentarem de IEC o álcool etílico contido em produtos à base de chocolate destinados ao consumo direto, importado para o território aduaneiro das Comunidades Europeias, quanto a quantidade contida não exceda 8,5 litros por cada 100 kg de produto.

Tal como seria de prever, a jurisprudência assente determina que face à necessidade de que as disposições do direito comunitário sejam interpretadas e aplicadas uniformemente, não é consentido que o texto de uma disposição seja considerado solitariamente numa das suas versões perante a existência de dúvida, devendo sim ser interpretado e aplicado em conformidade com as versões escritas nas remanescentes línguas oficiais. Foram então avaliadas todas as versões linguísticas, verificando-se que aquela que divergia era efetiva e unicamente a versão lituana, existindo de facto uma obrigação incumbida aos EM de conceder isenção de imposto aplicável ao caso descrito.

### ***3.2.2.6 Processo C-167/05 – Ónus da prova de um efeito protetor***

No processo em apreço temos uma questão que se prende com a tributação distinta da cerveja e do vinho.

A Suécia utilizou exigências internas passíveis de defenderem indiretamente a cerveja, fundamentalmente produzida no país, em relação ao vinho, sobretudo importado de outros EM. Assim, a Comissão solicita ao Tribunal de Justiça que determine que a Suécia não cumpriu as obrigações que lhe competem.

O que conduziu a que a Comissão se apercebesse desta situação foram as diversas queixas recebidas relativas ao regime sueco respeitante aos IEC sobre o vinho, argumentativamente ostracizado por confrontação com os aplicáveis à cerveja, o que obrigou a uma avaliação da legislação em causa.

O EM foi notificado para que se pudesse defender e apresentar as suas observações, tendo a par dessa notificação sido efetuados e comunicados dois pareceres fundamentados. Ainda assim, a Comissão considerou que as modificações apresentadas após a data do parecer fundamentado não eram suficientes nem razoáveis, e a Suécia julgou que não tinha de assentir as medidas por esta argumentadas no parecer complementar. Perante estes factos, restou à Comissão diligenciar a presente ação.

Aquando da apresentação dos argumentos a que havia lugar, o Reino da Suécia destacou a necessidade de saber se a carga fiscal que onera estes produtos concorrentes é tal que pode influenciar o mercado pertinente através da diminuição do consumo potencial dos produtos importados em benefício dos nacionais; evidencia que uma vez que cabe à Comissão demonstrar que o incumprimento existiu, parece-lhe razoável que sejam verificados os resultados da comparação do preço de venda de um litro da cerveja forte mais vendida e de um litro do vinho mais vendido e menos caro. Com o apoio da Letónia, defende que através dessas comparações de preços a Comissão não consegue manifestar que a diferença de preços é a tal ponto reduzida que é a diferença de carga fiscal que é plausível de influenciar o consumidor...e tal acontece porque mesmo que tributados de forma idêntica, o vinho é duas vezes mais caro que a cerveja. Desta forma, a Comissão não fez demonstração de que o sistema fiscal sueco tem na verdade um resultado protetor para o comércio da cerveja. A este propósito, o advogado-geral Paolo Mengozzi não concorda com a consideração das diferenças de preço para excluir uma interferência nas escolhas pela diferença das taxas de imposto.

Por seu lado, no momento de argumentar, a Comissão alegou que incidem sobre a cerveja sueca IEC mais reduzidos do que sobre o vinho da classe concorrencial e que esta situação é claramente prejudicial ao vinho ao criar em benefício da cerveja um efeito protetor proibido. Não deixa também de salientar que o vinho não só está sujeito a IEC mais elevados do que a cerveja como é adicionalmente tributado de forma progressiva em função do seu título alcoométrico. Entende que na Suécia existe uma relação de competição entre a cerveja forte e entre os vinhos denatureza intermédia, e que esta utiliza a fiscalidade para persuadir o comportamento do consumidor no que se refere à escolha dos produtos e igualmente à escolha entre produtos competidores.

Em última instância é ao Tribunal que cabe decidir e apreciar a relevância dos factos. Este entendeu que tem de ser levado em conta que perante as diferenças de qualidade e conseqüentemente de preço existente entre os vinhos, a relação de concorrência decisiva entre a cerveja e o vinho deve ser instituída com os vinhos mais acessíveis, que são em geral os mais leves e menos caros, sendo que apenas neste suporte importa fazer confrontações fiscais. Numa relação de concorrência parecem apenas encontrar-se os vinhos da categoria intermédia que apresentam satisfatórias características em comum com a cerveja forte, de modo a que possam estabelecer uma alternativa de escolha para o consumidor. O órgão em causa considera que o método de comparação mais pertinente é avaliar os IEC fixados em função do título alcoométrico destas duas bebidas, em razão de esse teor de álcool ser a base para a deliberação desses impostos. Após efetuada a análise resultou que a diferença de preço entre os dois produtos é quase idêntica antes e depois da tributação, sendo que portanto a diferença de preço de venda identificada é tal que a diferença de tributação entre os dois produtos não é suscetível de influenciar o comportamento do consumidor.

Apesar de não ser elemento obrigatório a apresentação de provas estatísticas de que está em causa um efeito protetor, a verdade é que os dados estatísticos apresentados pela Comissão referentes à venda dos produtos apenas manifestam alguma sensibilidade a curto prazo pelos consumidores às variações de preços, não ficando demonstrado qualquer efeito contínuo de preferência pela cerveja em detrimento do vinho. No mesmo sentido encontram-se as conclusões do advogado-geral, dizendo este que os dados expostos pela Comissão possibilitam no máximo explicar a vulnerabilidade do consumidor sueco às alterações de preço instigadas pelas mudanças do regime fiscal das bebidas em questão. Acrescenta ainda que, apesar de se apurar uma certa elasticidade na procura dos bens em causa, não é exequível recolher daí dados satisfatoriamente pertinentes quanto à incidência das modificações de preços sobre a ligação de concorrência entre os mesmos.

Face a todas as observações apresentadas, cabe portanto concluir que a Comissão não provou de forma suficiente e significativa que a legislação em causa é suscetível de conduzir a um resultado protetor, devendo assim a acção ser julgada improcedente.

### ***3.2.2.7 Processo C-5/05 – Local da exigibilidade do imposto***

Estamos perante um caso que envolve um grupo de particulares com interesse particular por vinho. B. F. Joustra, em sua representação, todos os anos reserva vinho em França, sem qualquer carácter profissional nem com fins lucrativos, para satisfazer as suas necessidades e as dos restantes integrantes do grupo. De acordo com a sua vontade, o vinho é conduzido de França para os Países Baixos, sendo entregue no domicílio deste que mais tarde procede à distribuição pelo grupo. Daqui se conclui que o vinho em causa foi introduzido no consumo em França e aí foram pagos os IEC.

B. F. Joustra declarou às autoridades fiscais neerlandesas que havia recebido vinho, ao qual estas autoridades aplicaram IEC, facto que foi alvo de impugnação por parte do operador, que viu a sua requisição negada. No entanto, o tribunal neerlandês teve conhecimento da situação, e considerando que o operador não continha o vinho para fins comerciais e que era deduzível que tinha por objetivo apenas o seu próprio uso, designou a reposição do valor pago a título do imposto.

O Ministro das Finanças e B. F. Joustra intervieram recorrendo para o Supremo Tribunal dos Países Baixos, o primeiro alegando que estava a haver uma tradução errada dos conceitos inerentes aos artigos da Diretiva e o segundo enquadrando a situação num artigo em particular que justificava a exclusão do imposto no EM de destino. Sucede no entanto que o Supremo Tribunal tem dúvidas quanto ao enquadramento da situação nos artigos alegados.

Assim sendo, suspendeu a instância e colocou ao TJUE algumas questões prejudiciais, todas elas a culminar essencialmente na interpretação da Diretiva e em saber da possível exigência de imposto no EM de aquisição e no de destino dos bens. E de acordo com as observações apresentadas, resultado da análise dos artigos 7.º a 10.º da Diretiva 92/12/CEE, concluiu-se que sim. O artigo 8.º exige que se cumpram três requisitos para que a sua aplicabilidade aconteça, ou seja, para que a cobrança do imposto se verifique no EM de aquisição dos produtos: um primeiro que se verifica cumprido, impondo que a aquisição seja efetuada por um particular; um segundo que não se encontra satisfeito pelo facto de estar em causa para além da satisfação das particulares necessidades do comprador, a satisfação das necessidades de outros, o que anula o carácter pessoal destes produtos no âmbito do adquirente e por fim uma terceira condição que exige que os produtos tenham sido objeto de transporte pessoalmente pelo adquirente...e aqui, só seria aplicável a disposição em causa se o dito

«transportados pelos próprios» fosse interpretado de forma a significar igualmente «ou por sua própria conta».

Resta então analisar a aplicabilidade dos restantes artigos. O artigo 10.º não é claramente adequável pois aponta para as aquisições que são objeto de transporte pelo vendedor ou por sua conta. O artigo 9.º por sua vez aplica-se aos produtos abrangidos pelo artigo 8.º, ficando então excluído. Já por sua vez, o caso adequa-se ao artigo 7.º por termos em causa um particular que não prossegue um fim lucrativo, sendo o direccionamento dos bens efetuado pela interferência de um operador que atua por sua conta.

O advogado-geral que intercedeu neste caso, F.G. Jacobs, não considera na sua apreciação que o artigo 8.º integre aqui uma disposição fundamental, uma vez que a não existir, os bens adquiridos por particulares para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios seguiriam a regra geral da tributação no EM onde foram pela primeira vez introduzidos no consumo.

Encerramos então com o desfecho de que são também cobrados IEC no EM de destino dos bens, sendo que os impostos pagos no primeiro EM são, neste caso, reembolsados.

Este caso que acabei de expor possibilita “desvendar” os problemas inerentes à Diretiva 92/12/CEE, que se encontram a tentar ser solucionados. O advogado-geral interveniente reconheceu a urgência em ser feita uma revisão da legislação, por não conseguir estabelecer um sentido praticável. Referiu também uma outra questão que a mim me apraz ser fundamental, a dupla tributação do IEC. A Comissão refere que, na realidade, fica impossível para os particulares reconquistar o imposto num EM quando ele foi adicionalmente pago noutra, verificando-se uma circunstância de inconciliabilidade face aos princípios que administram o mercado interno.

### ***3.2.2.8 Processo C-395/00 – Infração por falsificação de documento***

Neste processo temos em causa uma empresa, a Cipriani, que exerce atividades de destilação de álcool. Esta empresa tem a qualidade de depositário autorizado expedidor, tendo efetuado diversas operações que implicavam a circulação em regime de suspensão de IEC de produtos

alcoólicos destinados à exportação para países terceiros, passando por um ou vários EM. Os produtos eram acompanhados do DAA.

A autoridade fiscal Italiana solicitou às autoridades alemãs a verificação de um certo número de DAA, a propósito da cooperação administrativa. Foi averiguado que o carimbo aposto nos referidos documentos para certificar a saída da mercadoria do território da Comunidade tinha sido falsificado. Ou seja, houve uma falta de apuramento do regime de suspensão, constituindo assim uma irregularidade.

E perante uma irregularidade, é à Cipriani que cabe o pagamento do imposto, tendo esta sido notificada para tal pelo Serviço Técnico Aduaneiro. Um tempo depois a empresa foi novamente notificada relativamente a outras duas liquidações adicionais, notificações essas que ocorreram após o termo do prazo de quatro meses a contar da data de expedição dos produtos, prazo esse estipulado na Diretiva.

Tendo em conta estes aspetos a empresa interpôs recurso, impugnando diversos factos: a exigibilidade dos IEC, uma vez que não foi feita prova de introdução no consumo dos produtos em Itália; a aplicabilidade da disposição nacional que dá execução à Diretiva pelo facto de os IEC só poderem ser exigidos se a infração ou irregularidade for imputável à recorrente e a competência da autoridade italiana para proceder à cobrança, dado que esta não apresentou prova de ter verificado, negativamente, o destino efetivo dos produtos.

O Ministério das Finanças disse que a falsificação dos DAA equivale à introdução no consumo dos produtos em Itália, tendo-se tratado de uma saída irregular do regime de suspensão, e portanto o imposto passou a ser exigível. Adicionalmente alegou que a obrigação de pagamento do IEC incumbe à Cipriani enquanto depositário autorizado expedidor, e que a República Italiana tem competência para exigir o pagamento destes impostos pois é o EM de partida e aquele no qual se considera ter sido cometida a irregularidade no termo do prazo de quatro meses, sendo que decorrido esse prazo o expedidor já não pode apresentar a prova da regularidade da operação ou introdução no consumo para contestar a competência do EM.

Para resolução do litígio foram colocadas ao TJUE as questões:

1 – Numa situação como a que está em causa, deve interpretar-se a Diretiva no sentido de que o EM de partida só pode cobrar o IEC se o operador que se constituiu garante do pagamento teve a possibilidade de ter conhecimento em tempo útil de que o apuramento do regime de suspensão não teve lugar, de forma a que possa no prazo de quatro meses apresentar provas da regularidade ou do local onde a infração foi cometida?

- 1.1 Se sim, deve ser feita a mesma interpretação quando o EM de partida coincida com o EM onde foi cometida a infração, ou funciona a presunção do artigo 20.º n.2º? Se for este último caso, é permitida a prova da regularidade ou do local da infração e essa prova está ou não sujeita ao prazo do n.3º?
- 1.2 Se não, a Diretiva deve ser interpretada no sentido de que o operador que se constituiu garante do pagamento do IEC, que não teve possibilidade de ter conhecimento em tempo útil de que o apuramento do regime de suspensão não teve lugar, pode apresentar prova da regularidade da operação ou do local da infração, mesmo quando já tenha decorrido o prazo de quatro meses a partir da data de expedição dos produtos?

A propósito destas questões, foram apresentadas algumas observações ao TJUE:

- A Cipriani conserva que o prazo de quatro meses só pode iniciar a contagem a partir do instante em que o interessado soube ou podia conhecido da infração e não a partir da expedição dos produtos;

- De acordo com a mesma, ou o prazo em que pode evocar os seus motivos de defesa ainda corre, ou o ato que lhe foi participado está viciado, na medida em que não tem qualquer menção deste prazo;

- O Governo português nota que o regime de suspensão supõe que os riscos pertencentes à circulação serão cobertos por garantia prestada pelo depositário autorizado expedidor ou solidariamente pelo expedidor e pelo transportador, e estes só podem ser dispensados da sua responsabilidade mostrando que o destinatário assumiu a responsabilidade dos produtos. Reconhece que teria sido difícil para o operador em causa respeitar o prazo de quatro meses, uma vez que só após o termo deste prazo é que foi possível concluir que existia irregularidade nas operações devido à falsificação. Uma vez que em caso de deteção de irregularidade o Estado pode a qualquer momento efetuar a cobrança dos IEC desde que os prazos de caducidade do direito de liquidação não tenham terminado, o governo considera que o prazo de quatro meses não constitui um prazo imperativo em que deva ocorrer a cobrança dos IEC;

- A Comissão reconhece que a autoridade fiscal nacional não está obrigada a notificar o expedidor da falta de apresentação dos produtos no lugar de destino destes. E, portanto, o prazo de quatro meses não pode começar a contar-se a partir de uma notificação não prevista pela Diretiva, devendo então começar a partir da data da expedição dos produtos. De forma oposta, quando o expedidor em causa não teve e não podia ter tido conhecimento da

irregularidade, o prazo só começa a contar a partir da data em que o expedidor teve efetivamente conhecimento desta.

O TJUE apreciou, recordando que em regra um expedidor toma conhecimento da existência duma infração quando o exemplar certificado do DAA não lhe é devolvido pela estância aduaneira de saída. Quando um expedidor, como neste caso, recebeu o exemplar certificado e que só tomou e só podia ter tomado conhecimento da sua falsificação no momento da notificação das liquidações de IEC, deve-se apurar se a aplicação do referido prazo é conciliável com os princípios gerais do direito comunitário. O prazo de quatro meses não pode ser considerado razoável se já tiver terminado no momento em que o expedidor soube ou podia ter sabido que foi cometida a irregularidade, havendo assim uma insubordinação pelo princípio do respeito do direito de defesa.

Conclui-se então que o artigo 20.º n.3 da Diretiva é inválido na medida em que o prazo de quatro meses para se apresentar a prova da regularidade ou do local da irregularidade, pode ser invocado contra um operador que prestou garantia do pagamento dos IEC mas que não teve a possibilidade de saber em tempo oportuno que não teve lugar o apuramento do regime de suspensão. Não se prevê necessário então responder a mais nenhuma questão.

#### 4. Breves referências ao ISV

Quando se fala em Impostos Especiais incidentes sobre o consumo, é comumente aceite que se tem de mencionar com a devida relevância a Tributação Automóvel, apesar da ressalva de que os impostos a ela associada não se encontram harmonizados comunitariamente.

Esta forma de tributação sofreu fortes modificações com a reforma que se deu em 2007, tendo sido reconhecida por Vasques e Martins (2007: 252) como «uma das mais importantes inovações da fiscalidade ambiental portuguesa». Desde essa data temos então o Imposto sobre Veículos (ISV), que se encontra estreitamente conexo com o Imposto único de Circulação (IUC), sendo que um origina a obrigação do outro: o primeiro é genericamente tido como devido pela compra de um veículo, e o segundo pela posse continuada desse veículo.

E, sem grande esforço nem qualquer conhecimento aprofundado na área, podemos desde já retirar uma conclusão: a de que existiu nitidamente uma descomplicação do sistema, pois temos agora dois impostos a extinguir quatro anteriormente existentes...e neste caso, menos significa mais, pelo menos em simplicidade. E também um outro aspetos podemos destacar, bastando confrontar a introdução das disposições que anteriormente vigoravam (Decreto-Lei n.º 143/78 e Decreto-Lei n.º 116/94) e o artigo 1.º do atual Código do Imposto sobre Veículos (CISV) e do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC) – ambos regulados pela Lei n.º 22-A/2007. Parece claro que foi introduzida uma preocupação até então inexistente, ou pelo menos não explícita, com a necessidade de materializar a igualdade tributária através desta tributação, e sobretudo de fazer sentir aos contribuintes que têm de ser sobrecarregados em razão dos gastos que fomentam a nível ambiental, de infra estruturas e de sinistralidade rodoviária.

Anteriormente referi que o ISV é tido como devido pela compra de um veículo...é aquilo que conhecemos como sendo do senso comum. Na verdade, aquilo que origina o imposto encontra-se particularmente detalhado no artigo 5.º do CISV: o fabrico, a montagem, a admissão e a importação de veículos tributáveis em Portugal, sujeitos à matrícula no país e ainda uma diversidade de situações específicas e mais restritas identificadas no n.2 desse mesmo artigo; sendo que os veículos tributáveis são aqueles cuja incidência objetiva explícita no artigo 2.º do mesmo código, ou seja, todos os automóveis ligeiros (de passageiros, de mercadorias ou de utilização mista), os automóveis de passageiros com mais de 3500kg e com lotação não superior a nove lugares com inclusão do condutor, as autocaravanas, os

motociclos, os triciclos e os quadriciclos. A base para a incidência do imposto altera-se em conformidade com o tipo de automóvel em causa, em função da cilindrada, em função do nível de emissão de dióxido de carbono e ainda em função do nível de emissões de partículas.

Os sujeitos passivos do imposto identificam-se no artigo 3.º do CISV: são os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares que introduzam no consumo veículos tributáveis, e aqueles que os introduzam no consumo de forma irregular; aqui encontramos pelo menos a nível linguístico semelhanças com o que sucede nos restantes IEC.

Igualmente à semelhança do que se verifica nos demais impostos especiais, a exigibilidade do imposto surge na altura em que é solicitada a introdução no consumo por parte dos operadores registados e reconhecidos e/ou na ocasião em que é apresentada a declaração aduaneira de veículos ou a declaração complementar de veículos caso estejam em causa particulares.

Já no que respeita ao IUC, o que dá lugar ao pagamento de imposto é a posse/propriedade do veículo, servindo de prova a matrícula ou o registo em Portugal ou, um caso peculiar, quando se verifique que veículos não sujeitos a matrícula no país tenham permanecido em Portugal por um espaço de tempo superior a 183 dias, desde que não sejam veículos de mercadorias com peso bruto igual ou superior a doze toneladas – artigo 6.º CISV. A base tributável abrange uma diversidade enorme de componentes, consoante a categoria do veículo em causa, podendo tomar como base e em consideração nomeadamente a cilindrada, a antiguidade da matrícula, o nível de emissão de dióxido de carbono, o número de eixos ou o combustível.

Os proprietários dos veículos ou aqueles que se encontrem equiparados a proprietários pelo artigo 3.º do CISV encontram-se sujeitos ao pagamento do imposto com uma frequência anual, esgotando-se essa obrigação quando por qualquer motivo seja cancelada a matrícula ou abatido o veículo – artigo 4.º do mesmo diploma.

O artigo 5.º estabelece as situações de isenção de imposto, sendo que esta poderá verificar-se na totalidade ou abranger apenas metade do valor do imposto. Estão sujeitas a identificação pela Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, mediante requerimento pelo interessado e quando seja feita demonstração documental da averiguação dos respetivos pressupostos.

Estes dois impostos aparentemente dão-nos uma sensação de maior pacificidade, parecem-nos duas obrigações distintas e comumente aceitáveis. Em todo o caso, existem sempre questões que dão origem a Processos que acabam por se conduzir até ao TJUE dada a complexidade das variáveis implicadas. A título de curiosidade e de mais concreto enquadramento mencione-

se nomeadamente um Processo de Arbitragem Tributária, n.º 170/2013-T, portanto ocorrido em Portugal, onde temos uma empresa que se dedica à compra, venda e aluguer de bens, equipamentos e veículos automóveis com e sem condutor, sendo que igualmente efetua contratos de aluguer operacional de veículos automóveis, havendo lugar à venda no final do prazo.

Aconteceu que relativamente à venda de alguns veículos, não foi assinalada a propriedade do adquirente do veículo ou não houve cancelamento da matrícula – isto porque sempre que lhe seja possível a requerente realiza na Conservatória competente a transferência da propriedade, à exceção de quando existam intermediários no processo em que os compradores não revelam preocupação com tal transferência, ou quando se verificasse a necessidade de cancelar a matrícula devido a furto ou abate do veículo. Os veículos foram vendidos anteriormente às datas-limite para pagamento do IUC, tendo sido feitas as diligências necessárias ao cancelamento das respetivas matrículas. Apesar de já com a pretensão de apresentar reclamação face às liquidações do IUC (em relação às quais gozou do direito de audição prévia) por não assentir que tenha sido considerado o sujeito devedor do imposto, mas para precaver a instauração de processos de execução fiscal e de contra-ordenação, acabou por efetuar o respetivo pagamento.

Como seria de prever, a reclamação graciosa apresentada foi alvo de indeferimento, tendo conduzido ao Pedido de Pronúncia Arbitral.

A justificação dada pela empresa para a reclamação apresentada foi simples e clara: Na data em que foram apresentadas as notificações de liquidação do imposto já não era a proprietária dos veículos, pelo que não seria certamente o sujeito a quem deveria ser exigido o imposto. Naturalmente a Autoridade Tributária começou por contradizer esse facto, remetendo para o artigo do CIUC que determina como sujeito passivo a pessoa em nome da qual está registado o Veículo na Conservatória.

Foi então entendido que a questão que determina a resolução deste caso é saber se quando o legislador utiliza a palavra “considerando-se”, refere-se a ela de forma restrita ou se esta pode ser interpretada como significando uma dedução – porque é passível de se considerar que o facto de se ser comprador num contrato de compra e venda seja o suficiente para que o consideremos o proprietário, não sendo portanto exigível o registo propriamente dito. E aquilo que parece concluir-se da análise até de disposições de direito semelhantes que a expressão em causa tem um efeito equivalente a uma presunção.

Em sequência do direito que assiste a Recorrente em expor meios que evidenciem que os veículos são propriedade de outra pessoa, foi permitido concluir que efetivamente a situação era a enunciada por esta, bastando tais elementos, que foram apresentados com toda a fundamentação documental necessária, para demonstrar que as liquidações de IUC devem ser anuladas, e restituído à empresa o montante erradamente arrecadado.

No domínio deste imposto há ainda que fazer referência a mais uma das recomendações constantes do Anteprojeto de Reforma da Fiscalidade Verde já mencionado que pretende conquistar uma aproximação gradual da tributação do gasóleo à tributação da gasolina. Um dos aspetos evidenciados pela Comissão como condicionador de alterações na tributação destes produtos é a concorrência que temos mesmo ao lado. Segundo as observações resultantes de uma análise ao artigo 92.º do CIEC, a tributação do gasóleo tem sido favorecida face aos restantes combustíveis, no que ao ISP diz respeito, mas é questionável o conjunto da tributação incidente sobre este combustível, que se continuar a resultar num preço para o consumidor mais baixo, corresponderá aqueles que são efetivamente os objetivos estabelecidos de incentivo ao consumo de outras formas de energia opcionais. A mensagem que aqui me parece estar a querer ser passada é de que, mesmo com o que tem sido abordado em termos da utilização nomeadamente dos veículos eléctricos e dos combustíveis biológicos e dos seus benefícios, se os estímulos à utilização e consumo do gasóleo se mantiverem, então indiretamente está a tirar-se importância e consideração por esses anteriores incentivos. Daí que seja objetivo da Comissão aproximar as duas tributações, com um objetivo ideal de se encontrarem niveladas as taxas até no máximo 2024.

A tabela seguinte demonstra as introduções no consumo verificadas entre os meses de Janeiro e Agosto dos anos respetivos, permitindo-nos destacar o forte aumento das introduções de veículos que utilizam como combustível o gasóleo e gasolina simples, merecendo o maior destaque a procura pelos combustíveis híbridos, com uma variação de procura em 2014 face a 2013 muito perto dos 100%. Registe-se ainda que, apesar de não muito significativa, a procura pelos veículos a GPL desceu, algo que se deverá questionar uma vez que tendencialmente é um dos combustíveis alternativos mais utilizados (por ser considerado mais limpo) e também dos menos dispendiosos.

**Quadro 4.1** Introduções no consumo - Acumulado de Janeiro a Agosto de 2014

| Ligeiros por Tipo de Combustível  | Ano 2012      | Ano 2013      | Ano 2014       | $\Delta\%$ 2014-2013 |
|-----------------------------------|---------------|---------------|----------------|----------------------|
| <b>Gasóleo</b>                    | 65 599        | 69 607        | 100 104        | 43,8%                |
| <b>Gasolina</b>                   | 21 152        | 20 913        | 29 703         | 42,0%                |
| <b>Gasolina/GPL</b>               | 544           | 549           | 511            | -6,9%                |
| <b>Gasolina/Gasóleo - Híbrido</b> | 634           | 674           | 1 298          | 92,6%                |
| <b>Outros</b>                     | 52            | 152           | 164            | 7,9%                 |
| <b>Total</b>                      | <b>87 981</b> | <b>91 895</b> | <b>131 780</b> | <b>43,4%</b>         |

Fonte: Adaptado de Autoridade Tributária e Aduaneira – Serviços Aduaneiros.

## 5. Caso Prático

O presente ponto pretende apresentar uma observação prática do tema em análise. Como posição de começo optei por simular uma situação real que aborda diversos aspetos inerentes aos IEC, proporcionando uma panorâmica bastante abrangente e sólida de todas as suas envolventes. Referir-me-ei sempre às disposições constantes do CIEC, sendo que se outra legislação se aplicar farei menção oportuna.

Encontramos então uma hipótese em que temos um entreposto fiscal de simples armazenagem com suspensão de IEC, localizado em Espanha. Verificou-se, relativamente às mercadorias existentes nesse entreposto, uma situação de assalto com a cumplicidade de um dos funcionários da concessionária, tendo o roubo consubstanciado consideráveis quantidades de combustíveis. Posteriormente verificou-se o transporte dos mesmos para Portugal com destino a darem entrada num entreposto fiscal aí situado, situação que contou igualmente com cumplicidade dos interessados, procedendo o sujeito do entreposto à liquidação parcial do imposto. Por fim, verificou-se a reintrodução destes combustíveis em Espanha na qualidade de venda comunitária, sendo o restante produto reservado a ser vendido do Mercado nacional, constituindo-se assim stock no referido entreposto até que a venda suceda.

Numa primeira e superficial observação podemos desde já identificar as questões aqui envolvidas:

- Desde logo, podemos ir ao rigor de validar a veracidade e legalidade do entreposto fiscal de armazenagem, sendo evidentemente fundamental verificar os requisitos exigíveis para a sua constituição e ainda constatar o cumprimento dos pressupostos inerentes ao estatuto de depositário autorizado; apesar de proceder a essa análise, a mesma não assume aqui grande relevância, dado que o entreposto onde se verificou o roubo está localizado em Espanha e portanto será da responsabilidade das autoridades espanholas averiguar da sua consistência, restando para nós esse interesse ao nível de uma posterior ação de inspeção física de verificação dos stocks existentes e dos correspondentes registos contabilísticos, não se verificando, realce-se novamente, qualquer responsabilidade sobre isto pelas autoridades portuguesas.

- Seguidamente há que apurar o facto de terem inevitavelmente havido falhas que permitiram que os combustíveis fossem transportados para Portugal e que chegassem ao revendedor com liquidação de imposto por este, sendo que este tipo de falhas são geralmente resultantes de uma falsificação do documento de acompanhamento da mercadoria, ou da simples

inexistência desse documento. Aqui a situação foi clara, ao ter havido um roubo com a cumplicidade de pessoas com ligação direta ao entreposto, evidentemente não houve lugar à emissão de qualquer documento associado à saída da mercadoria.

- Por último há que proceder à identificação das restantes questões mais ou menos explícitas associadas a este comportamento fraudulento, tal como a introdução no consumo dos produtos em causa em Portugal com as desconformidades constatadas, a posterior saída e recondução até Espanha de uma parte das mercadorias que se encontravam então no entreposto Português e a averiguação das exigências associadas a essa saída e por fim analisar a manutenção da restante quantidade de produto no entreposto e as consequências que daí possam advir em resultado de encontrarmos um excesso de mercadoria aparentemente não justificado.

Para proceder a um estudo o mais completo e pertinente possível de toda a envolvente neste caso, parece-me adequado e coerente seguir a ordem das disposições do CIEC e examinar da sua aplicabilidade. Assim, comecemos por enunciar o artigo 4.º n.1 alínea a) que estabelece como sujeito passivo do imposto nomeadamente o depositário autorizado, a par daquele que detiver ou esteja envolvido na detenção irregular dos produtos sujeitos a imposto e ainda qualquer sujeito envolvido na entrada irregular dos produtos em Portugal – artigo 4.º n.2 alíneas e) e g). Quanto ao estatuto de depositário autorizado, são vários os requisitos para a sua obtenção – artigos 22.º e 23.º, nomeadamente a posse de licença do entreposto e algumas condições de competência fiscal para tal, estando o mesmo obrigado a prestar e manter diversos esclarecimentos de carácter contabilístico e informativo, além da sua qualidade de sujeito passivo do IEC. Neste caso em particular, tendo presente que a mercadoria deu entrada no entreposto português por intermédio de algum interessado nesta operação dolosa, será mais prudente salvaguardar o estatuto do operador em causa, e tornar relevante apenas a conviência verificada, ou seja, não vamos assumir que tínhamos em causa um depositário autorizado, mas sim simplesmente a existência de um operador económico. Pela conveniência notória, e abrindo uma exceção à ordem a ser mantida, podemos referir já o artigo 24.º que estabelece as diretrizes necessárias à constituição de um entreposto fiscal, nomeadamente o pedido de autorização quer para o espaço físico quer para o tipo de produtos em causa, pois como evidencia o artigo 25.º o entreposto apenas poderá ser usado para operações com os produtos referenciados aquando do pedido de autorização, excepto se diferente for solicitado, condições estas que poderão a qualquer momento ser constatadas, dada a sujeição do ocupante do entreposto a avaliações de controlo.

Após isto, cabe mencionar o facto gerador de imposto estabelecido no artigo 7.º, constituindo-se como tal a entrada de produtos sujeitos a imposto originários de outro EM, sendo este imposto exigível em Portugal nesse momento da introdução no consumo – artigo 8.º n.1. No caso em observação, a não existência de um documento comprovativo do apuramento do regime de suspensão<sup>8</sup> resulta numa efetiva não introdução no consumo; esta questão está naturalmente relacionada com o debate que é oportuno fazer a propósito do transporte em si mesmo dos combustíveis de Espanha para Portugal. A circulação de produtos que se encontrem sob um regime de suspensão do imposto tem de ser feita com o acompanhamento do documento administrativo eletrónico – artigo 36.º. Ora, neste caso o que ocorreu foi um roubo de uma determinada quantidade de produtos sem qualquer documento, não tendo também à chegada a Portugal sido efetuada qualquer ação inspetiva que proporcionasse a deteção dessa irregularidade. Assim, os combustíveis deram entrada em entreposto, verificando-se o não cumprimento dos requisitos de entrada pelo agente económico português, ao não estarem concretizadas as condições exigidas pelo artigo 10.º para a formalização da introdução no consumo<sup>9</sup>. Resumidamente e de uma forma muito simples, basta pensarmos que os produtos entraram naquele entreposto por métodos alheios, e assim sendo não existe lugar à verificação de quaisquer requisitos ou condições; a mercadoria chegou lá e isso é o bastante.

Posteriormente ocorreu a reintrodução em Espanha de uma parte das mercadorias, tendo essa saída sendo efetuada acompanhada do respetivo documento, ou seja, na saída, o operador português cumpriu parcialmente os requisitos de saída desta. Relativamente à mercadoria que permaneceu no entreposto, poderá numa primeira observação pensar-se que não irá ser alvo de tributação em momento algum: não foi tributada no momento em que entrou pois a entrada não ocorreu acompanhada dos requisitos necessários ao apuramento do regime, e quando sair para ser objeto de venda dará lugar a imposto exigível ao responsável pela sua introdução no consumo, ou seja, ao destinatário registado<sup>10</sup> – artigo 4.º n.1 alínea a) e 28.º n.1. No entanto, o que realmente acontece é que quando o entreposto for alvo de uma verificação física dos bens, algo que poderá ocorrer a qualquer momento de acordo com as disposições dos artigos 22.º n.3 alínea d) e 25.º n.6, ou pelos menos anualmente tal como instituem os normativos contabilísticos e fiscais, constatar-se-á uma divergência entre os stocks contabilizados e os efetivamente existentes. Esta diferença será naturalmente tributável dado

---

<sup>8</sup> A este propósito veja-se o que sucedeu no Processo C-550/08, página 66.

<sup>9</sup> A este propósito veja-se o que sucedeu no Processo n.º 222/2013-T e Processo C-395/00, páginas 57 e 71 respetivamente.

<sup>10</sup> A este propósito veja-se o que sucedeu no Processo C-165/13, página 61.

queface às obrigações inerentes ao titular do entreposto de manter uma contabilidade das existências em sistema de inventário permanente – artigo 22.º n.3 alínea b), logicamente que qualquer divergência entre os registos contabilísticos e a inventariação física será alvo de correções por via da tributação tal como facilmente se deduz da análise e conjugação dos artigos 8.º e 9.º alínea b) do Código. Admitindo que aqui podem suscitar-se algumas dificuldades em observar a circunstância, por não se tratar de uma perda (que seja talvez a situação mais recorrente), tornar-se-á mais simples se a concretizarmos. Imagine-se que existiam inicialmente no entreposto 100 unidades de produto. A introdução dos combustíveis vindos de Espanha traduzia-se em novas 200 unidades, somando 300 unidades no total, sendo que apenas 100 constavam dos registos contabilísticos. Ora, das 200 unidades rececionadas decorrentes do roubo, consideremos que 100 foram reconduzidas a Espanha, com uma saída formalizada, traduzindo-se num registo final contabilístico de 0 unidades. As restantes 100 unidades retidas no entreposto poderão ser então alvo de duas situações: ao saírem do entreposto serão naturalmente acompanhadas do respetivo documento, facto que irá resultar num registo de quantidades “negativas”, dado que contabilisticamente o saldo existente era nulo, levando certamente à constatação de uma irregularidade aquando de uma qualquer fiscalização; ou por outro lado, para que não haja interferência nos registos contabilísticos, a mercadoria sairá do entreposto sem documento de acompanhamento, sendo que quando chegar ao destino será evidentemente detetada a anomalia por falta da referida formalidade. Aquilo que no fundo se pretende demonstrar, é que apesar de poderem existir por parte dos agentes económicos os esquemas e as estratégias mais complexas e bem coordenadas, dificilmente será conseguido o escape a estes comportamentos fraudulentos, conduzindo-se sempre à tributação dos factos.

Num último momento, e talvez mais a título de uma análise secundária pois o facto em questão prende-se com o sucedido em Espanha, observemos as circunstâncias do roubo. De acordo com o artigo 47.º existem perdas de produtos que podem ficar a dever-se entre outros motivos a um caso fortuito ou de força maior<sup>11</sup>. O conceito de roubo parece enquadrar-se numa destas situações; no entanto, o problema surge quando não encontramos nem nas disposições nacionais nem nas disposições comunitárias uma noção clara e concreta de caso fortuito e de força maior. Assim, para poder enquadrar este acontecimento de roubo numa destas concepções, resta apenas consultar a Jurisprudência existente. No Processo 00270/05.8 do TCAN, são mencionados os entendimentos da doutrina e da jurisprudência neste âmbito. Assim, tem sido considerado que um caso de força maior é aquele que envolve um incidente

---

<sup>11</sup> A este propósito veja-se o que sucedeu no Processo n.º 90/2013–T, página 56.

alheio ao indivíduo no qual este não tem qualquer interferência e cujas consequências não têm forma de ser evitadas ou previstas; ao invés, um caso fortuito é o acontecimento alheio ao indivíduo cuja antevisão era impossível, mas que caso o tivesse sido poderia ter sido impedido. A par disto temos a situação da cumplicidade do funcionário que se consubstancia nitidamente em negligência grave, dado que o funcionário para além de não ter naturalmente tido qualquer preocupação com os procedimentos necessários à segurança e circunspeção ainda colaborou com o episódio de roubo proporcionando e facilitando o seu acontecimento.

## 6. Conclusões

Com determinação e objectividade este estudo pretendeu incidir sobre uma das componentes da Fiscalidade Indireta, abordando os Impostos Especiais que recaem sobre consumos particulares.

Esta forma de tributação tem uma história interminável no tempo. Desde logo na Era Liberal, no tempo em que, tal como referiu Catarino (2009), a tributação tinha como objetivo alcançar o financiamento dos gastos do Estado, e portanto, se tal não fosse atingido seria então dispensável; e de acordo com Vasques (2001) as bebidas alcoólicas, o chá, o tabaco, o chocolate e o açúcar eram os produtos mais indicados, particularmente por Adam Smith, sendo que mais tarde foi começando a tomar relevo a perspetiva extrafiscal que estes impostos podiam proporcionar, razão também pela qual são considerados desde há algum tempo uma das mais interessantes formas e instrumento de tributar.

Grande parte da interpretação destes impostos deriva do seu interminável vínculo ao Direito Aduaneiro, em razão da função de “comutação” que os IEC proporcionaram face aos direitos aduaneiros existentes na altura. Encontramos aqui como pontos comuns desde logo a forma como os produtos circulam entre os agentes económicos, sob a exigência de alguma caução, e posteriormente a isso as formalidades de introdução no consumo conhecidas por nós hoje, que derivam das exigências para a livre prática que conduzia ao dever de imposto aduaneiro pela operação de importação. Na sua conexão ao IVA, apenas se salienta aquilo a que poderemos chamar de uma tributação em duplicado (nos moldes referidos no ponto que deu lugar à abordagem este assunto), dado que os produtos serão tributados em primeiro lugar com impostos especiais, acrescendo ao valor base do produtos e aos impostos especiais, este último imposto, provocando uma forte carga fiscal, que se traduz em muitos casos em situações cuja constituição do preço de venda final do bem faz-se essencialmente à custa dos impostos.

Uma das peculiaridades que fomos podendo observar ao longo do estudo e que em muito caracteriza os IEC é o aspeto de, ao contrário dos demais, estes impostos não terem a sua exigência perante o comprador último. Ao serem exigidos a outros operadores económicos – tal como definidos no CIEC – fica garantida uma redução de gastos ao Estado, em virtude da limitação do número de contribuintes, ainda que o peso do imposto recaia efetivamente e em último lugar sobre o comprador final.

Apesar de serem considerados impostos que quase conseguem atingir a perfeição, é-lhes comumente apontada uma fragilidade, se assim lhe possa chamar...a dúvida reside no facto de tal fragilidade comportar benefícios que representam grande parte do sucesso que estes impostos apresentam. Catarino (2008) não deixa passar em vão o efeito invisível destes impostos, que ao não serem expressamente evidenciados acabam por não proporcionar um efetivo saber pelo contribuinte do peso de imposto que está a suportar; e em conformidade com o que demonstra, é de facto acentuado este peso uma vez que chega a atingir os 72% do preço de um bem. O problema que aqui se encontra na ótica do autor prende-se com a falta de perspicuidade que pode afetar esta tributação com uma consequente desconsideração dos princípios e valias que encontramos nomeadamente na nossa Constituição, para além dos benefícios que se perdem no que respeita a uma melhor consciência da intervenção estatal implicada. Em todo o caso, em minha opinião e sem querer de alguma forma discordar do autor, muito provavelmente é essa não clareza de conhecimento que se afigura determinante para que se possa afirmar a tendência crescente da tributação indireta sob a forma de impostos especiais, essencialmente quando estamos perante bens de grande consumo e aos quais muito poucos renunciam.

Novas formas de tributação, nomeadamente a tributação ambiental, tem vindo a ganhar espaço dentro da tributação especial de determinados consumos e/ou comportamentos, e constitui indiscutivelmente uma vertente mais eficaz e cada vez mais meritória de aplicar impostos; Nomeadamente nos países pertencentes à OCDE, este tipo de tributação vê o seu fundamento em ordem à rectificação dos efeitos negativos provocados pelos agentes e numa outra ótica possibilita um forte ganho de receita sem com isso significar um agravamento de carga fiscal, uma vez garantida a neutralidade fiscal. Os benefícios decorrentes da adoção destes tributos de cariz ambiental têm levado a que cada vez mais países repensem as suas ideologias tributárias. Em Portugal, toda esta temática parece ter para nós um carácter de originalidade e inovação, mas o facto é que já desde 1990 que alguns países a ela aderiram, nomeadamente a Suécia, Noruega, Dinamarca, Finlândia e Holanda.

Como sucede em diversas circunstâncias, uma das melhores formas de se poder compreender o funcionamento da tributação e seus efeitos é indiscutivelmente conhecer aquilo que acontece na realidade do dia-a-dia. Tal conduziu a que tenha sido dada relevância e destaque por mim à Jurisprudência nacional e comunitária existente neste âmbito, que tem abrangido as mais diversas situações, desde a simples interpretação de um conceito até às questões mais complexas relacionadas por exemplo com pedidos de reembolso por pagamento de imposto

no EM de introdução no consumo com posterior transporte para outro onde o imposto foi igualmente pago, ou ainda as situações de incompatibilidades com o Direito da UE.

O caso prático abordado permitiu de uma forma explícita e generalizada abranger todas as condições inerentes ao regime destes impostos e da sua suspensão, pretendendo chamar a atenção para as particularidades de cada “fase” desse regime e das circunstâncias que poderão ou não levar à liquidação de imposto, alertando para o aspeto essencial de que qualquer realidade que verifiquemos, mais ou menos clarificada e que tente mais ou menos contornar a legislação, acaba por ser sempre alvo de aplicação das rígidas regras existentes, tal como é desejável.

## Referências Bibliográficas

AFONSO, António Brigas – Novas tendências da fiscalidade na área dos Impostos Especiais de Consumo. *Revista de finanças públicas e direito fiscal*. Coimbra, 2013.5(4).

Autoridade Tributária e Aduaneira – Serviços Aduaneiros. [Consult. 20 Set. 2014]. Disponível em: <http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt/estatisticas/>.

ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de – *A Extrafiscalidade na tributação ambiental: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável*. Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul, 2003. Dissertação de Mestrado.

Anteprojecto de Reforma da Fiscalidade Verde, de 30 de Junho de 2014. [Consult. 31 Ago. 2014]. Disponível em: <http://www.portugal.gov.pt/media/1475725/20140709%20Anteprojecto%20Reforma%20fiscalidade%20verde.pdf>.

CAMBOURNAC, M. Bernard – *Les droits d'accise*. Paris: Journal Officiel de la République Française. Conseil Économique et Social, 1991. ISBN 2-11-073098-6.

CATARINO, João Ricardo – *Para uma Teoria Política do Tributo*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009. ISBN 978-972-653-178-4.

CATARINO, João Ricardo – *Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual*. Lisboa: Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3564-2.

COLLAÇO, Rui; QUADROS, Jorge; SIMÕES, Alexandre – O Novo Código dos Impostos Especiais de Consumo. *Revista Aduaneira Alfândega*. ISSN 0870-5445. 69 (2010) 35.

CROOKS, Edmund – *Alcohol Consumption and Taxation*. London: The Institute for Fiscal Studies, 1989. ISBN-0-902992-77-5.

CUNHA, Tânia Meireles da – A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão: alguns problemas. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa, 2003. 411-412.

Estatísticas da OCDE [Consult. 11 Jan. 2015]. Disponível em:  
<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

GONZÁLEZ JARABA, Manuel – *Los impuestos especiales de ámbito comunitario: alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco*. Madrid: La Ley, 2005. ISBN 84-9725-625-5.

LEICESTER, Andrew – *Alcohol pricing and taxation policies*. Institute for Fiscal Studies. IFS Briefing Note BN 124 (2011) 39.

MACHADO, Jónatas E.M.; COSTA, Paulo Nogueira da – *Curso de Direito Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1764-3.

OLIVA, Rui – *A fiscalidade no espaço comunitário de 1993*. Lisboa: Rei dos Livros, 1993.

Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF). [Consult. 28 Jul. 2014]. Disponível em:  
[http://ec.europa.eu/anti\\_fraud/index\\_pt.htm](http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_pt.htm)

PORTO, Manuel; FIGUEIREDO, Filipe Regêncio – Tributação dos produtos energéticos ou dos ganhos das empresas produtoras: Reflexões sobre a “Taxa Robin dos Bosques”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 3 (2008) 11.

Relatório da Comissão ao Conselho sobre as perspectivas de convergência dos sistemas fiscais na Comunidade. Boletim das Comunidades Europeias. Luxemburgo, 1983. ISBN 92-825-3572-X

Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras. [Consult. 10 Ago. 2014]. Disponível em:  
[http://www.parlamento.pt/Documents/XIILEG/Julho\\_2012/RelatorioCombateIvasaoFiscal\\_2011.pdf](http://www.parlamento.pt/Documents/XIILEG/Julho_2012/RelatorioCombateIvasaoFiscal_2011.pdf)

VALENTE, Manuel Henrique – *A Harmonização versus Coordenação da Tributação Indirecta na UE: O Caso dos Combustíveis Rodoviários*. Porto: Universidade Portucalense Infante D. Henrique. 2012. Dissertação de Mestrado.

VASQUES, Sérgio – *Os Impostos Especiais de Consumo*. Coimbra: Almedina, 2001. ISBN 972-40-1511-4.

VASQUES, Sérgio; MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira – A evolução da tributação ambiental em Portugal. *Revista Fórum de Direito Tributário*. n.28 (2007) 251-266.

### **Documentos Legislativos e Judiciais:**

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção), de 3 de Julho de 2014 ao Processo C-165/13, Pedido de decisão prejudicial pelo Bundesfinanzhof (Alemanha). [Consult. 21 Ago. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=154534&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=616021>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (Segunda Secção), de 13 de Março de 2014 ao Processo 00270/05.8. [Consult. 20 Ago. 2014]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/8b8ba447bce6f0ed80257ca200406c8c?OpenDocument>.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), de 18 de Julho de 2013 ao Processo C-315/12, Pedido de decisão prejudicial pelo Højesteret (Dinamarca). [Consult. 22 Mai. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=139755&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=307784>.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), de 9 de Dezembro de 2010 ao Processo C-163/09, Pedido de decisão prejudicial pela First-tier Tribunal (TaxChamber) (Reino Unido). [Consult. 3 Abr. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83856&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=308224>.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção), de 17 de Junho de 2010 ao Processo C-550/08, Pedido de decisão prejudicial pelo FinanzgerichtMünchen (Alemanha). [Consult. 09 Jul. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=82834&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=615223>.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), de 19 de Abril de 2007 ao Processo C-63/06, Pedido de decisão prejudicial pelo Vyriausiasadministracinisteismas (Lituânia). [Consult. 11 Jun. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=60932&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=614827>.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção), de 8 de Abril de 2008 ao Processo C-167/05, Acção por incumprimento pela Comissão das Comunidades Europeias. [Consult. 11 Jun. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71037&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=616675>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 2 de Outubro de 2007 ao Processo 01853/07. [Consult. 20 Set. 2014]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/c39080a41e38128e80257373004393c8>.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), de 23 de Novembro de 2006 ao Processo C-5/05, Pedido de decisão prejudicial pela HogeRaad der Nederlanden (Países Baixos). [Consult. 15 Mai. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=65426&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=614407>.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 12 de Dezembro de 2002 ao Processo C-395/00, Pedido de decisão prejudicial pelo Tribunale di Trento. [Consult. 20 Mai. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47589&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=306711>.

Conclusões da Advogada Geral do Caso Repertoire Culinaire Ltd - Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), de 9 de Dezembro de 2010 ao Processo C-163/09. [Consult. 4 Abr. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=78678&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=50956>.

Conclusões do Advogado Geral do Caso Comissão V. Reino da Suécia - Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção), de 8 de Abril de 2008 ao Processo C-167/05. [Consult. 11 Jun. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=62899&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=51129>.

Conclusões do Advogado Geral do Caso Joustra - Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), de 23 de Novembro de 2006 ao Processo C-5/05. [Consult. 16 Mai. 2014]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=72524&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=51358>.

Constituição da República Portuguesa – Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto (Sétima revisão constitucional) 8.ª edição revista. Coimbra Editora, 2008. ISBN 972-32-1356-7.

Decisão Arbitral, de 13 de Fevereiro de 2014, no Processo n.º 222/2013-T. [Consult. 15 Mai. 2014]. Disponível em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_esp=1&s\\_it=1&s\\_iaba=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=259&ccsForm=record%3AEdit](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_esp=1&s_it=1&s_iaba=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=259&ccsForm=record%3AEdit).

Decisão Arbitral, de 29 de Novembro de 2013, no Processo n.º 90/2013-T, não transitado em julgado. [Consult. 15 Mai. 2014]. Disponível em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_esp=1&s\\_it=1&s\\_iaba=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=306&ccsForm=record%3AEdit](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_esp=1&s_it=1&s_iaba=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=306&ccsForm=record%3AEdit).

Decisão n.º 1482/2007/CE do Parlamento Europeu e do Conselho. *OJ L 330, 15.12.2007, p. 1–7.* Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32007D1482&from=PT>.

Decreto-Lei n.º 73/2010. *D.R. I Série.* 118 (21-06-2010) 2170-2198.

Decreto-Lei n.º 398/98. *D.R. I Série A.* 290 (17-12-1998) 6872-6892.

Directiva 2008/118/CE. JO L 9. (14-01-2009) p.12

Lei n.º 22-A/2007. *D.R. I Série.* 124 (29-06-2007) 4164-(2)-4164-(30).

Lei n.º 15/2001. *D.R. I Série-A.* 130 (05-06-2001) 3336-3426.

Portaria n.º 149/2014. *D.R. I Série.* 141 (24-07-2014) 3942-3943.

Regulamento n.º 389/2012 do Conselho. JO L 121. (08-05-2012) 1-15.

Tratado de Lisboa – Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia. Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-4043-1.