

CAROLINA MOURA MARQUES VAZ

IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO EM PORTUGAL:  
EVOLUÇÃO TEMPORAL E REFLEXÃO CRÍTICA



2024

CAROLINA MOURA MARQUES VAZ

IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO EM PORTUGAL:  
EVOLUÇÃO TEMPORAL E REFLEXÃO CRÍTICA

Mestrado em Fiscalidade

**Trabalho efetuado sob a orientação:**

Professora Doutora Filomena Alves



2024

# IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO EM PORTUGAL: EVOLUÇÃO TEMPORAL E REFLEXÃO CRÍTICA

## Declaração de autoria de trabalho

*Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.*

---

*Carolina Moura Marques Vaz*

*Copyright © Carolina Moura Marques Vaz*

*A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.*

*Dedico esta dissertação aos meus pais, Cláudia e Pedro,  
que sempre me apoiaram e me incentivaram  
ao longo de todo o meu percurso académico.*

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, quero agradecer à minha família, especialmente aos meus pais e ao meu irmão, pelo apoio e amor diário que me motivaram a chegar aqui.

Agradecer também ao meu namorado pela paciência que teve e pelo amor e força que me deu durante este processo.

À orientadora da minha dissertação, Professora Doutora Filomena Alves, mas também ao Professor Dr. António João Gião, tenho a agradecer pelo incentivo e pela disponibilidade para me ajudarem no sentido da execução deste projeto.

Quero deixar também uma palavra de apreço ao apoio e à motivação recebidos dos meus amigos.

E por último, mas não menos importante, agradecer à Universidade do Algarve e ao seu corpo docente, pelos 5 anos de formação académica, que culminaram nesta dissertação.

## **Resumo**

Em Portugal, o primeiro Código dos Impostos Especiais de Consumo, harmonizados, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2000, foi aprovado com a publicação do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro. Posteriormente, com vigência a 1 de janeiro de 2011, foi promulgado e referendado o Novo Código dos Impostos Especiais de Consumo através da publicação do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

A constante atualização dos diplomas tem como fundamento a simplificação e a desburocratização no cumprimento das obrigações fiscais, objetivos do Programa do XVIII Governo, assentes em princípios de economia de custos, acessibilidade, simplicidade e celeridade de resposta.

Esta atualização fez-se acompanhar também pelo Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, visando adequá-lo às regras previstas no diploma que rege os Impostos Especiais de Consumo (IEC).

Com esta dissertação pretendeu-se analisar e refletir sobre a evolução temporal do segundo e atual Código dos IEC, apresentando as alterações mais importantes impostas pelos sucessivos Orçamentos do Estado e legislação complementar. Estas alterações foram justificadas pela necessidade de fazer acompanhar a legislação ao panorama económico, fiscal, político e social do país. A crescente importância destes impostos, quer enquanto fonte de receita, quer pelos fins extrafiscais que cumpre, também foi fundamento para a regular atualização. Trata-se, assim, de um tema ambicioso e cujo estudo deve ser promovido e contínuo, de forma a desbravar os desafios que o mesmo apresenta.

**Palavras-Chave:** Impostos Especiais de Consumo; CIEC; harmonização comunitária; evolução legislativa.

## **Abstract**

In Portugal, the first harmonized Excise Duties Code, which came into force on January 1<sup>st</sup>, 2000, was approved with the publication of Decree-Law No. 566/99, of 22 December. Subsequently, with effect from January 1<sup>st</sup>, 2011, the New Code of Excise Duties was promulgated and ratified through the publication of Decree-Law No. 73/2010, of June 21<sup>st</sup>.

The constant updating of the diplomas is based on the simplification and reduction of bureaucracy in the fulfilment of tax obligations, objectives of the XVIII Government Program, based on principles of cost saving, accessibility, simplicity and speed of response.

This update was also accompanied by the General Regime of Tax Offences, approved by Law No. 15/2001, of June 5<sup>th</sup>, aiming to adapt it to the rules provided for in the diploma that governs the Excise Duties (ED).

This dissertation aimed to analyse and reflect on the temporal evolution of the second and current Excise Duty Code, highlighting the most significant changes imposed by successive State Budgets and supplementary legislation. These changes were justified by the need to align the legislation with the country's economic, fiscal, political, and social landscape. The growing importance of these taxes, both as a source of revenue and for the extrafiscal purposes they serve, has also been a reason for regular updates. Therefore, this is an ambitious topic, and its study should be encouraged and continuous to address the challenges it presents.

**Keywords:** Excise Duties; Excise Duties Code; community harmonization; legislative evolution.

# Índice Geral

<b>Agradecimentos</b> .....	i
<b>Resumo</b> .....	ii
<b>Abstract</b> .....	iii
<b>Índice de Figuras</b> .....	vi
<b>Índice de Tabelas</b> .....	vii
<b>Lista de Abreviaturas, Acrónimos e Siglas</b> .....	viii
<b>Capítulo I – Introdução</b> .....	1
1.1. Enquadramento .....	1
1.2. Estrutura e metodologia .....	2
<b>Capítulo II – Revisão da Literatura</b> .....	3
2.1. A evolução dos impostos.....	3
2.2. As características dos IEC.....	9
2.3. A harmonização dos IEC.....	14
<b>Capítulo III – O atual Código dos Impostos Especiais de Consumo</b> .....	19
3.1. Parte geral do atual CIEC .....	21
3.2. Parte especial do Atual CIEC.....	22
3.2.1. Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes .....	22
3.2.2. Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos .....	23
3.2.3. Imposto sobre o tabaco .....	23
<b>Capítulo IV – Alterações fulcrais ao CIEC e ao RGIT</b> .....	24
4.1. Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.....	28
4.2. Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro .....	31
4.3. Lei n.º 51/2013, de 24 de julho .....	31
4.4. Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro .....	31
4.5. Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro .....	32
4.6. Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro .....	33
4.7. Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro .....	34
4.8. Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.....	36
4.9. Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro .....	37

4.10. Lei n.º 12/2022, de 27 de junho .....	38
4.11. Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro .....	38
4.12. Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.....	39
4.13. Lei n.º 20/2023, de 17 de maio .....	43
4.14. Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro .....	43
<b>Capítulo V – Conclusão.....</b>	<b>44</b>
<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>46</b>

## **Índice de Figuras**

Figura 3.1. Origem do Código dos Impostos Especiais de Consumo.....	19
Figura 4.1. Evolução temporal das receitas dos IEC desde a entrada em vigor do novo Código .....	25

## **Índice de Tabelas**

Tabela 2.1. Diretivas do Pacote Scrivener.....	17
Tabela 2.2. Diretivas atuais em matéria de IEC .....	18

## Lista de Abreviaturas, Acrónimos e Siglas

ARCE	-	Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia
AT	-	Autoridade Tributária e Aduaneira
CE	-	Comunidade Europeia
CEE	-	Comunidade Económica Europeia
CELE	-	Comércio Europeu de Licenças de Emissão de Gases com Efeito de Estufa
CIEC	-	Código dos Impostos Especiais de Consumo
CIRS	-	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	-	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
DIC	-	Declaração de Introdução no Consumo
EBF	-	Estatuto dos Benefícios Fiscais
e-DAA	-	Documento Administrativo de Acompanhamento Eletrónico
e-DIC	-	Declaração de Introdução no Consumo Eletrónica
EMCS	-	<i>Excise Movement and Control System</i>
IABA	-	Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas
IEC	-	Impostos Especiais de Consumo
IMI	-	Imposto Municipal sobre Imóveis
IRS	-	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IT	-	Imposto sobre o Tabaco
IUC	-	Imposto Único de Circulação
IVA	-	Imposto sobre o Valor Acrescentado
ISP	-	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos
NC	-	Nomenclatura Combinada
OCDE	-	Organização para a Comissão de Desenvolvimento Económico
OE	-	Orçamento do Estado
OMS	-	Organização Mundial de Saúde
RGIT	-	Regime Geral das Infrações Tributárias
SNS	-	Serviço Nacional de Saúde
TFUE	-	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
UE	-	União Europeia

# Capítulo I – Introdução

## 1.1. Enquadramento

Os impostos especiais de consumo (IEC) constituem uma das formas mais antigas de tributação e, apesar de terem sido um pouco marginalizados ao início, é visível o aumento da sua importância para as economias dos Estados.

Para além de serem uma das principais fontes de receita do Estado, devido às elevadas taxas de imposto e aos baixos custos de gestão, os impostos indiretos são considerados como uma alternativa aos impostos incidentes sobre o trabalho, sendo uma boa forma de desviar a carga fiscal dos mesmos, que são considerados lesivos do emprego numa economia globalizada.

Uma outra vantagem dos *accises*, como são designados em francês, é ainda a de orientarem hábitos de consumo e comportamentos dos consumidores, tributando ou isentando os bens de consumo, consoante sejam ou não reutilizáveis, recicláveis ou nocivos para o ambiente. Os IEC são impostos perfeitos para uma tributação com finalidades ambientais, uma vez que são impostos monofásicos, pelo que podem ser utilizados quer na fase de produção, quer na fase do consumo. Um exemplo desse tipo de tributação são os impostos que incidem sobre os produtos petrolíferos.

A “invisibilidade” destes impostos aos olhos dos consumidores tem também parte importante na receita gerada, dado que o consumidor normal não tem a perceção do peso do imposto no preço final do bem, o que se traduz, comparativamente a outros, numa fraca oposição à subida das taxas destes impostos.

Os IEC são impostos sujeitos ao princípio da equivalência, ou seja, os montantes cobrados são utilizados para cobrir os custos que o Estado suporta com as escolhas dos consumidores. Custos com a saúde, no caso do tabaco e das bebidas, ou com a manutenção e construção de infraestruturas rodoviárias e ambientais e de saúde pública, no caso dos produtos petrolíferos.

Por não serem muito frequentes os trabalhos científicos sobre os impostos especiais de consumo em Portugal e dada a crescente importância destes impostos, que tenderá ainda

a aumentar no futuro, decidi então por este tema, de forma a acrescentar algo de relevante ao pouco que existe.

## **1.2. Estrutura e metodologia**

Esta dissertação tem como objetivo principal a análise da evolução temporal do atual Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado a 21 de junho de 2010, mais concretamente a análise às alterações mais relevantes ocorridas nos últimos catorze anos e que deram origem à atual redação do Código.

Metodologicamente, procedeu-se a uma análise maioritariamente qualitativa, descritiva e com recurso a referências bibliográficas adequadas, mais concretamente a legislação nacional, sobretudo o CIEC e o RGIT, e a legislação comunitária.

Em termos de estrutura, o presente trabalho conta, para além da introdução e conclusão, com mais três capítulos distintos. No primeiro, a que corresponde o segundo capítulo, far-se-á um enquadramento global dos impostos especiais de consumo, contando a sua história, o processo de harmonização comunitária e as suas principais características, permitindo uma melhor compreensão da temática de estudo. No capítulo seguinte far-se-á uma breve apresentação do atual Código que rege os impostos especiais de consumo, útil para um melhor entendimento do capítulo quatro da dissertação. Nesse capítulo, que retrata o principal objetivo do trabalho, serão apresentadas e analisadas, por ordem cronológica, as alterações mais importantes que foram feitas ao atual CIEC, sendo também explorado o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), de forma a permitir a compreensão das sanções aplicadas ao não cumprimento das regras do CIEC.

## Capítulo II – Revisão da Literatura

“Os impostos especiais de consumo continuam a ser um domínio em que escasseiam entre nós os materiais de trabalho de que estudantes e profissionais se podem socorrer”, apesar de se tratar de uma “área de relevo no nosso país, onde se cruzam questões teóricas e políticas do maior interesse” (Vasques & Pereira, 2016, p. 21). Ou seja, embora os Impostos Especiais de Consumo sejam uma parte importante no financiamento do Estado, devido à fácil receita que geram, estes não têm sido objeto de uma aprofundada investigação teórica, pelo que não existe muita divergência doutrinal.

Esta lacuna justifica, assim, que se apresente um pouco da história dos impostos, dando ênfase aos IEC, em especial no que diz respeito ao seu processo de harmonização e à sua caracterização.

### 2.1. A evolução dos impostos

Os impostos, tal como os conhecemos agora, não existiam na Idade Média. Nessa altura “camponeses e artesãos entregavam, ao Príncipe, parte da colheita e criação, participavam na reparação de estradas e muralhas, ofereciam-lhe estalagem e comida (...) Em troca, recebiam o uso da terra que não lhes pertencia, a utilização de moinhos, lagares ou mercados e (...) recebiam do Príncipe a segurança no lar e ao longo das estradas” (Vasques & Pereira, 2016, p. 23). No entanto, com o passar dos anos e com a evolução da civilização, “invocando-se o “interesse público”, e já não o interesse do Príncipe, exigia-se que todos contribuíssem para os encargos da comunidade através de prestações obrigatórias e permanentes.” E assim nascia o imposto. Uma “criatura” que “cresceria com rapidez ao longo dos séculos XVI a XVIII, alimentando-se sempre de si própria: o imposto sustenta o exército, o exército conquista novos contribuintes”. A filosofia tributária do Cardeal Richelieu “os súbditos são como mulas, que há que carregar tanto quanto possível, mas não tanto que rejeitem a carga”, foi a base para a definição da razão do Estado Fiscal, que está em “procurar o máximo de receita com o mínimo de oposição” (Vasques & Pereira, 2016, p. 24), conceito esse que explica a estrutura dos sistemas fiscais do antigo regime e a importância da tributação indireta nos mesmos.

O desenvolvimento da tributação indireta deveu-se, em grande parte, às vantagens dos impostos indiretos sobre os impostos diretos. Enquanto os impostos diretos pareciam aos contribuintes uma forma violenta do exercício do poder do Estado e eram poucos os que

possuíam bens para sofrer dessa tributação, a quantidade dos que diariamente compravam os produtos de que precisavam, com moeda viva, era grande e tinha tendência para aumentar até à universalidade. Os impostos sobre o consumo eram assim portadores da ideia da universalidade do imposto, a ideia de que todos contribuía para os encargos públicos, qualquer que fosse a sua condição financeira, e isto por si só, constituía a expressão de justiça tributária mais elementar, porque como o peso era carregado por todos, custava menos. Para além desta forte característica, os impostos sobre o consumo eram os mais produtivos para o Estado, uma vez que eram arrecadados sem grande oposição dos contribuintes. “A história de sucesso da tributação indireta” estava assim explicada pelos seus “principais argumentos de defesa e legitimação (...): produtividade, insensibilidade, universalidade”, “mas também por falta de alternativa” aos mesmos, como defendia Adam Smith (1776), “the state not knowing how to tax, directly and proportionably, the revenue of its subjects, endeavours to tax it indirectly by taxing their expence” (Vasques & Pereira, 2016, p. 26).

Atualmente, os impostos especiais de consumo recaem sobre as bebidas alcoólicas, o tabaco e os combustíveis, no entanto, nos primeiros anos de vida, esta tributação “dirigia-se preferencialmente aos consumos da novidade, da moda, do supérfluo: o tabaco, o chá, o gim e o rum, o café e o chocolate, os tecidos, o açúcar e as especiarias”, ou seja, recaía na altura sobre “os pequenos luxos do grande povo, produtos de consumo volumoso e valor comercial elevado, que sinalizavam a vanguarda do desenvolvimento económico e comercial”, o que constituía assim a base tributável mais produtiva de todas. Uma das razões para tal produtividade é a procura rígida ou pouco elástica da base tributável, como são pequenos luxos, o contribuinte está mais disposto a ir suportando o imposto, em vez de prescindir do seu consumo. Outra vantagem dos impostos sobre consumos específicos é o facto de a tributação dos mesmos permitir a concretização dos mais variados objetivos extrafiscais: “Tributavam-se os cães de estimação para preservar a saúde pública, o papel de jornal para calar a oposição, as armas de fogo para garantir a tranquilidade, uma ou outra mercadoria estrangeira para proteger a indústria nacional, os artigos da moda para castigar o luxo e a vaidade” (Vasques & Pereira, 2016, p. 27).

Em Portugal, concretamente, a história fiscal inaugura-se na crise de 1383-85, com um imposto geral sobre o consumo: as sisas gerais. Este imposto constituiu a primeira prestação permanente exigida em nome da nação e rapidamente se tornou a principal fonte de receita pública, representando três quartos da mesma, ao ano de 1402.

No entanto, com as descobertas portuguesas no início do século XV, os direitos aduaneiros e os monopólios fiscais roubaram o lugar às sisas gerais, uma vez que produziam uma receita superior e a mesma era angariada de forma mais simples, económica e com menos oposição por parte dos contribuintes. Até ao século XIX, o estanco constituía a peça decisiva das finanças portuguesas: em 1681, os direitos aduaneiros correspondiam a 35% da receita pública e o tabaco correspondia a 17%; em 1716, os direitos aduaneiros desciam para 32%, mas o tabaco aumentava para os 20%. Os impostos sobre consumos específicos ganhavam assim muita importância fazendo com que os sistemas tributários de Portugal, Rússia, França, Holanda e Inglaterra girassem em torno dos mesmos.

Na Era Liberal, eram quatro os princípios base da matéria tributária: igualdade, certeza, comodidade no pagamento e economia na cobrança. Ou seja, o imposto deve ser cobrado aos contribuintes na medida da capacidade de cada um, de forma certa e clara quanto ao momento, à forma e ao montante do pagamento, da forma mais conveniente para o contribuinte e de modo que não tire mais aos sujeitos passivos do que aquilo que dá ao Estado. O imposto tem a sua legitimidade no princípio de equivalência ou benefício porque os contribuintes devem pagar imposto na medida do que o estado lhes oferece (e conforme os frutos da civilização que consomem), logo o imposto é visto como o preço da civilização ou o preço da segurança oferecida à pessoa e bens da mesma. Assim, a igualdade tributária está em que todos paguem impostos na proporção dos bens que têm segurados, ou seja, “quando cada um fornecer uma parte da despesa na proporção da fortuna, que é protegida e assegurada pelo governo” (Borges, 1831, citado por Vasques & Pereira, 2016, p. 34).

Os impostos indiretos, mais especificamente os impostos sobre o consumo, eram assim os mais recomendados pela conceção liberal da justiça e igualdade tributária, uma vez que, dada a sua tendência universal e proporcional, colhiam a simpatia liberal. Uma vez que não se podiam abolir os impostos, por razões orçamentais, os impostos especiais de consumo pareciam ser a melhor solução, dada a sua comodidade. Na altura, já Adam Smith (1776, citado por Vasques & Pereira, 2016) sugeria o tabaco, o chá, o açúcar, o chocolate, e as bebidas alcoólicas. Tudo o resto, que tirava aos particulares sem nada dar ao estado, deveria ser extinto do sistema fiscal.

Já na Era Progressista, uma vez universais e proporcionais, era tempo de conquistar a progressividade do imposto. Na Declaração dos Direitos do Homem, escrita por Robespierre, aquando da Revolução Francesa de 92, estavam isentos de contribuir para os encargos públicos os cidadãos cujos rendimentos não excedessem o necessário à sua subsistência, devendo os mesmos ser suportados pelos restantes cidadãos, de forma progressiva e em conformidade com os bens de cada um. Discutia-se assim a progressividade e a função social do imposto, por vários nomes como Karl Marx, Émile de Girardin, Ferdinand Lassalle, Pierre-Joseph Proudhon e Eça de Queiroz:

“Anda às vezes uma lancha quarenta e oito horas sob a chuva, o vendaval e a neblina, na inclemência da água. (...) É necessário passar a noite no mar. Deitam a âncora e as redes, acendem uma lanterna, persignam-se e, sob a escuridão e a tormenta, embuçados nos gabões, encharcados, ali ficam no vasto mar escuro. Tudo isto para erguer as redes vazias, quantas vezes rotas! (...) Vir sobre estes homens o fisco, e tirar-lhes, por meio de uma conta de dividir, parte daquilo que eles ganham por meio de um risco de morrer, era excessivamente torpe, mesmo para portugueses! Os pescadores têm (...) um verdadeiro imposto: as grandes ondas que viram as lanchas” (Queiroz, 1872, citado por Vasques & Pereira, 2016, p. 39-40).

Aqui nascia também o princípio da capacidade contributiva, que permitia que cada um contribuísse conforme podia e recebesse conforme necessitava. E uma vez que o imposto já não era apenas uma transação entre o contribuinte e o Estado, mas sim um dever de contribuição para os encargos públicos, ainda que na medida das capacidades de cada um, fazia cada vez mais sentido apostar em impostos progressivos sobre o rendimento ou património, que permitissem medir com exatidão essas mesmas capacidades. Assim, os impostos sobre o consumo deveriam ser abolidos, pois mais não eram do que o meio de que a burguesia se servia para isentar de imposto o grande capital, transferindo para a classe operária o peso dos encargos públicos.

E se todos os impostos indiretos constituíam um instrumento da exploração burguesa, ainda piores eram os impostos especiais sobre consumos específicos. Já publicitava Eça de Queiroz contra o imposto do consumo:

“Que torna a vida cara até à miséria, que sobrecarrega os géneros de tal sorte que os pobres os não podem obter, que vai privar de carne, de vinho, populações inteiras, que vai pesar sobre o trabalho, porque o jornaleiro precisará empenhar-se para comer, que vai esmagar o pobre com fome, que vai tornar impossível o sustento das famílias, entregá-las à miséria, à vexação, à desgraça” (Queiroz, 1867, citado por Vasques & Pereira, 2016, p. 41)

Os únicos impostos que se admitiam, eram os impostos sobre consumos de luxo, como os relógios de ouro, os cães de caça e as *calèches*.

À entrada da Primeira Guerra Mundial, coexistiam assim três grandes impostos: o imposto sobre o rendimento pessoal, como principal; o imposto sobre o rendimento das sociedades; e por fim, o imposto geral sobre o consumo, puramente complementar aos restantes. Com a Segunda Guerra e a Depressão, estes três pilares foram instalados por todo o mundo industrializado, juntamente com a tributação seletiva dos consumos, esta última com muito pouca ou quase nenhuma força. Já na altura, a tributação seletiva do consumo reduzia-se aos impostos que hoje temos, sobre as bebidas alcoólicas, tabaco e combustíveis, ou seja, eram já verdadeiros impostos especiais de consumo. Este movimento de concentração pode ser observado se forem confrontados os orçamentos de estado do princípio (1900) e do meio do século (1950).

Já no final dos anos sessenta, Franco (1969, p. 20) esquematizava do seguinte modo a relação entre o desenvolvimento económico dos países e a estrutura do sistema fiscal:

“- nos países claramente subdesenvolvidos, o sistema fiscal é, ao menos nos seus efeitos, regressivo, predominando os impostos sobre o consumo corrente, que vão atingir as camadas sociais mais débeis;

- nos países intermediários, combinam-se impostos sobre o rendimento e sobre a despesa, em proporções variáveis, tende-se para uma mediana progressividade e surgem tímidos impostos sobre a fortuna;

- nos países altamente desenvolvidos, o sistema fiscal, onde tende a predominar o imposto sobre o rendimento, é fortemente progressivo”.

A estatística vinha a comprovar esta teoria, uma vez que no final dos anos sessenta, as *accises tradicionais* respondiam por 23.9% da receita fiscal do Paquistão, 24.2% da Serra Leoa ou 21% de El Salvador. Na Suécia essa parcela era de 13%, na Bélgica de 12% e na Holanda era apenas de 10%. No continente europeu, apenas em Itália e Grécia, estes impostos amparavam o estado, participando na receita fiscal em 24% e 22%, respetivamente (Cnossen, 1977, pp. 30-31)<sup>1</sup>. Instalava-se, assim, o argumento de que as *accises* constituíam apenas extras que se foram preservando simplesmente pela abundante receita que produzem.

---

<sup>1</sup> Estatísticas referentes aos anos de 1969-71.

Teorizado primeiro na Alemanha, nos anos 20, e posto depois em prática na França, em 1954, o IVA, um sistema inovador de crédito de imposto que permitia aos operadores económicos subtrair ao imposto liquidado nas vendas o imposto suportado nas compras, foi usado como modelo no processo de harmonização fiscal comunitária. Foi assim expandindo-se aos restantes Estados-Membros da CEE: na Dinamarca em 1967, na Alemanha no ano seguinte, em 1969 na Holanda, no Luxemburgo em 1970, na Bélgica em 1971, na Irlanda em 1972, em 1973 na Itália e no Reino Unido e no ano de 1986 em Portugal e Espanha. Passados alguns anos, estendia-se já aos quatro cantos do mundo. Com o crescimento do imposto sobre o valor acrescentado, chegados os anos 90, a tributação queria-se mais neutra, simples, legível e eficiente. Assim renascia a força da tributação indireta.

A relação definida outrora por Franco (1969) entre o desenvolvimento económico dos países e a estrutura do sistema fiscal, dava agora uma grande volta. Os países altamente desenvolvidos reduziam a progressividade dos impostos sobre o rendimento, convertendo-se à proporcionalidade da tributação indireta; nos países subdesenvolvidos, o comprovativo da modernidade já não estava no *personal income tax*, mas no imposto sobre o valor acrescentado. Para demonstrar esta nova relação, com base nas estatísticas de receitas da OCDE, no período de 1990 a 2020, a parcela da receita fiscal proveniente dos impostos sobre os rendimentos pessoais (1100) começou em 27,6% em 1990 e baixou para 24,1% em 2020 enquanto a parcela resultante do IVA (5111) aumentou de 17% para 20,2%, no mesmo período (*OECD Revenue Statistics*, 2023).<sup>2</sup>

A força dos impostos especiais de consumo verifica-se assim pela sua componente extrafiscal. Resumindo, da evolução destes impostos ao longo da era liberal e do século vinte, assistimos a um processo de concentração que culminou em duas ou três grandes *accises*, o qual foi contrariado nos anos noventa, com a introdução de novos impostos sobre o consumo, para todo e qualquer produto, alegando sempre fins extrafiscais. Foi seguindo essa tendência que se procedeu à reforma da tributação automóvel em Portugal, de forma a controlar as emissões poluentes dos automóveis, e que se introduziu um tributo ambiental sobre os sacos plásticos, para evitar o seu uso (Lei n.º 22-A/2007, de 29 de

---

<sup>2</sup> Tabelas 3.8. e 3.14.

junho e Lei n.º 82-D/2014 de 31 de dezembro). E é devido especialmente a estas razões extrafiscais que os impostos especiais de consumo estão na frente do sistema fiscal.

## **2.2. As características dos IEC**

Com a história descrita no subcapítulo anterior, é perceptível a dupla aptidão das *accises*: “a aptidão para angariar receita, isolando os bens e serviços com maior potencial financeiro” e “a aptidão para concretizar objetivos de natureza extrafiscal, atingindo com precisão os consumos que por razões várias se pretende desencorajar” (Vasques & Pereira, 2016, p. 53). E são várias as qualidades destes impostos que os tornam tão produtivos, uma vez que é possível escolher, de acordo com a estrutura económica e social de cada país, os consumos de procura mais rígida, ou seja, os que geram menos resistência por parte dos contribuintes e que acarretam menos custos administrativos.

Foram estes os critérios orientadores desde sempre para definir os produtos que seriam alvo dos impostos especiais de consumo. Um dos primeiros foi o sal, um produto imprescindível na conservação dos alimentos e seguiram-se as aguardentes, os cereais, o pescado, o tabaco, os panos e as especiarias, tudo produtos elementares necessários no dia-a-dia. Os mesmos critérios estiveram na base do programa de harmonização comunitária, que é descrito no próximo subcapítulo. Consumos de base larga e procura rígida, com potencial financeiro elevado, fizeram escolher os impostos sobre combustíveis, o tabaco e as bebidas alcoólicas como os melhores para harmonizar ao nível da Comunidade.

Atualmente, o imposto é definido como não tendo um carácter sancionatório. No entanto, e contrariando a própria definição, os impostos especiais de consumo podem sim ser vistos como sancionatórios, uma vez que a principal aplicação extrafiscal é a repressão dos consumos. Como afirmava Mill (1859, p. 176-177):

“Tributar as bebidas espirituosas com o único fim de tornar a sua aquisição mais difícil é uma medida que só no grau dos seus efeitos difere da sua completa proibição (...) Todo o aumento de custo importa uma proibição para aqueles cujos meios não chegam ao preço aumentado; e para aqueles que podem chegar a esse preço, é uma penalidade que se lhes impõe por satisfazerem um gosto particular”.

Até as *accises* do sistema fiscal moderno têm esta aplicação: a tributação do tabaco e das bebidas alcoólicas é repressora por razões de saúde pública e a tributação dos automóveis

e dos combustíveis por razões ambientais. Em Portugal, estas tributações servem também para alterar os padrões de comportamento dos contribuintes, obedecendo ao princípio de equivalência previsto no artigo 2.º do CIEC, “procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”. Ou seja, cada um paga o preço do que consome, conforme o benefício que tem e o encargo que imputa ao estado. Enquanto assim for, está a ser cumprido o princípio da equivalência, mas, se for exigido mais do que o custo social que o contribuinte provoca, já há uma intenção contra motivadora, proibitória ou mesmo de estrangulamento.

Isso explica também o facto de os impostos especiais de consumo terem custos políticos diminutos. Uma vez que eles servem para onerar os custos provocados pelos contribuintes, isso legitima a sobre tributação, porque os contribuintes acabam por ser silenciados pela culpa. Assim, uma das maiores virtudes dos impostos especiais de consumo é o facto de serem impostos insensíveis aos contribuintes. Isso deve-se ao facto de o contribuinte desconhecer a carga tributária que suporta, porque ao contrário do IVA, a estrutura das taxas das *accises* é muito complexa e também porque, sendo impostos seletivos, não suscitam uma oposição generalizada, mas sim uma oposição por parte das minorias que sofrem essa tributação. Outro aspeto que legitima o imposto é o facto de as receitas serem consignadas, o que transmite aos contribuintes uma ideia de estarem a praticar o bem, apesar de lhes ser tributado o mal. As receitas dos impostos sobre os combustíveis são consignadas à reparação das estradas, as receitas dos impostos sobre o tabaco à prevenção do cancro e as receitas dos impostos sobre as bebidas alcoólicas à segurança rodoviária (Ministério das Finanças, 1998).

Outro ponto positivo das *accises*, são os diminutos custos de administração. Isto acontece porque, como veremos no próximo capítulo, a liquidação destes impostos ocorre no topo do circuito económico e é limitada no número de operadores. No Relatório da Comissão para a Reorganização dos Serviços Aduaneiros de 1998 afirmava-se que os impostos gerais de consumo são “impostos que geram receitas elevadas e necessitam de estruturas administrativas de controlo relativamente reduzidas, nomeadamente o imposto sobre os tabacos e o imposto sobre os produtos petrolíferos, dado o pequeno número de operadores e de entrepostos fiscais” (Ministério das Finanças, 1998, p. 206). Na Grã-Bretanha, os custos de administração, no período de 1986-87, foram de 1,53% da receita quanto ao imposto pessoal de rendimentos, imposto sobre os rendimentos de capital e contribuições

para a segurança social; de 1,03% quanto ao IVA; de 0,85% quando ao imposto de selo, ao imposto automóvel e aos impostos sobre o jogo; de 0,52% quanto ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas; de 0,25% quanto às *accises* sobre as bebidas alcoólicas, o tabaco e os óleos minerais; e de 0,12% quanto ao imposto sobre a exploração do petróleo (Godwin, 1995).

A par do princípio de equivalência, os impostos especiais de consumo ganham legitimidade também no princípio da igualdade tributária, como qualquer outro imposto. Este princípio consiste em que todos sofram o imposto, sem privilégio ou exceção, uniformemente. Ou seja, exige que se trate de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é diferente, na medida certa da diferença. No apuramento dessa igualdade e dessa diferença são utilizadas duas expressões fundamentais: o próprio princípio da equivalência e o princípio da capacidade contributiva. Na prática, aqueles que têm igual capacidade contributiva sofrem igual imposto e os que apresentam capacidade contributiva diferente sofrem imposto diferente; os que recebem da comunidade igual benefício ou imputam o mesmo encargo, sofrem imposto igual, e os que recebem benefícios diferentes ou imputam encargos diferentes, sofrem imposto diferente.

A repartição do imposto segundo o princípio da capacidade contributiva exige assim que os encargos lançados façam refletir a capacidade de cada um de contribuir. No entanto, não se deve ter em conta a força económica potencial do contribuinte e sim a sua condição económica efetiva, a sua capacidade contributiva real. Caso contrário, estar-se-iam a tributar os rendimentos por mera presunção, rendimentos que não existem ainda. Por isso, a tributação pelo princípio da capacidade contributiva resulta na proibição dos impostos que não incidam sobre manifestações de riqueza, aqueles que vão buscar receita onde ela não existe. E apesar de os atos de consumo revelarem capacidade de pagar imposto, a aplicação deste princípio não se faz de forma tão fácil nos impostos indiretos, como noutros impostos. Foi o próprio legislador português que reconheceu isso, no preâmbulo do primeiro diploma que regia os IEC (Decreto-Lei n.º 566/1999 de 22 de dezembro), classificando-os como “assentes num princípio legitimador distinto do da capacidade contributiva, um princípio de equivalência ou benefício”. Os impostos especiais de consumo já não se podem classificar então como tributos unilaterais, porque são agora um meio termo entre taxa e imposto, uma troca entre o estado e grupos de pessoas que se presumem causadoras de custos, que são compensados através de um pagamento em conformidade com o mesmo.

Assim, a vertente do princípio de igualdade tributária aplicável aos impostos especiais de consumo é o princípio da equivalência. Tal como os tributos públicos, as *accises* não são mais do que o preço de uma transação social entre o contribuinte e os poderes públicos, na qual o valor do tributo se deve limitar ao valor dos serviços solicitados e os serviços devem limitar-se ao que os contribuintes estejam dispostos a financiar. Um dos principais problemas técnicos na aplicação do princípio da equivalência na tributação dos impostos especiais de consumo é, portanto, o cálculo do custo ou do benefício e o ajustamento a esses valores. Para contornar essa dificuldade, o Código do IUC (Lei n.º 22-A/2007 de 29 de junho), por exemplo, tem como elementos fundamentais na fixação de taxa, a cilindrada e o nível de emissões de dióxido de carbono (dos veículos ligeiros), o peso bruto, número de eixos, tipo de suspensão e antiguidade (dos veículos pesados), de forma a determinar a capacidade contaminante de cada veículo e praticar uma tributação mais justa. O uso de uma taxa específica é mais adequado nestes casos, no entanto, o mais importante, é fazer resultar um encargo tributário equivalente ao custo público produzido pelo consumo do bem tributável.

Em relação às características dos impostos especiais de consumo, importa ainda salientar o efeito que a introdução dos mesmos causou na economia. São essencialmente três os efeitos: o efeito-rendimento; o efeito-preço; o efeito-substituição. O efeito-rendimento do imposto prende-se com a diminuição do rendimento disponível dos contribuintes por terem de suportar a carga fiscal e conseqüente decadência da procura pelo bem que o fez gastar mais. No entanto, a única solução do contribuinte não é apenas aceitar o encargo tributário, o contribuinte pode compensar o imposto reconstruindo a sua riqueza de alguma forma. Ao longo dos séculos dezoito e dezanove, a ideia da compensação era então utilizada como argumento de legitimação dos impostos sobre o consumo, a cerveja, o vinho ou o tabaco eram tributados de forma a estimular a produtividade das classes mais pobres no trabalho.

O efeito-preço traduz-se na incorporação do imposto no preço do bem tributado e o que acontece frequentemente nos impostos especiais de consumo é o encargo tributário ser repercutido no contribuinte (em vez de no vendedor), quando se dá um aumento do preço. Essa repercussão depende, no entanto, da elasticidade da oferta e da procura. Como já foi mencionado anteriormente, os consumos do álcool, do tabaco, dos automóveis e dos combustíveis constituem hábitos dos quais a população não consegue prescindir com facilidade, tornando-os consumos de procura rígida, assim, confirma-se a repercussão do

imposto no contribuinte, uma vez que, qualquer que seja o aumento do preço, o contribuinte vai sempre tentar acompanhá-lo, antes de mitigar o consumo. A repercussão do imposto, acaba assim, por ser vista como mais uma variável fundamental na legitimação do mesmo, uma vez que os impostos especiais de consumo têm como finalidade fazer o contribuinte pagar pelo custo social das suas escolhas, faz todo o sentido que o encargo tributário seja para ele transferido.

O efeito-substituição consiste na subtração do contribuinte ao peso do imposto pela renúncia ao próprio *facto* tributário. Este comportamento é designado *elisão fiscal*. A história das *accises* tem sido feita de perseguição e fuga: “sobre tributa-se o *whisky*, e o contribuinte refugia-se no *gin*; sobre tributa-se o *gin* e o contribuinte foge para a cerveja; sobre tributa-se então a cerveja e o contribuinte converte-se ao chá. Para mais tarde se tributar o chá e o contribuinte retornar às bebidas alcoólicas” (Vasques & Pereira, 2016, p. 109). Existe, no entanto, uma relação inversa, já há muito conhecida, entre a taxa do imposto e a receita tributária. Já em 1728, Jonathan Swift, apontava que as taxas redobradas dos direitos aduaneiros sobre o vinho e as sedas tinham resultado numa diminuição da receita fiscal, ao desencorajar o consumo desses bens (Swift, 1765, citado por Vasques & Pereira, 2016). Mais tarde, em nome do economista norte-americano Arthur Laffer, foi criada uma representação gráfica designada *curva de Laffer*. Ele observou que a receita gerada pelo imposto é nula quando a taxa é zero e quando a taxa é 100%, e aumentando a taxa a partir do zero há um aumento da receita, mas apenas até certo ponto. Após o aumento da taxa absorver uma boa parte da riqueza dos contribuintes, é atingido o ponto de resistência, a partir do qual o contribuinte não consegue mais suportar o imposto e isso resulta na substituição, levando a uma quebra da receita. Fica então o paradoxo: a descida da taxa pode fazer aumentar a receita do imposto. Cabe ao legislador fazer ajustes e descobrir a taxa ótima para o imposto gerar um nível interessante de receita.

O efeito-substituição traz ainda um encargo excedente ao contribuinte, que consiste no sacrifício das suas preferências individuais. Este é um encargo para o contribuinte que não constitui receita para o estado, tratando-se de uma *tara* perdida. Assim, para além de descobrir a taxa ótima, o legislador deve também conseguir minimizar o encargo excedente. Justifica-se assim a escolha dos consumos de maior rigidez para esta tributação, por serem consumos onde o efeito-substituição não se nota tanto.

Foi então com base neste conjunto de características e particularidades dos impostos especiais de consumo que decorreu o processo de harmonização a nível comunitário, que é a seguir descrito.

### **2.3. A harmonização dos IEC**

O processo de harmonização dos IEC na União Europeia foi um pouco turbulento. Desde a instituição da Comunidade Económica Europeia em 1957, que ficou prevista no artigo 99.º do Tratado de Roma uma necessidade de harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, dos impostos sobre consumos específicos e de outros impostos indiretos, no interesse do mercado comum. Posteriormente, o Relatório Neumark sugeria eliminar as *accises* que não fossem exigidas em todos os Estados-Membros e que não tivessem peso orçamental relevante e em relação às restantes, ora se propunha a integração do imposto no IVA, ora se propunha a devida harmonização. No entanto, essa harmonização comunitária decorria muito lentamente, em grande parte, por medo de perda da receita elevada produzida pela *accises*.

Eram alguns os pontos a definir: que impostos seriam harmonizados, qual a estrutura de cada um e as respetivas taxas. Apenas em 1966/67 se acordaria na harmonização da tributação do álcool, do tabaco, do açúcar e dos óleos minerais, ficando a tributação do vinho, da cerveja, do café e do chá em aberto. Os critérios de seleção foram fixados em março de 1970 pela Comissão, indicando a harmonização apenas dos impostos capazes de produzir uma receita significativa e impostos sobre bens de consumo popular, excluindo os de primeira necessidade ou os utilizados no processo de transformação (açúcar, café e chá).

Surgiu assim o Pacote de 1972, com base nas primeiras propostas de diretiva dirigidas à harmonização dos impostos especiais de consumo apresentadas em outubro de 1970 pela Comissão. Estas propostas, embora invocassem a livre concorrência e a eliminação das fronteiras internas e definissem os impostos a harmonizar e a sua estrutura, fugiam ao problema da fixação das taxas e não foram assim aprovadas pelo Conselho (embora estejam na origem do regime comunitário atual). Segundo Vasques e Pereira (2016, p. 119), “tratava-se de um conjunto de textos produzido talvez sem o consenso e empenho político bastante e confrontado com uma crise económica importante, que impunha especial cautela na reforma dos sistemas fiscais europeus, a crise de 1973” e eram ainda

“textos com deficiências técnicas graves: a delimitação da incidência objetiva não é feita com rigor nem pelo mesmo método em todas as *accises* harmonizadas; o respetivo facto gerador varia de imposto para imposto, nem sempre se autonomizando o conceito de exigibilidade; a renúncia à fixação das taxas torna os textos largamente irrelevantes na construção do mercado interno”.

Ainda antes do Pacote de 1972, em dezembro de 1970, surgiu uma proposta de diretiva que procurava harmonizar as taxas específicas incidentes sobre os combustíveis. Apesar do longo período de adaptação previsto, até janeiro de 1976, a crise do petróleo de 1973 fez com que a proposta não fosse adotada pelo Conselho, por razões ligadas à política energética e de transportes dos Estados-Membros. Por outro lado, a tributação do tabaco, veio a ser um exemplo de sucesso no processo de harmonização comunitária. Apesar das várias divergências entre Estados-Membros na delimitação dos produtos tributáveis e na estrutura das taxas aplicáveis aos cigarros, esta tributação teve a sua primeira proposta de regulamento em 1967. A Bélgica, a França, a Itália, o Luxemburgo e a Holanda queriam estabelecer uma taxa integral ou maioritariamente *ad valorem*, enquanto a Alemanha queria uma taxa *ad rem*, o que resultou na adoção de um imposto de estrutura mista que viria a ser consagrado na Diretiva n.º 72/464/CEE, do Conselho, de 19 de dezembro de 1972. No entanto, até ao surgimento da Diretiva n.º 79/32/CEE, do Conselho, de 18 de dezembro de 1978, segunda diretiva sobre a harmonização dos impostos sobre o tabaco, que definiu os produtos sujeitos a imposto sobre o tabaco, a primeira diretiva ainda não tinha sido implementada.

Em suma, o progresso na harmonização positiva foi quase nulo, desde a constituição da CEE até à publicação do Livro Branco, com a maioria das propostas a não serem sequer aprovadas e, quando o eram, acabavam por não ser executadas. Assim, no seguimento da rejeição do Pacote de 1972 e sucessiva falha no processo de harmonização positiva, foi o antigo artigo 95.º do Tratado de Roma que, durante os anos setenta e oitenta serviu de orientação da harmonização das *accises*, tendo como base a exploração dos conceitos de imposição interna, imposição discriminatória, produtos similares, produtos concorrentes e efeito protetor.

Tal como estatui o atual artigo 110.º do TFUE: “Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou

indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.”

Distinguiam-se assim dois programas de harmonização distintos: este anterior artigo 95.º (antigo artigo 90.º do Tratado CE e atual artigo 110.º do TFUE) impunha aos Estados-Membros a obrigação negativa de não discriminarem os produtos em função da sua origem; o artigo 113.º do TFUE (antigo artigo 93.º do Tratado CE) impunha a obrigação positiva de harmonizarem os próprios sistemas fiscais.

Em 1985, foi com a apresentação do Livro Branco do Mercado Interno que arrancou uma nova tentativa de harmonização comunitária dos impostos especiais de consumo. Uma vez que os Estados-Membros se tinham comprometido com a concretização do mercado interno até ao final de 1992<sup>3</sup>, o processo teria de ser célere e em várias direções. A ideia era travar o alargamento dos impostos não-harmonizados e depois eliminá-los, e simultaneamente, harmonizar a estrutura dos impostos sobre as bebidas alcoólicas, sobre o tabaco e sobre os óleos minerais e as respetivas taxas e criar um sistema comum de depositários autorizados.

Foi assim que surgiu, em agosto de 1987, um novo pacote de propostas dirigidas à harmonização dos impostos especiais de consumo, apresentado por Lord Cockfield<sup>4</sup>. O Pacote Cockfield tinha como objetivos fazer da Comunidade um único espaço fiscal em matéria de impostos especiais de consumo e unificar a estrutura e as taxas destes impostos, até ao final de 1992. Este conjunto de propostas, foi, no entanto, rejeitado pelos Estados-Membros, por exigir uma convergência rápida para taxas comuns e não dar muita margem de flutuação.

Em dezembro de 1990, a Comissão apresenta um novo pacote de propostas – Pacote Scrivener<sup>5</sup> – que deu origem ao que é hoje o sistema comunitários dos impostos especiais de consumo. Estas propostas, que deram flexibilidade aos 12 Estados-Membros, dividiram-se em uma diretiva horizontal, que fixava o regime geral, três diretivas

---

<sup>3</sup> Data fixada pelo artigo 8.º-A do Tratado de Roma, introduzido pelo Ato Único Europeu e aprovado em fevereiro de 1986.

<sup>4</sup> Vice-Presidente da Comissão e Comissário responsável pela pasta do Mercado Interno, Fiscalidade e Alfândegas.

<sup>5</sup> Em referência a Christiane Scrivener, Comissária Europeia para a Fiscalidade, Alfândegas e Consumo.

“estruturais”, que definiam a estrutura de cada imposto harmonizado e quatro diretivas que estabeleciam as taxas.

Como afirmam Caneira e Afonso (1996), a proposta da Comissão era agora abolir os controlos aduaneiros, e não abolir as fronteiras fiscais, harmonizando a carga tributária sobre os consumos. E ficaram assim definidas a Diretiva n.º 92/12/CEE de 25 de fevereiro de 1992 (diretiva horizontal) e as Diretivas n.º 92/78/CEE a 92/84/CEE, todas de 19 de outubro de 1992, referentes à estrutura e taxas do IABA, IT e Imposto sobre os óleos minerais, que são apresentadas na Tabela 2.1.

**Tabela 2.1**

*Diretivas do Pacote Scrivener*

Diretiva n.º 92/12	Diretiva Horizontal
Diretiva n.º 92/78	Estrutura dos impostos sobre tabacos manufacturados
Diretiva n.º 92/79	Tributação dos cigarros
Diretiva n.º 92/80	Tributação do tabaco
Diretiva n.º 92/81	Estrutura do imposto sobre óleos minerais
Diretiva n.º 92/82	Taxas do imposto sobre óleos minerais
Diretiva n.º 92/83	Estrutura dos impostos sobre álcool e bebidas alcoólicas
Diretiva n.º 92/84	Taxas dos impostos sobre álcool e bebidas alcoólicas

Adaptado de Vasques & Pereira (2016, p. 126-128)

O conjunto destas diretivas do Pacote Scrivener, transpostas para o direito interno de cada Estado-Membro, viria a ser a base da disciplina comunitária das *accises*. Daí em diante, o processo de harmonização não parou e, em 2003, foi aprovada uma nova diretiva que veio alargar a incidência do imposto sobre os óleos minerais, a produtos como a eletricidade, reforçando a componente ambiental destes impostos. Esta Diretiva n.º 2003/96/CE, de 27 de outubro, condensou a estrutura e taxas dos impostos sobre produtos energéticos e eletricidade. A Diretiva Horizontal foi substituída pela Diretiva n.º 2008/118/UE, de 16 de dezembro, onde foi revisto o enquadramento geral dos impostos especiais de consumo no que diz respeito à incidência subjetiva e objetiva, regras de

isenção, condições de exigibilidade e regras aplicáveis à circulação dos produtos tributáveis. Também o IT foi revisto, com a condensação da estrutura e taxas dos impostos sobre tabacos manufacturados na Diretiva n.º 2011/64/UE, de 21 de junho, com o intuito de reforçar a ligação destes impostos aos objetivos da proteção da saúde pública. A Tabela 2.2 sintetiza as atuais diretivas em matéria de IEC.

**Tabela 2.2**  
*Diretivas atuais em matéria de IEC*

Diretiva n.º 92/83	Estrutura dos impostos sobre álcool e bebidas alcoólicas
Diretiva n.º 92/84	Taxas dos impostos sobre álcool e bebidas alcoólicas
Diretiva n.º 2003/96	Estrutura e taxas dos impostos sobre produtos energéticos e eletricidade
Diretiva n.º 2008/118	Diretiva Horizontal
Diretiva n.º 2011/64	Estrutura e taxas dos impostos sobre tabacos manufacturados

Adaptado de Vasques & Pereira (2016, p. 131)

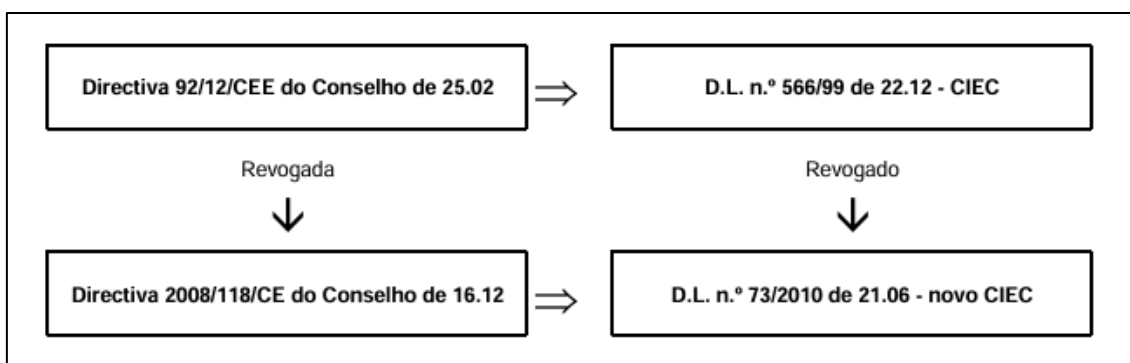
E foram as Diretivas apresentadas na Tabela 2.2 que, ao serem transpostas para a ordem jurídica interna de Portugal, deram origem em 2010 ao atual Código dos Impostos Especiais de Consumo, cuja apresentação será realizada no capítulo seguinte.

### Capítulo III – O atual Código dos Impostos Especiais de Consumo

O primeiro diploma, aprovado pela Lei do Orçamento do Estado para 1999, aglomerava em si os materiais legislativos e as normas avulso que se encontravam em vigor, no sentido de harmonizar os diversos regimes entre si com a Lei Geral Tributária e com as diretivas europeias. Esse diploma foi o resultado da transposição da Diretiva n.º 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro, para a legislação portuguesa.

Surgiu depois o atual Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), que seria aprovado por meio do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, “revogando o atual regime aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro”, no sentido de “transpor para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 25 de fevereiro” (n.º 2 do artigo n.º 1 do CIEC). Na figura seguinte, é possível ver as mudanças que ocorreram e que foram agora mencionadas.

**Figura 3.1**  
*Origem do Código dos Impostos Especiais de Consumo*



Fonseca (2012, p. 19)

O principal objetivo das alterações para o novo CIEC era assegurar uma maior simplificação e desburocratização dos procedimentos aplicáveis, que foram conseguidas através da clarificação das regras de tributação e da efetiva simplificação das normas e procedimentos relativos ao acompanhamento da circulação dos produtos sujeitos a IEC bem como a nível da autorização dos entrepostos fiscais. Algumas das principais diferenças entre o antigo Código e o atual são a adoção do sistema informatizado dos movimentos e dos controlos dos produtos sujeitos a IEC (EMCS - *Excise Movement and Control System*), a eliminação do suporte em papel e simplificação das formalidades necessária ao controlo do imposto, a clarificação e introdução de novos conceitos, o

aperfeiçoamento das regras do reembolso, a definição de novas figuras estatutárias, a distinção entre os vários tipos de circulação dos produtos, a clarificação das situações onde o imposto não é exigível, a maior flexibilização do regime das garantias e em especial para cada imposto (IABA, ISP e IT) a simplificação das regras de tributação.

Uma das principais falhas no novo Código dos IEC, na sua versão inicial, de 2010, foi a omissão da tributação da eletricidade. Com a aprovação da Diretiva 2003/96/CE, de 27 de outubro, a eletricidade ficou sujeita a imposto e, embora Portugal tenha beneficiado de uma derrogação prevista no número 7 do artigo 18.º da Diretiva, as isenções do nível de tributação da eletricidade apenas podiam ser aplicadas até 1 de janeiro de 2010. Neste novo Código, não ficou, no entanto, prevista a tributação da eletricidade, ficando assim Portugal na situação indesejável de incumprimento do direito comunitário. Esta falha foi posteriormente colmatada numa das alterações ao Decreto-Lei n.º 73/2010, que será apresentada no próximo capítulo.

As alterações que ocorreram do primeiro para o segundo Código, não sendo assim tantas quanto as que se fazia prever, poderiam ter sido resolvidas através da republicação do texto do anterior Código, em anexo ao diploma que transpusesse a Diretiva 2008/118/CE.

O atual CIEC, assim como o anterior, incide sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e energéticos e os tabacos manufacturados. Em termos estruturais, não houve também qualquer alteração em relação ao anterior, pelo que o Código se encontra dividido em duas partes: uma parte geral e uma parte especial. Apenas por esta estrutura, percebe-se que a codificação é realista e própria, porque é necessário articular as regras específicas de cada imposto com as disposições gerais de base do Código para ficar a conhecer o respetivo regime.

Os impostos especiais de consumo, têm um modo de funcionamento muito particular, o que os distingue dos restantes impostos indiretos, designadamente do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Os IEC funcionam no regime da suspensão do imposto, ou seja, os produtos sujeitos a este imposto podem circular na União Europeia e no interior dos Estados-Membros livres de encargos, e só é exigido o imposto quando os mesmos são introduzidos no consumo. Significa, portanto, que entre o momento do facto gerador do imposto, quando os produtos são produzidos ou importados, e o momento da sua exigibilidade, o imposto está suspenso.

Este regime é uma vantagem para o produtor e para o vendedor dos produtos, permitindo que o imposto seja pago apenas quando a mercadoria entra no consumo, mas por outro lado, há um maior risco associado de o imposto não chegar a ser pago. A livre circulação de bens na União Europeia, aliada com o efeito suspensivo da exigibilidade do imposto, as taxas elevadas e a eliminação dos controlos fiscais nas fronteiras internas, potenciam o risco de fuga e evasão fiscal. Assim, para diminuir esse risco, o legislador estabeleceu medidas cautelares e condicionalismos importantes, como é o caso da restrição do número de operadores económicos que podem produzir ou transacionar os produtos em suspensão de imposto. Apenas podem participar na circulação em regime de suspensão os operadores económicos autorizados pelas autoridades aduaneiras competentes, mediante satisfação de algumas condições e deve existir uma relação de confiança entre operadores e a administração aduaneira como pressuposto de um bom funcionamento deste regime.

O regime de suspensão é de tal forma importante, que a estrutura do Código dos IEC é maioritariamente explicada pelo mesmo. As condições de acesso aos estatutos de depositários e destinatários e as obrigações associadas foram, rigorosamente, disciplinadas devido ao benefício da suspensão do qual gozam; as garantias exigidas dos agentes económicos para assegurar um certo montante de receita fiscal devem-se ao grande risco de fraude e extravio das mercadorias sujeitas a imposto; foram também fixadas as perdas consideradas admissíveis no curso normal da produção e comércio dos bens e o modo como estas mercadorias devem circular na União Europeia e como proceder à devida identificação, acompanhamento e fiscalização das mesmas.

Embora não seja o principal objetivo deste trabalho, cada parte do Código será de seguida vagamente abordada, apenas para fazer uma contextualização que servirá de base para o assunto que se trata no próximo capítulo.

### **3.1. Parte geral do atual CIEC**

A primeira parte do Código, que compreende disposições aplicáveis a todos os impostos especiais de consumo, representa essencialmente as matérias que são disciplinadas pela Diretiva Horizontal e encontra-se dividida em sete capítulos diferentes, sendo eles: princípios e regras gerais; liquidação, pagamento e reembolso do imposto; produção, transformação e armazenagem em regime de suspensão; circulação em regime de

suspensão; perdas e inutilização; garantias; circulação e tributação após a introdução no consumo.

Ao longo desta parte do Código são apresentados conceitos e definições necessários para uma melhor compreensão e aplicação dos IEC, como por exemplo, as situações de exigibilidade do imposto, a identificação do sujeito passivo e o momento da introdução no consumo; as regras sobre a liquidação; o pagamento do imposto e algumas das modalidades de reembolso (*p.e.*, o reembolso por inutilização e perda irreparável); as figuras estatutárias existentes (*p.e.*, o destinatário registado, o destinatário registado temporário e o expedidor registado); a distinção entre entrepostos fiscais de produção e armazenagem; a distinção entre a circulação em regime de suspensão de imposto da circulação com imposto pago noutra Estado-Membro; a definição das regras relativas às provas alternativas para o apuramento do regime de circulação; a apresentação das situações, causas e limites relativamente aos quais o imposto não é exigível e os procedimentos em situação de perdas tributáveis; são apontadas, com flexibilidade e ponderação, as garantias necessárias e são ainda explicadas as fases de circulação e tributação após a introdução no consumo.

### **3.2. Parte especial do Atual CIEC**

Na segunda parte do Código, concretizam-se as diretivas em vigor que respeitam a cada um dos impostos e divide-se em apenas quatro capítulos, sendo um por cada imposto, e um último capítulo de disposições finais. Os capítulos referentes a cada imposto serão de seguida brevemente analisados.

#### **3.2.1. Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes**

Nesta parte especial do Código que rege o IABA, há uma distinção entre álcool e bebidas alcoólicas e bebidas não alcoólicas. Na primeira secção (álcool e bebidas alcoólicas) são definidas a incidência e as isenções do imposto, as taxas do imposto por tipo de produto (cerveja, vinho, espumantes, bebidas espirituosas, etc.) e também as taxas do imposto previstas para as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores; são apresentadas as regras de controlo que condicionam as pequenas destilarias, cervejeiras e produções de vinho, a desnaturação do álcool e a armazenagem e são mencionados, ainda, os processos de

circulação, certificação, selagem e venda destes produtos. Na secção das bebidas não alcoólicas é igualmente definida a incidência, as isenções e as taxas do imposto e são apresentados os processos de produção e armazenagem, circulação e selagem dos produtos.

### **3.2.2. Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos**

No segundo capítulo da parte especial do CIEC, disciplina-se sobre o ISP. A estrutura da apresentação deste imposto no Código não difere muito da estrutura do IABA, sendo definida a incidência, as isenções, incluindo algumas específicas para os biocombustíveis e gases de origem renovável, a base tributável e as taxas para os vários produtos, com o fator de adicionamento sobre as emissões de dióxido de carbono e algumas reduções e ainda as taxas praticadas nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores; é clarificada a possibilidade de reembolso parcial para gasóleo e gás profissional; e são apresentados os processos de produção, comercialização, circulação e armazenagem dos produtos petrolíferos e energéticos.

### **3.2.3. Imposto sobre o tabaco**

Quanto ao imposto sobre o tabaco, a estrutura é mais uma vez idêntica, uma vez que é definida a incidência, as isenções e as taxas do imposto por tipo de produto (cigarros, tabaco aquecido, charutos e cigarrilhas, tabaco de fumar e mascar, rapé, tabaco para cachimbo de água e líquido contendo nicotina) e ainda as taxas do imposto previstas para as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores; são definidas regras especiais de introdução no consumo e produção e as condições de comercialização, embalagem, selagem e armazenagem dos produtos.

## **Capítulo IV – Alterações fulcrais ao CIEC e ao RGIT**

Neste capítulo será finalmente abordado o principal objetivo deste trabalho: proceder a uma análise da evolução temporal do atual CIEC, dando conta das alterações mais relevantes que ocorreram, desde o início da sua vigência.

Ao longo dos anos, desde que entrou em vigor em 2010, este diploma foi alvo de várias modificações, consoante o panorama económico, ambiental, social e político em Portugal, mas nunca desrespeitando os imperativos comunitários, nomeadamente, as Diretivas que deram origem ao Código e que limitam um pouco a criatividade e liberdade do legislador. Maioritariamente, estas alterações resultaram das Leis que aprovaram os vários Orçamentos do Estado. As alterações mais recorrentes, e que se verificaram em todas as situações, foram nas taxas definidas para cada imposto, visto que nessa matéria, o legislador tem liberdade para fixar as taxas que bem entender. Por essa razão, estas alterações das taxas não serão elencadas posteriormente, sendo apenas feita agora uma análise geral.

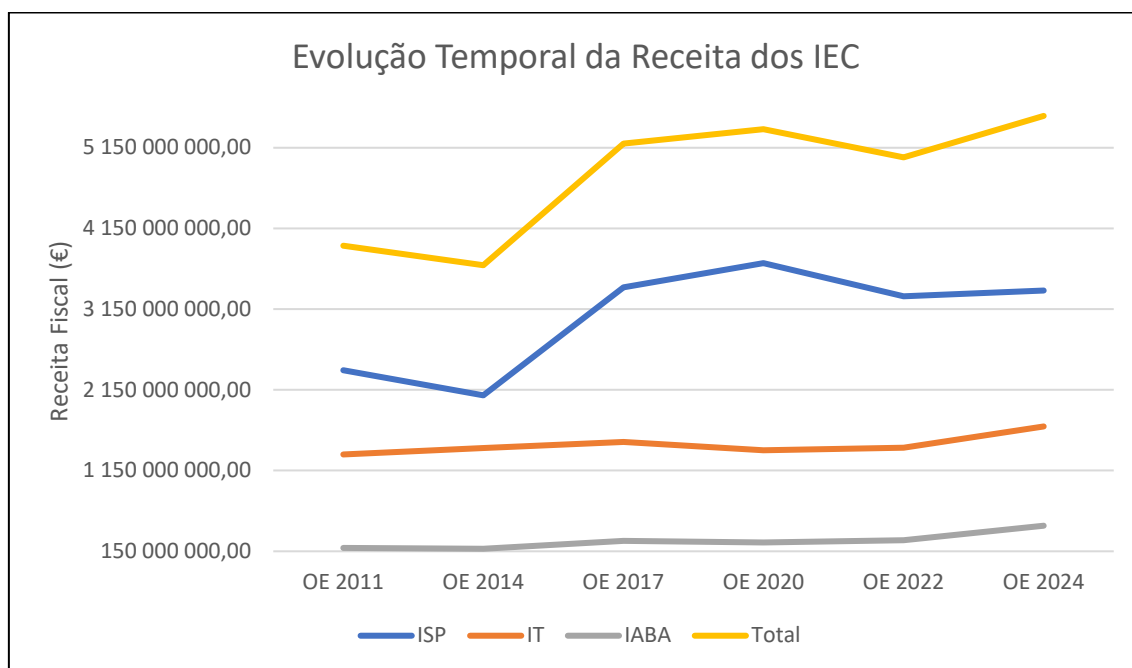
Os impostos especiais de consumo são uma excelente solução arranjada pelo Governo para fugir à pressão social que é feita contra os impostos sobre o rendimento e sobre o património. O Governo viu nos IEC uma forma de compensar a receita que não está a ser gerada pelos impostos diretos, que são alvo de contestação por parte da sociedade, uma vez que afetam diretamente os sujeitos passivos. Assim, através do aumento das taxas dos IEC, prática menos percebida pelos consumidores, consegue-se compensar a receita que não é gerada através do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS) e do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), por exemplo. Por outro lado, a tributação especial de determinados consumos considerados “nocivos” obedece, como já foi dito, ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos sociais que eles causam no domínio do ambiente e da saúde pública, de forma a atingir a igualdade tributária. E esta prossecução de objetivos extrafiscais aliada com a pouca resistência social (por serem bens tidos como não essenciais e por o imposto estar “diluído” no preço final que os consumidores pagam) justifica a elevada carga tributária que incide sobre os produtos. A necessidade de fazer refletir o valor da inflação previsto pelo Estado para o ano seguinte, constitui mais uma razão para a recorrente atualização das taxas destes impostos. Embora o constante agravamento das taxas destes impostos possa levar a um “estrangulamento” dos setores de atividade afetados, tendo como

consequência a diminuição da receita fiscal e potenciando a evasão fiscal, todos estes fatores legitimam a carga que estes impostos carregam.

Para demonstrar esta possível relação entre o agravamento das taxas e a diminuição da receita fiscal, é apresentado na Figura 4.1 com a evolução da receita fiscal advinda dos IEC desde a entrada em vigor do atual Código, cujos dados foram retirados dos mapas das Leis do Orçamento do Estado dos anos identificados.

**Figura 4.1**

*Evolução temporal das receitas dos IEC desde a entrada em vigor do novo Código*



Através da análise à Figura 4.1 é possível verificar que o ISP é o imposto que mais receita gera, seguido do IT e só depois do IABA, visivelmente mais afastado. Esta constatação desperta uma certa curiosidade, na medida em que o IABA é o imposto onde são praticadas as taxas mais elevadas (a taxa do imposto aplicável às bebidas espirituosas, por exemplo, é de 1.602,51 €/hl), no entanto, é o imposto que menos receita apresenta. A pouquíssima variação da receita fiscal obtida pelo IABA, entre 2011 e 2024, não corresponde ao aumento visível nas taxas deste imposto, que ocorre todos os anos. Isto pode significar que houve uma contração no consumo, o que é provável, na medida em que trata de um dos objetivos desta tributação. No entanto, é uma probabilidade remota, uma vez que estes são produtos de procura pouco elástica, ou seja, mesmo quando as taxas aumentam, o consumo mantém-se, porquanto os contribuintes mostram-se dispostos a suportar a pressão fiscal antes de prescindirem do respetivo consumo. Por

outro lado, o facto de o IABA apresentar a menor receita fiscal dos três impostos, embora tenha as taxas mais elevadas, pode significar que houve um aumento do contrabando, não fazendo parte destes dados a receita que seria gerada caso esses produtos fossem apanhados.

Assim, a linha do total segue a tendência da linha do ISP. Como se pode verificar pelo gráfico, apesar do constante agravamento das taxas de qualquer um dos impostos, nem sempre isso correspondeu a um aumento da receita fiscal. De modo geral, houve uma redução da receita, de 3.937.700.000€ em 2011 para 3.694.706.768€ em 2014 e de 5.380.680.000€ em 2020 para 5.030.030.775€ em 2022. Estes intervalos correspondem precisamente a períodos menos bons economicamente, sendo eles a crise financeira, seguida da crise da dívida pública da Zona Euro, no período de 2010-2014 e a pandemia Covid-19, no período de 2020-2022. Após estas crises, ocorreram períodos de recuperação da receita, tendo sido mais notável no período de 2014-2017, quando passou de menos de 3.700.000.000€ para 5.203.181.609€. No período temporal que sucedeu ao Covid-19, as receitas também aumentaram, embora ligeiramente, passando de 5.030.030.775€ em 2022 para 5.544.601.973€ em 2024. Atualmente, o total das receitas de 2024, representam cerca de 9% da tributação direta e indireta cobrada pela AT.

Uma outra particularidade dos IEC é o estatuto das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. É sabido que integram o território político e aduaneiro da União Europeia, integrando ainda o território fiscal para efeitos da aplicação do regime dos IEC e IVA. Ainda assim, o regime dos IEC sofre uma adaptação particular nestas regiões, em correspondência com um princípio de solidariedade acolhido quer a nível europeu quer a nível nacional. Nestes territórios, são especiais as taxas a aplicar às bebidas alcoólicas típicas das regiões, são reduzidas as taxas do imposto sobre os produtos petrolíferos e as taxas sobre a pequena produção regional de tabacos manufacturados. Para além disso, os requisitos para abertura de entrepostos de armazenagem de álcool e bebidas alcoólicas localizados nas regiões autónomas são menos rigorosos. Todas estas medidas especiais distorcem o princípio da igualdade tributária, ao qual obedecem os IEC. Segundo esse princípio, todos devem sofrer o imposto sem privilégio ou exceção, o imposto deve ser uniforme, e não é isso que acontece nesta situação. O custo ambiental produzido pelo consumo dos produtos petrolíferos não se poderá dizer mais baixo naquelas regiões do que no território continental português, do mesmo modo que os encargos sociais que o tabaco e as bebidas alcoólicas geram não serão menos graves no tocante à população

insular do que no tocante à população continental. Assim, à discriminação positiva que se estabelece, falta qualquer suporte no princípio da equivalência que expressamente direciona estes impostos, sendo razões estranhas à igualdade tributária as que ditam a redução das taxas dos IEC no espaço das regiões autónomas, assentando antes em compensação de custos de transporte e fomento da economia local, em obediência a um princípio de solidariedade.

De modo geral, as restantes alterações, que não as alterações de taxas, têm como objetivo a introdução de contínuas melhorias, sempre com o intuito de aumentar a eficiência do sistema fiscal, combater a fraude e evasão fiscal e melhorar e fazer cumprir a fiscalização destes impostos. Estas alterações fazem, sobretudo, refletir mudanças significativas nas políticas fiscais, nas necessidades de receita e nas prioridades do governo português. Nestes últimos anos, o esforço das alterações tem sido no sentido da sustentabilidade ambiental, introdução de incentivos fiscais às práticas sustentáveis e criação de impostos/aumento das taxas para produtos com impacto ambiental negativo. Estas variações da Lei têm ainda justificação na constante mudança do tecido social, que são os hábitos de consumo da população. Com o passar dos anos e com a evolução da tecnologia e da sociedade, vão surgindo novas variedades dos produtos e acabam por se tornar substitutos dos produtos que estão sujeitos ao imposto. Foi o que aconteceu com o tabaco, por exemplo, onde em 2010, na versão inicial do atual CIEC, o IT incidia apenas sobre os charutos e as cigarrilhas, os cigarros e os tabacos de fumar e na atual redação do CIEC, já estão também abrangidos o tabaco para cachimbo de água, o rapé, o tabaco de mascar, o tabaco aquecido e o líquido, utilizado para carga e recarga de cigarros eletrónicos. A sociedade foi descobrindo novas formas de consumir o produto e o legislador teve de ir atrás para as cobrir, caso contrário, estas novas formas tornavam-se um hábito comum, substituindo as anteriores e esgotava-se o IT, resultando numa grande perda de receita. Outra razão que legitima todas estas modificações, é a de colocar a nossa legislação em conformidade com a legislação comunitária, colmatando falhas que constam da Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, como é o exemplo da tributação da eletricidade (anteriormente mencionada) e corrigindo pequenos erros que vão sendo detetados, na aplicação prática do que está disposto no CIEC, para não voltarem a ocorrer no futuro. Erros esses que podem permitir um aumento da fraude e evasão fiscal e por isso, o objetivo é corrigi-los no sentido de reduzir esse risco.

Em relação aos crimes e contraordenações aduaneiras, o legislador nacional decidiu por bem separar as matérias e remetê-los para o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), em vez de os integrar no âmbito do CIEC. Assim, também no RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, foram feitas as alterações necessárias visando adequá-lo às regras previstas no CIEC. A primeira alteração do RGIT, que acompanhou o segundo CIEC, foi logo aquando da entrada em vigor, em 21 de junho de 2010, do Decreto-Lei n.º 73/2020, onde se alterou o artigo 109º para punir com coima, quem não cumprisse as regras de funcionamento dos entrepostos fiscais, na entrada e saída de produtos tributáveis. Assim como no CIEC, são as alterações de taxas as mais recorrentes, ocorrendo em todos as variações do Código, o mesmo se passa no RGIT quanto às alterações que dizem respeito aos valores das coimas ou aos períodos de multa ou prisão. Também estes são praticamente sempre alterados, não sendo muito relevante no âmbito deste trabalho a abordagem dos mesmos.

Dentro da matéria lecionada neste regime, referente ao não cumprimento das normas previstas no CIEC, destacam-se os crimes aduaneiros de contrabando, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, introdução fraudulenta no consumo, violação das garantias aduaneiras, quebras de marcas e selos e recetação de mercadorias objeto de crime aduaneiro. Quanto à previsão das contraordenações aduaneiras, destacam-se o descaminho, a introdução irregular no consumo, a recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias, a falta ou atraso de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou declarações, a violação do dever de cooperação com as estâncias aduaneiras, a omissão e inexatidão nas declarações ou em outros documentos tributariamente relevantes e a aquisição de mercadorias objeto de infração aduaneira.

Tudo isto afeta os consumidores e as indústrias respetivas de cada produto sujeito ao imposto, por isso, é importante estar a par das alterações. Assim, serão agora apresentadas e analisadas algumas das alterações mais importantes que ocorreram neste mais recente Código dos IEC e no RGIT.

#### **4.1. Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro**

A primeira grande alteração ocorreu com a aprovação do Orçamento do Estado para 2012, ou seja, através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Com a sua publicação foi

finalmente colmatada a falha que advinha do incumprimento do direito comunitário no que diz respeito à tributação da eletricidade.

As autorizações concedidas a depositários autorizados, destinatários registados, destinatários registados temporários e expedidores registados podem ser objeto de revogação a pedido dos titulares ou oficiosamente pelas autoridades aduaneiras competentes. Nesta Lei foi definido que a autorização pode então ser revogada quando não estejam a ser cumpridos os requisitos legais, dado que os mesmos são indispensáveis à concessão do estatuto de operador IEC.

No que diz respeito às garantias de circulação, as mesmas foram dispensadas para os produtos petrolíferos e energéticos expedidos por via marítima, pelo facto de estes produtos só poderem descarregar em locais bem determinados e controlados pelas alfândegas e no caso da circulação por condutas fixas, onde o risco é ainda menor. Também os organismos públicos e outras entidades e os produtos tributados à taxa zero, quando a circulação seja integralmente em território nacional, foram dispensados da prestação de garantia precisamente por a circulação ser apenas em Portugal, havendo um maior controlo e menor risco de o imposto não ser pago.

No artigo 83.º, tornaram-se mais rígidas as obrigações dos produtores vitivinícolas e de outras bebidas alcoólicas sendo, por exemplo, imposta a utilização de caudalímetros para controlar a quantidade produzida e armazenada. Com isto, o legislador pretendia que todos os produtores, que têm de ser depositários autorizados, dispusessem de equipamentos que permitissem qualquer tipo de controlo técnico e que as instalações, que funcionariam como entrepostos fiscais, obedecessem a regras que facilitassem o controlo aduaneiro das mesmas.

Nos artigos 86.º e 110.º foram definidos os sistemas de selagem aplicáveis às bebidas alcoólicas e aos tabacos, respetivamente. Com a aprovação do OE para 2012, foi definido que no momento da introdução no consumo das bebidas espirituosas acondicionadas para venda ao público devem ter aposta uma estampilha especial, não reutilizável, cujo modelo e procedimentos a observar na requisição, fornecimento e controlo são regulamentados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Ainda nesta Lei, a requisição de estampilhas especiais para bens sujeitos a IABA ou IT por operadores

económicos sem estatuto IEC ficou dependente de garantia, de montante mínimo igual a 25% do imposto exigível pelos produtos correspondentes às estampilhas em causa.

Foram também definidas isenções do ISP para a eletricidade utilizada para a produção de eletricidade, produzida a bordo de embarcações ou utilizada para o transporte de passageiros e mercadorias por via-férrea. Esta isenção foi introduzida no âmbito do alargamento da base de incidência objetiva do imposto à eletricidade e tinha também como objetivo o desagravamento e a promoção da utilização desse tipo de transportes, como o comboio, o metropolitano e o elétrico, com ganhos ambientais e de gestão urbanística. Estas isenções ficaram sujeitas a autorização das autoridades competentes, salvo quando a eletricidade seja produzida a bordo de embarcações ou utilizada por clientes finais economicamente vulneráveis e beneficiários de tarifa social.

No que diz respeito à constituição de entrepostos fiscais, os requisitos legais para a autorização de entrepostos fiscais previstos no n.º 2 do artigo 98.º do CIEC não são, todavia, aplicáveis aos entrepostos fiscais de armazenagem de produtos destinados a ser utilizados em fins isentos dentro do território nacional ou aos entrepostos fiscais de transformação, considerando-se como tais, os entrepostos fiscais de produção de bens sujeitos a ISP onde sejam efetuadas operações de produção que não envolvam a refinação de petróleo bruto.

Em termos da circulação, a maior parte dos produtos petrolíferos e energéticos, ficaram sujeitos à obrigação de circular com e-DAA (documento administrativo eletrónico), por razões de controlo fiscal, visto que são produtos “sensíveis” em termos de fraude. No entanto, a circulação desses produtos através de condutas fixas em regime de suspensão, incluindo a importação e a exportação, ficou dispensada da obrigação de emissão do e-DAA, porquanto apresenta um potencial de fuga menos significativo.

Ao nível do RGIT, foram alterados os artigos dos crimes e das contraordenações aduaneiras no sentido de passar a incluir a eletricidade e os produtos energéticos. No artigo 96º, da Introdução fraudulenta no consumo, passou a ser punido com pena de prisão ou pena de multa quem obtivesse vantagens fiscais mediante falsas declarações ou outro meio fraudulento. Nas contraordenações aduaneiras, logo no artigo que diz respeito à introdução irregular no consumo, ficaram previstas coimas para quem não dispusesse da contabilidade nos termos do CIEC, para quem não dispusesse dos certificados de

calibração, para quem utilizasse produtos que beneficiam de isenção, sem que a mesma tenha sido reconhecida pela AT, quando exigível e para quem, para além de introduzir no consumo ou comercializar, expedisse ou detivesse produtos com violação das regras de selagem, designadamente os limites quantitativos.

#### **4.2. Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro**

Nesta Lei, que aprovou o Orçamento do Estado para 2013, foram definidos como sujeitos passivos do imposto os comercializadores de gás natural. Na matéria das perdas na circulação, no caso dos produtos petrolíferos e energéticos, foram alterados alguns códigos e foram acrescentados os biocombustíveis puros. Foram adicionados também os produtos petrolíferos e energéticos com os códigos NC 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 e 3811 90 00 à sujeição de circularem com os documentos necessários.

#### **4.3. Lei n.º 51/2013, de 24 de julho**

Este diploma procedeu à primeira alteração da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro e, consequentemente, à alteração de vários outros Códigos (CIRS, CIVA, CIEC e EBF) e legislação complementar. No CIEC a alteração ocorreu no artigo 89.º, sendo aditada a alínea f) no n.º 2, que prevê uma isenção para os produtos petrolíferos energéticos utilizados em instalações sujeitas ao regime de comércio europeu de licenças de emissão de gases com efeito de estufa (CELE), identificadas no anexo II do Decreto-Lei n.º 12/2020, de 6 de abril, ou a um acordo de racionalização dos consumos de energia (ARCE), no que se refere aos produtos energéticos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704 e 2713, ao fuelóleo com teor de enxofre igual ou inferior a 0,5%, classificado pelo código NC 2710 19 62 e NC 2710 19 66 e aos produtos classificados pelo código NC 2711.

#### **4.4. Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro**

Outra alteração importante, ocorreu com a aprovação do Orçamento do Estado para 2014, através da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro. Mais uma vez a desconformidade da legislação interna com a comunitária, concretamente com o disposto no n.º 2 do artigo 16.º da Diretiva Horizontal, foi superada com a aprovação desta Lei. Tornou-se uma obrigação dos destinatários registados, manterem um regime contabilístico atualizado dos produtos recebidos em regime de suspensão do imposto e introduzidos no consumo, com

indicação da sua proveniência, destino e elementos relevantes para o cálculo do imposto, no sentido de colmatar a ausência da ligação do estatuto a um espaço físico.

Quanto à dispensa do cumprimento pelas pequenas destilarias de certas obrigações dos produtores de álcool e bebidas alcoólicas, criou-se uma exceção, ainda assim, à obrigação de apresentar a memória descritiva das instalações com a respetiva planta e características gerais dos reservatórios que delas façam parte, incluindo a respetiva planimetria.

Ainda no sentido da obrigação aplicada aos destinatários registados, no artigo 108º do RGIT, que verte sobre o descaminho, foi prevista aplicação de coima quando seja violada a disciplina legal dos destinos aduaneiros. No artigo da contraordenação que rege a introdução irregular no consumo, foi prevista coima para quem, para além de introduzir no consumo, utilizar ou manter, também expeça ou exporte veículos tributáveis sem se verificar o cumprimento das obrigações previstas.

#### **4.5. Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro**

A aprovação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, deu origem ao Orçamento do Estado para 2015. O legislador nacional aproveitou aqui a possibilidade dada aos Estados-Membros pela Diretiva Horizontal de 2008 (artigo 14.º) de isentar do pagamento de IEC os produtos vendidos em lojas francas que sejam transportados na bagagem pessoal de viajantes para um território terceiro ou um país terceiro efetuando um voo ou uma travessia marítima. A loja franca é considerada como constituindo parte do entreposto fiscal de armazenagem que procede ao seu abastecimento, mostrando aqui que a noção de entreposto fiscal é largamente funcional, correspondendo a um regime mais do que a um espaço físico.

Regra geral da formalização da introdução no consumo, a e-DIC (declaração de introdução no consumo eletrónica) deve ser processada até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo (n.º 3 do artigo 10.º). No entanto, a Lei previu uma regra especial de processamento da e-DIC quando se trate de produtos tributados à taxa zero ou isentos e no caso da eletricidade e do gás natural. Neste diploma, o legislador veio determinar que nas isenções de produtos sujeitos a IEC destinados a ser utilizados no âmbito de relações diplomáticas ou consulares ou por organismos internacionais reconhecidos como tal pelo Estado português, bem como pelos membros desses organismos, o processamento da e-DIC deve seguir a regra geral prevista no n.º 3

deste artigo, não sendo necessário fazê-lo de forma tão expedita, uma vez que não há imposto a pagar ou, havendo, o mesmo seria objeto de reembolso posterior.

No artigo 109.º, a informação a constar nas embalagens foi devidamente enumerada para tornar mais fácil a leitura e interpretação da Lei e foram igualmente acrescentadas as variantes dos produtos sujeitos a IEC que, entretanto, surgiram.

No que diz respeito aos crimes de contrabando de circulação, de fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo e de introdução fraudulenta no consumo, a pena de prisão e a pena de multa foram também previstas para quando se trate de crimes praticados de forma organizada ou que assumam dimensões internacionais, ainda que não se atinjam os valores expressos no artigo, quanto à prestação tributária ou ao valor aduaneiro da mercadoria.

#### **4.6. Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro**

Na mais atual versão do CIEC, não existe nenhum artigo cuja redação tenha sido dada por esta Lei n.º 82/2014, de 31 de dezembro, no entanto, esta é uma alteração importante de mencionar. O objetivo desta Lei foi proceder à alteração das normas fiscais ambientais nos setores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental.

No âmbito desta Lei, foi aditado ao CIEC o artigo 92º-A, que previu o adicionamento sobre as emissões de dióxido de carbono às taxas já previstas para os produtos petrolíferos e energéticos.

Foram aprovados os capítulos IV, referente ao incentivo fiscal ao abate de veículos em fim de vida; o capítulo V que previu a contribuição sobre os sacos de plástico leves; o capítulo VI que previu a contribuição sobre embalagens de utilização única; o capítulo VII que previu uma taxa de carbono para o consumidor de viagens aéreas em aeronaves ou de modo geral, marítimas e fluviais.

No capítulo VIII, das disposições complementares, transitórias e finais, ficou previsto que a afetação da receita alcançada pela aplicação desta Lei, devia ser feita de forma a reduzir

outros impostos, nomeadamente o IRS e o IRC ou a aumentar os benefícios fiscais em projetos de eficiência energética.

Para além disso, todas estas disposições, foram no âmbito da reforma da fiscalidade verde, com vista a promover a descarbonização da sociedade, a transição para a economia circular, a redução do consumo de sacos plásticos e outros produtos de base plástica descartável de origem fóssil e a revitalização da taxa de carbono.

O Governo ficou responsável por adotar procedimentos que permitissem acompanhar o impacto económico e ambiental das medidas implementadas por esta Lei.

#### **4.7. Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro**

A Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2017) introduziu no ordenamento jurídico português o que poderemos designar como *soda tax*, alargando a base de incidência do IABA às bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes. Esta iniciativa legislativa foi justificada com o aumento dos casos de obesidade em Portugal, principalmente nos jovens, e também por existir uma conexão direta entre o consumo de refrigerantes e o surgimento de doenças cardíacas, diabetes e cáries dentárias. Assim, esta tributação teve como objetivos a redução deste consumo e a obtenção de receitas que iriam contribuir para a sustentabilidade dos sistemas de saúde, onerando os custos extra associados à manutenção destes consumos. A própria Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, previu no seu artigo 213.º, a consignação da receita obtida com este imposto à sustentabilidade do SNS e dos Serviços Regionais de Saúde dos Açores e da Madeira, conforme a circunscrição geográfica onde os produtos fossem introduzidos e declarados para consumo.

Em relação ao pagamento do imposto, o montante liquidado sem lugar a cobrança passou de 25€ para 10€, revertendo para o Estado mais receita, embora sejam valores baixos. No caso das bebidas sem fins comerciais, foi legislado que não há lugar à cobrança de imposto quando não sejam ultrapassados os 30 litros de produto acabado por ano e por produtor.

Os produtos sujeitos a imposto ficaram dele isentos quando se destinassem a ser expedidos, ou seja, quando se destinassem a sair do território nacional para o território de outro estado-membro da União Europeia. Em relação às bebidas não alcoólicas, o

legislador entendeu que o expedidor devia apresentar o documento comprovativo da transmissão intracomunitária.

Ficou prevista a constituição de uma garantia aquando da armazenagem e circulação de produtos sujeitos a IEC. No entanto, caso o montante de imposto a garantir seja inferior aos 10€ de mínimo de cobrança, há dispensa da prestação de garantia. Nas garantias de circulação e quando se trate de bebidas não alcoólicas, a responsabilidade do garante cessa com a receção dos produtos pelo destinatário. Em relação ao montante mínimo de fixação da garantia para os expedidores de produtos tributados à taxa 0 e para expedidores de produtos intermédios, o mesmo é reduzido para metade.

No artigo 61.º foi definido que a partir dos 20 litros de bebidas não alcoólicas é considerado detenção para fins comerciais, sendo esse o limite de produto considerado adquirido para uso pessoal. E no regime de compras à distância, é o adquirente dos produtos que é responsável pelo cumprimento das obrigações do n.º 4 do artigo 62.º, quando se trate de bebidas não alcoólicas.

Esta Lei dispensou os pequenos produtores de bebidas alcoólicas, de reduzidas dimensão e capacidade produtiva, dos requisitos relativos à constituição e funcionamento dos entrepostos fiscais de produção. Já no artigo 86.º, sobre o sistema de selagem, quando não seja possível determinar o produto a que se destinam as estampilhas, quando exigíveis, o imposto é calculado em função do produto, já não com maior teor alcoólico, mas sim de que resulte o maior montante de imposto.

A Secção II do capítulo do IABA, referente às bebidas não alcoólicas, foi então aditada com a aprovação desta Lei. Nela estão integrados os artigos 87.º-A a 87.º-F, que previram que, para além das bebidas com açúcares artificiais adicionados, ficavam igualmente abrangidas as bebidas com um reduzido teor alcoólico (entre 0,5% e 1,2%). Este aditamento foi realizado na sequência de um alerta da OMS para o facto de Portugal ter um dos índices mais elevados de excesso de peso, quando comparado com outros Estados-Membros da União Europeia. O objetivo era então restringir o acesso aos produtos e incentivar a redução do seu consumo, sobretudo os que detinham um teor de açúcar mais elevado, através da tributação dos mesmos. Nos artigos 87.º-B e 87.º-C foram definidas as isenções e a base tributável e as taxas aplicáveis às bebidas não alcoólicas e nos artigos 87.º-D a 87.º-F previu-se que as regras especiais relativas à produção,

armazenagem, circulação e selagem deveriam ser definidas por Portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, mas com requisitos muito similares aos previstos para as bebidas alcoólicas, apenas um pouco simplificados e adaptados.

No que diz respeito aos preços de venda ao público dos tabacos manufacturados, deixou de existir uma baliza temporal para dar conhecimento acerca dos mesmos.

Nos termos do RGIT, foi aditada uma punição ao crime de contrabando para quem omitisse, à entrada ou à saída do território nacional, a declaração de dinheiro líquido. Esta adição da sujeição das bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes apenas foi acrescentada ao RGIT no crime de introdução fraudulenta no consumo, com a Lei n.º 71/2018.

Ainda nesta Lei, ficou previsto um artigo de consignação da receita do ISP (durante o ano de 2017) cobrado sobre gasóleo colorido e marcado ao financiamento de projetos dirigidos ao apoio à agricultura familiar e à pesca tradicional costeira, a favor do Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I. P. Já na Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março tinha ficado prevista esta consignação, durante o ano de 2016. Este mecanismo de consignação da receita constitui mais um dos fatores de legitimidade dos IEC e manteve-se nos anos seguintes.

#### **4.8. Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro**

Foi com a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (Orçamento do Estado para 2018) que nos passámos a referir à declaração de introdução no consumo eletrónica (e-DIC), sendo aqui feita uma alteração ao Código a todas as referências que existiam à DIC. Foi assim formalizada a informatização destas declarações, tornando os processos mais céleres e simples.

Ainda sobre a introdução no consumo, foi nesta altura aditado ao CIEC o artigo 10.º-A, que previu a possibilidade de unir todas as introduções no consumo efetuadas num determinado mês por um sujeito passivo que detivesse um dos estatutos numa única liquidação, que decorreria no mês seguinte de forma automática. Este aditamento tornou os processos mais simples e reduziu ainda alguns custos administrativos, uma vez que em vez de se fazerem, por exemplo, 10 liquidações por mês para o mesmo sujeito passivo,

passou a fazer-se apenas uma liquidação englobando todas as introduções no consumo ocorridas no mês anterior.

Já no artigo 11.º, foi definido que as notificações da liquidação do imposto referentes à situação mencionada anteriormente, das introduções no consumo globalizadas, ocorreriam até ao dia 15 do mês da globalização e seriam por via eletrónica comunicadas no portal da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Caso não fosse possível a notificação por via eletrónica, a mesma seria feita até ao dia 20 do mês da globalização por via postal simples para o domicílio fiscal. Estas condições foram também previstas para os sujeitos passivos que não detivessem nenhum dos estatutos previstos no Código. A notificação eletrónica considerou-se efetuada no 5.º dia posterior à sua disponibilização no portal da AT, desta forma, existem menos custos administrativos associados ao processo e decorre tudo com mais celeridade.

Em relação ao pagamento, o mesmo deve decorrer até ao último dia útil do mês em que foi notificada a liquidação, nas situações das introduções no consumo globalizadas e até ao 15.º dia após a notificação da liquidação, para as restantes situações.

No que diz respeito à incidência objetiva das bebidas não alcoólicas, o legislador teve de alargar a mesma, especificando melhor os concentrados em todos os estados físicos possíveis. Isto aconteceu provavelmente porque, mais uma vez, como aconteceu com o tabaco, a sociedade foi em busca de produtos substitutos que não se enquadrassem na incidência objetiva do imposto. Assim, o legislador teve de colmatar esta falha para o Estado não perder esta receita.

Nesta Lei ficou prevista uma coima, ao abrigo da contraordenação do descaminho, para quem violasse a obrigação de comunicar à AT as informações prévias legalmente exigíveis, à chegada ou à partida das mercadorias. Já na contraordenação da introdução irregular no consumo, foi aditada uma coima para quem não dispusesse ou não cumprisse as exigências legais de registo contabilístico, especialmente para quem seja beneficiário de isenções.

#### **4.9. Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro**

A Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, introduziu no artigo 90.º uma isenção total de ISP para os biocombustíveis avançados e

para os gases de origem renovável. Esta adição vem no sentido de promover comportamentos mais sustentáveis e a utilização de novas fontes de energia renováveis, que são mais benéficas para a saúde e para o ambiente do que as fontes de energia fósseis.

#### **4.10. Lei n.º 12/2022, de 27 de junho**

A aprovação do Orçamento do Estado para 2022 deu-se através da publicação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho. Este diploma veio trocar a emissão do e-DAA, formalização necessária para a circulação de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto, por uma declaração de saída, simplificando o processo, quando se tratasse de uma saída de um entreposto fiscal de produtos destinados a abastecimentos de aeronaves acompanhada por uma declaração aduaneira de exportação e cuja estância aduaneira de exportação fosse a mesma que a estância aduaneira de saída dos produtos.

Em relação às isenções de ISP, o legislador decidiu isentar de imposto a eletricidade que fosse produzida para autoconsumo a partir de fontes de energia renovável, até ao limite de 1 Mw de potência instalada. Esta isenção promove a prática de comportamentos mais sustentáveis, como por exemplo, a instalação de painéis solares para aproveitamento da energia proveniente do sol ou a instalação de um campo eólico para aproveitamento da energia proveniente do vento. Para efeitos da aplicação desta isenção, a Direção-Geral de Energia e Geologia ficou obrigada trimestralmente a comunicar informação à AT referente a estes autoprodutores. Esta medida exonera a AT de ter custos extra na busca desta informação.

#### **4.11. Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro**

Com a aprovação do Orçamento do Estado para 2023, através da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, foram efetuadas alterações ao artigo 93.º-A, que não existia na redação inicial deste segundo Código, tendo sido aditado pela Lei n.º 24/2016, de 22 de agosto. O propósito desta Lei foi mesmo a criação de um regime de reembolso de impostos sobre combustíveis para as empresas de transportes de mercadorias. Dado o peso dos encargos com os combustíveis suportados pelas empresas de transporte de mercadorias, e consequentemente com o ISP associado, pretendeu o legislador atenuar o impacto do imposto nos resultados das empresas, através do mecanismo de reembolso parcial do imposto suportado nestas atividades, com as características enunciadas no n.º 3 do artigo 93.º-A.

Com esta alteração pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, alargou-se o âmbito deste reembolso parcial do ISP ao gás e às empresas de transporte coletivo de passageiros, atendendo a que o impacto do imposto nos resultados destas empresas é muito elevado, à semelhança das empresas de transporte de mercadorias.

#### **4.12. Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro**

A Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, foi a mais importante no histórico de alterações ao atual CIEC que ocorreram desde a sua entrada em vigor em 2010. A maioria dos artigos da última versão do atual CIEC tem como base a redação dada por esta Lei. O objetivo do legislador, foi mesmo fazer uma revisão geral e alterar o Código dos Impostos Especiais de Consumo e ainda a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, de 16 de dezembro, 2020/1151, de 29 de julho e 2020/262, de 19 de dezembro. Estas Diretivas dizem respeito à alteração das Diretivas 2006/112/CE, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA e 2008/118/CE, de 16 de dezembro, relativa ao regime geral dos IEC no que respeita aos esforços de defesa no âmbito da União Europeia, à alteração da Diretiva 92/83/CEE, de 19 de outubro, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas e ao regime geral dos IEC (reformulação), respetivamente.

No fundo, esta Lei tinha como objetivo alinhar a legislação portuguesa com as diretrizes europeias e trouxe mudanças significativas nos impostos especiais de consumo.

A primeira grande alteração ao CIEC foi a criação de um novo sujeito passivo: o destinatário certificado. Esta figura, é posteriormente apresentada no artigo 60.º-A, que foi aditado, precisamente, no âmbito desta Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro. No seu n.º 2 do artigo 4.º foram ainda adicionadas aos sujeitos passivos, as pessoas que armazenassem os produtos sujeitos a IEC, quando essa armazenagem fosse irregular e as pessoas responsáveis pela transformação, quando a mesma fosse também irregular. No artigo 6.º foi aditada uma alínea a isentar os produtos sujeitos a IEC quando os mesmos se destinassem a ser utilizados pelas forças armadas de qualquer Estado-Membro, quando as mesmas se encontrassem afetadas a um esforço de defesa realizado para a execução de uma atividade da União Europeia no âmbito da política comum de segurança e defesa.

Esta isenção, parecendo óbvia, foi apenas aditada com a publicação desta Lei, no âmbito dos esforços de defesa da União Europeia.

Quanto ao facto gerador, foram definidos os conceitos de entrada irregular, importação, mercadorias não-UE e produção, no sentido de clarificar a interpretação do artigo.

No que diz respeito à matéria da introdução no consumo, houve várias alterações com a entrada em vigor desta Lei. Para além da detenção e da produção, também a armazenagem, a transformação e a entrada, mesmo que irregulares, dos produtos sujeitos a IEC, fora do regime de suspensão do imposto sem que tivesse sido cobrado o mesmo, foram consideradas introdução no consumo. Nos n.ºs 2 e 3 deste artigo 9.º, foi trocada a expressão “momento” por “data”, esclarecendo assim melhor quando se dá a introdução no consumo, em cada uma das situações previstas. No seu n.º 6, considera-se ainda terem sido introduzidos no consumo os produtos correspondentes à diferença entre a produção efetiva efetuada em entreposto fiscal e a produção que seria expectável obter. E ainda foi aditado o n.º 7, onde o legislador especificou o conceito de saída regular, para melhor interpretação da alínea a) do n.º 1.

Com esta Lei foi também aditado o artigo 10.º-B, que previu a substituição das DIC e o mesmo pode ocorrer até ao dia 14 do mês da globalização. No artigo 12.º, o abandono dos produtos ficou ao encargo da estância aduaneira competente, em vez de ser com o diretor da alfândega competente.

Quanto existe atraso no pagamento, o devedor ficou inibido de utilizar o respetivo estatuto até efetuar o pagamento das importâncias em dívida ou constituir a garantia, exceto se a importância de imposto em dívida não ultrapassar 10€ ou se existir prática de regular cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento e que este seja um caso excecional.

Na definição de “regime de suspensão do imposto”, regida pelo artigo 21.º, foi adicionada a armazenagem dos produtos sujeitos a IEC em que é suspensa a cobrança, para além da produção, transformação, detenção e circulação.

Nos artigos que apresentam os estatutos, foi adicionada a figura do sócio, às de gerentes e administradores e foi substituída a plataforma da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo pela plataforma da AT. E no artigo 33.º da revogação das

autorizações, foi aditado o n.º 6, onde esta revogação se tornou aplicável também aos estatutos de destinatário certificado e expedidor certificado.

Em matéria de alteração de destino, ficou previsto que, para além de o expedidor poder alterar o destino, pode ainda alterar o destinatário, desde que o indique e apresente, através de sistema informatizado, um projeto de documento eletrónico de alteração do destinatário. Neste âmbito, foi aditado o artigo 39.º-A, que rege como a Autoridade Aduaneira deve tratar estes documentos administrativos eletrónicos, em situação de exportação.

Nesta Lei foi aditado que a garantia de circulação do artigo 55.º só é liberada, total ou parcialmente, após apresentação de prova satisfatória de perdas por caso fortuito ou de força maior. Em relação à garantia do destinatário registado, foram previstas percentagens diferentes, consoante se trate de tabacos manufacturados, gasolinas e gasóleos ou outros produtos e ficou também prevista uma possibilidade de redução da percentagem caso se verifique o regular cumprimento das obrigações inerentes ao respetivo estatuto.

Em relação aos produtos adquiridos para fins comerciais, previstos no artigo 60.º do CIEC, a circulação dos mesmos entre o território dos outros Estados-Membros e o território nacional deve ser feita a coberto de um documento administrativo simplificado eletrónico, quando se dê de um expedidor certificado para um destinatário certificado. Estes sujeitos passivos devem cumprir as obrigações previstas nos artigos 60.º-B e 60.º-A, respetivamente, e também o depositário autorizado, o expedidor registado e o destinatário registado podem adquirir estes estatutos. No fim do artigo foi definido o conceito de “entregues para fins comerciais”, para melhor interpretação do mesmo.

Os artigos 60.º-A e 60.º-B, aditados por esta Lei, apresentam os novos estatutos, de destinatário certificado e de expedidor certificado, respetivamente. Estas figuras, quando comparadas com as já existentes de destinatário registado e expedidor registado, apresentam características especiais, mais flexíveis. A grande diferença entre eles, está principalmente relacionada com a parte do Código onde os mesmos estão inseridos, sendo que o destinatário e o expedidor registados vêm previstos no capítulo de “Produção, transformação e armazenagem em regime de suspensão” e o destinatário e o expedidor certificados vêm previstos no capítulo de “Circulação e tributação após a introdução no consumo”. Assim, os destinatários registados são pessoas que estão autorizadas a receber,

não podendo deter nem expedir, produtos sujeitos a IEC que circulem em regime de suspensão do imposto enquanto os destinatários certificados são pessoas que estão autorizadas a receber produtos sujeitos a IEC que tenham sido introduzidos no consumo noutra Estado-Membro e posteriormente transportados para o território nacional. O mesmo é válido no caso dos expedidores, os expedidores registados são pessoas autorizadas a expedir produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto e os expedidores certificados são pessoas autorizadas a expedir produtos sujeitos a IEC que tenham sido introduzidos no consumo em território nacional e sejam, posteriormente, transportados para outro Estado-Membro.

No que diz respeito às isenções do álcool e das bebidas alcoólicas, foi prevista uma para o álcool etílico que seja utilizado no fabrico de suplementos alimentares e ainda foram isentas e dispensadas das obrigações declarativas a cerveja e outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes e as bebidas espirituosas à base de frutos, produzidas por um particular e consumidas pelo mesmo e família ou amigos, desde que não exista contrapartida onerosa. Esta isenção promove as pequenas produções, ainda que seja apenas para consumo próprio.

Foi aditado o artigo 80.º-A, que apresenta o estatuto de pequeno produtor independente, para quem detenha um único entreposto fiscal de produção de produtos intermédios ou de outras bebidas fermentadas e cumpra os restantes requisitos definidos no artigo. Estes pequenos produtores independentes, as pequenas cervejeiras e as pequenas destilarias ficaram, ao abrigo do artigo 85.º-A, obrigados a comprovar o seu estatuto através de um certificado anual emitido pela AT, o que permite controlar melhor a constituição destes estatutos. No artigo 81.º, foi apagado o registo da sidra, ficando o mesmo destinado aos pequenos produtores apenas de vinho.

Quanto aos comercializadores de eletricidade e de gás natural, os mesmos ficaram sujeitos ao cumprimento de obrigações como manter um registo da faturação, com a devida localização do mesmo, e permitir a realização de controlos da faturação, em termos de quantidades fornecidas vs. faturadas.

Ainda nesta Lei, foi prevista uma consignação de parte da receita do ISP ao serviço rodoviário, tendo em vista o financiamento da rede rodoviária nacional, a cargo da Infraestruturas de Portugal, S. A.

#### **4.13. Lei n.º 20/2023, de 17 de maio**

Através da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio foram alterados os regimes de vários benefícios fiscais constantes em Códigos diferenciados. No CIEC, foi revogada a alínea j) do n.º 1 do artigo 89.º, que isentava de ISP os produtos utilizados como carburantes. A ideia do legislador foi penalizar a libertação de gases considerados nocivos para a atmosfera ocorridos aquando da combustão. Outra alteração ocorreu no artigo 93.º, que preconizava a aplicação de uma taxa reduzida ao gasóleo, gasóleo de aquecimento e ao petróleo coloridos e marcados, tendo sido retirados do âmbito desta redução de taxa o gasóleo de aquecimento e o petróleo coloridos e marcados, ficando apenas aplicável ao gasóleo colorido e marcado.

#### **4.14. Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro**

A Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2024 (até ao momento a alteração mais recente), veio promover uma alteração essencial ao longo de todo o Código. Onde o legislador fazia menção ao líquido contendo nicotina utilizado para carga e recarga de cigarros eletrónicos, esses artigos foram agora alterados para abranger também o líquido que não contém nicotina, mas que é utilizado para o mesmo fim. Este alargamento da incidência do IT procurou mais uma vez cobrir um novo produto que começou recentemente a fazer parte dos hábitos de consumo da sociedade. Embora o legislador faça distinção entre o líquido que contém e o que não contém nicotina, no n.º 2 do artigo 104.º-C, onde os mesmos são tributados com taxas diferentes, ambos os produtos são nocivos para a saúde e também para o ambiente e por isso devem ambos ser tributados.

O artigo 115.º, que não estava previsto na redação inicial deste segundo Código, foi aditado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro e alterado por esta Lei, também para acrescentar o líquido sem nicotina.

## Capítulo V – Conclusão

A partir deste estudo conclui-se que, como já foi dito anteriormente, os IEC vão continuar a crescer, tanto enquanto fonte de receita para o Estado como enquanto medida para moldar os hábitos nocivos, a nível ambiental e de saúde pública. O poder destes impostos em influenciar as escolhas dos consumidores ao fazer incidir tributos sobre produtos prejudiciais é notável, daí a aplicação do princípio da equivalência, segundo o qual os contribuintes são onerados em função dos custos sociais que causam à comunidade.

Apesar do processo de harmonização dos IEC na União Europeia, que contribuiu para a implementação do mercado interno, o mesmo não foi total, uma vez que em matéria de fixação das taxas de tributação e dos produtos sujeitos a essas taxas, foi dada uma certa margem de intervenção a cada Estado-Membro. Daí resultam um maior risco de evasão e fraude fiscal, que poderia ser diminuído caso as taxas fossem harmonizadas.

Outra preocupação, da Comissão e dos próprios Estados-Membros, é a circulação em suspensão de imposto. Também ela muito propensa ao crime de fraude fiscal. Para diminuir esse risco foi implementado um sistema informatizado de controlo dos movimentos dos produtos que informa a localização e as condições em que circulam as mercadorias no Espaço Comunitário.

O novo CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de julho, teve como finalidade a transposição da Diretiva 2008/118/CE, de 16 de dezembro. Este Código, como foi possível constatar pela enumeração das várias alterações realizadas desde a sua entrada em vigor, encontra-se em constante atualização de forma a adaptar-se ao panorama político, social, ambiental e económico de Portugal.

Assim, vai-se caminhando no sentido de encontrar as taxas ótimas e a legislação correta para guiar estes impostos na angariação de bons volumes de receita para o Estado, prevenção da fraude e evasão fiscal, oneração dos custos sociais causados pelos consumidores e modelação dos comportamentos para melhorar a saúde e o ambiente.

No entanto, como já foi referido anteriormente, o agravamento constante das taxas destes impostos, que tem vindo a acontecer e parece ser o rumo definido pelo legislador para o futuro, provavelmente por cumprir a oneração dos custos sociais causados por quem pratica estes consumos, pode desencadear um efeito negativo, tendo como consequências

a estagnação da receita dos IEC e o aumento do contrabando (evasão e fraude fiscal). Daí a necessidade de alteração da legislação para aumentar os controlos e os requisitos nesta área. Nesse sentido, o legislador deveria ser mais crítico quanto a este assunto e talvez abrandar a progressão das taxas e verificar se o impacto nas receitas seria diferente. A oneração dos custos seria cumprida na mesma, embora não com tanto peso, mas talvez houvesse uma variação positiva significativa no volume de receitas.

O rumo que a legislação destes impostos está a tomar, na direção da sustentabilidade, parece ser o mais acertado e para o futuro, com certeza, o âmbito de incidência dos IEC aumentará, uma vez que desde há uns anos para cá, a componente ambiental nos programas dos Governos vem ganhando peso. Assim, as novas incidências sobre o carbono, os plásticos ou os produtos alternativos do tabaco, serão o futuro dos IEC e provavelmente terão mais potencial para gerar receita do que os produtos base, o álcool e as bebidas alcoólicas, o tabaco e os produtos petrolíferos e energéticos.

Na pesquisa efetuada para a elaboração deste trabalho constatou-se não haver disponível ainda muita informação sobre o tema. Por isso, como sugestões de futuras análises para aprofundar o conhecimento dos IEC, o tema da fraude e evasão fiscal seria interessante de se analisar mais pormenorizadamente, nomeadamente, através da averiguação do impacto das variações das taxas dos IEC nestes fenómenos. Outra questão que seria de importante análise seria a observação do impacto do aumento das taxas no consumo dos produtos sujeitos a IEC e a consequente contribuição na redução de, por exemplo, doenças associadas, acidentes de viação ou incêndios, e na melhora da saúde e do ambiente.

## Referências Bibliográficas

- Afonso, A. B. & Caneira, A. (1996). *Impostos Especiais de Consumo: Legislação Atualizada e Anotada*. Coimbra Editora.
- Afonso, A. B. & Fernandes, M. T. (2011). *Código dos Impostos Especiais de Consumo: Anotado e Atualizado, Legislação Complementar – Directivas, Regulamentos e Portarias*. Coimbra Editora.
- Cnossen, S. (1977). *Excise Systems: A Global Study of the Selective Taxation of Good and Services*. Johns Hopkins University Press.
- Communauté Économique Européenne Commission. (1962). *Rapport du Comité Fiscal et Financier* (1962). Services des Publications des Communautés Europeennes. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1cfafc38-4fa0-4f0d-8893-b49ade31144b>
- Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho do Ministério das Finanças e da Administração Pública. *Diário da República: 1.ª série, n.º 118*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/73-2010-335474>
- Decreto-Lei n.º 566/99 de 22 de dezembro do Ministério das Finanças. *Diário da República: 1.ª série A, n.º 296*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/566-662084>
- Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (Texto relevante para efeitos do EEE). (2003). *Jornal Oficial*, L 283, 51-70. ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2003/96/oj>
- Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE. (2008). *Jornal Oficial*, L 9, 12-30. ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2008/118/oj>
- Fonseca, M. A. P. (2012). *Os Impostos Especiais de Consumo: Análise do Imposto e Taxas Praticadas* [Dissertação de mestrado, Universidade Técnica de Lisboa]. <http://hdl.handle.net/10400.5/4388>
- Franco, S. (1969). O Sistema Fiscal Português e o Desenvolvimento Económico e Social. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 84.
- Fusco, G. R. A. (2016). *Impostos Especiais sobre o Consumo em Portugal: a Extrafiscalidade e a Saúde* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa]. <http://hdl.handle.net/10400.26/14263>

Godwin, M. (1995). The compliance costs of the United Kingdom tax system. In C. Sandford (Ed.). *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy* (pp.73-100). Fiscal Publications.

Lei n.º 82/2023 de 29 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1.ª série, n.º 250*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-2023-835864042>

Lei n.º 20/2023 de 17 de maio da Assembleia da República. *Diário da República: 1.ª série, n.º 95*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/20-2023-213132930>

Lei n.º 24-E/2022 de 30 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 3º Suplemento, 1.ª série, n.º 251*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/24-e-2022-205557185>

Lei n.º 24-D/2022 de 30 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 2º Suplemento, 1.ª série, n.º 251*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/24-d-2022-205557192>

Lei n.º 12/2022 de 27 de junho da Assembleia da República. *Diário da República: 1.ª série, n.º 122*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/12-2022-185224662>

Lei n.º 75-B/2020 de 31 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1º Suplemento, 1.ª série, n.º 253*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/75-b-2020-152639825>

Lei n.º 2/2020 de 31 de março da Assembleia da República. *Diário da República: 1.ª série, n.º 64*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/75-b-2020-152639825>

Lei n.º 114/2017 de 29 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1.ª série, n.º 249*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/114-2017-114425586>

Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1.ª série, n.º 248*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/42-2016-105637672>

Lei n.º 82-D/2014 de 31 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 2º Suplemento, 1.ª série, n.º 252*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-d-2014-66022084>

Lei n.º 82-B/2014 de 31 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1º Suplemento, 1.ª série, n.º 252*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-b-2014-66016527>

Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1º Suplemento, 1.ª série, n.º 253*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/83-c-2013-164404>

- Lei n.º 51/2013 de 24 de julho da Assembleia da República. *Diário da República: 1.ª série, n.º 141*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/51-2013-498764>
- Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1.º Suplemento, 1.ª série, n.º 252*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/66-b-2012-632448>
- Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1.º Suplemento, 1.ª série, n.º 250*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/64-b-2011-243769>
- Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro da Assembleia da República. *Diário da República: 1.º Suplemento, 1.ª série, n.º 253*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/55-a-2010-344942>
- Lei n.º 22-A/2007 de 29 de junho da Assembleia da República. *Diário da República: 1.º Suplemento, 1.ª série, n.º 124*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/22-a-2007-226204>
- Lei n.º 15/2001 de 5 de junho da Assembleia da República. *Diário da República: 1.ª série A, n.º 130*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/15-2001-322110>
- Mill, J. S. (1859). *Ensaio sobre a Liberdade*. Escala.
- Ministério das Finanças (1998). *Reforma da Lei de Enquadramento Orçamental – Trabalhos Preparatórios e Anteprojecto*. Ministério das Finanças. <https://purl.sgmf.gov.pt/COL-MF-0048>
- Ministério das Finanças (1998). *Relatório da Comissão para a Reorganização dos Serviços Aduaneiros*. Ministério das Finanças - Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. <https://purl.sgmf.gov.pt/COL-MF-0031-2>
- Quaresma, M. F. L. O. G. (2023). *O Soda Tax português* [Dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa]. <http://hdl.handle.net/10400.14/40142>
- Santos, M. C. (2018). *Isenções no âmbito dos Impostos Especiais de Consumo: As Isenções de ISP* [Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa]. <http://hdl.handle.net/10451/34082>
- Simões, A. B. M. L. (2015). *A Harmonização Fiscal Europeia: O Caso dos Impostos Especiais de Consumo* [Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa]. [https://run.unl.pt/bitstream/10362/17141/1/Simoes\\_2015.pdf](https://run.unl.pt/bitstream/10362/17141/1/Simoes_2015.pdf)
- União Europeia (s.d). *Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Versão Consolidada*. [http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu\\_2016/2024-09-01](http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2016/2024-09-01)
- Vasques, S. & Pereira, T. C. (2016). *Os Impostos Especiais de Consumo*. Almedina.