



Instituto Superior de Economia e Gestão
UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

*Liderança
Inovação
& Tradição*

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM CONTABILIDADE,
FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS

**Os Impostos Especiais de Consumo:
Análise do Imposto e Taxas Praticadas**

MARIA ALEXANDRA PEREIRA DA FONSECA

Orientador: Dr. PEDRO SANTOS

Júri:

Presidente: Doutor Eduardo Barbosa do Couto

Vogais: Mestre Tiago Rodrigo Andrade Diogo

Dr. Pedro Ferreira Fernandes dos Santos

Março de 2012

RESUMO

O presente trabalho procura sistematizar os aspectos mais importantes ligados ao regime dos IEC, sublinhando a componente de harmonização fiscal a nível comunitário, inerente a esta tributação, bem como a possibilidade que é concedida a estes produtos de circular dentro de todo o espaço comunitário em regime de suspensão de imposto.

Pretende-se dar uma visão de conjunto no que diz respeito às taxas aplicadas nos 27 países da União Europeia (traçando os aspectos comuns e apontando as principais diferenças) e aprofundar a análise comparativa com Espanha, um dos nossos principais parceiros económicos.

Com base na análise efectuada constatou-se que embora se encontrem harmonizados, *i.e.* com regras e procedimentos idênticos, ao nível da aproximação das taxas ainda há um longo caminho a percorrer, existindo presentemente uma grande disparidade de taxas aplicadas, o que não é de estranhar dada a heterogeneidade que caracteriza as diferentes economias europeias.

Ao nível das taxas aplicadas verificou-se que, embora Portugal não se afaste da média comunitária, pratica taxas muito mais elevadas que Espanha.

Conclui-se assim, face aos dados analisados, que a tributação em sede de IEC condiciona a competitividade de Portugal, não porque o país aplica taxas acima da média comunitária, mas sim porque o seu principal parceiro comercial, a Espanha, tem um sistema mais “leve” em termos de fiscalidade indirecta, aplicando taxas abaixo dessa média.

Palavras-Chave: Impostos especiais de consumo; tributação indirecta

ABSTRACT

This work aims to systematize the most important aspects linked to the excise duties regime, emphasizing the component of tax harmonization at European Community level and the possibility granted to those products of circulation in the community space under suspension of taxes.

It is intended to give an overview of all the rates applied in the 27 EU countries (tracing the common aspects and pointing out the main differences) and a further comparative analysis with Spain, one of our major economic partners.

It was observed that, even though they are harmonized, i.e. with identical rules and procedures, there is currently a large disparity in the rates applied, which is not surprising given the heterogeneity that characterizes the different European economies.

At the level of rates applied, it was verified that, although Portugal does not deviate from the EU average, have higher excise duties than Spain.

It is concluded, given the analyzed data, that the excise duties taxation affects the competitiveness of Portugal, not because the country apply rates above the EU average, but because its main trading partner, Spain, has a more "lightweight" indirect taxation.

Keywords: Excise duties, indirect taxes

ÍNDICE

Siglas Utilizadas.....	5
Abreviaturas dos Estados-Membros da União Europeia.....	6
Agradecimentos.....	7
I. INTRODUÇÃO.....	8
1. Quadro teórico.....	8
2. Objecto e Perguntas de Investigação.....	9
3. Metodologia a seguir e Resultados a Alcançar	10
4. Estrutura da dissertação	11
II. REVISÃO DA LITERATURA.....	12
1. Os IEC	12
2. A harmonização comunitária ao nível dos IEC.....	15
3. Os IEC no contexto do Sistema Fiscal Português.....	19
III. ANÁLISE.....	25
1. Receitas Cobradas	25
2. Comparação das Taxas de IEC a Nível Comunitário	26
2.1. Imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas.....	27
2.2. Imposto sobre o Tabaco	30
2.3. Imposto sobre o Produtos Petrolíferos e Energéticos	32
3. Taxas de ISPPE aplicadas aos Combustíveis – Espanha vs Portugal.....	36
IV. CONCLUSÕES	41
BIBLIOGRAFIA	45

SIGLAS UTILIZADAS

CIEC	Código dos Impostos Especiais de Consumo
CRP	Constituição da República Portuguesa
DAA	Documento Administrativo de Acompanhamento
DGAIEC	Direcção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo
DIC	Declaração de Introdução no Consumo
EM	Estados-Membros
IABA	Imposto sobre Álcool e Bebidas Alcoólicas
IEC	Impostos Especiais de Consumo
ISPPE	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Produtos Energéticos
ISV	Imposto sobre Veículos
IT	Imposto sobre Tabacos
IVA	Imposto sobre Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
UE	União Europeia

ABREVIATURAS DOS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA

BE	Bélgica	LU	Luxemburgo
BG	Bulgária	HU	Hungria
CZ	República Checa	MT	Malta
DK	Dinamarca	NL	Países Baixos
DE	Alemanha	AT	Áustria
EE	Estónia	PL	Polónia
EL	Grécia	PT	Portugal
ES	Espanha	RO	Roménia
FR	França	SI	Eslovénia
IE	Irlanda	SK	Eslováquia
IT	Itália	FI	Finlândia
CY	Chipre	SE	Suécia
LV	Letónia	UK	Reino Unido
LT	Lituânia		

Denominações, siglas e ordem protocolar adoptadas nos documentos oficiais da União Europeia - <http://publications.europa.eu/code/pt/pt-370100.htm> © EuropeanCommission, 2011 (em 20.08.2011)

AGRADECIMENTOS

Aos professores do Mestrado de Contabilidade, Fiscalidade e Finanças, em especial ao Dr. Pedro Santos, que aceitou ser o orientador do presente trabalho e ao professor António Samagaio pela sua disponibilidade;

Aos colegas que iniciaram este percurso conjunto na Pós-Graduação em CFFE, em especial à Berta e à Kristine que me acompanharam também no 2º ano do mestrado. Foi bom comprovar que o espírito de ajuda e partilha, que conheci no ISEG em 1991, quando aqui iniciei a licenciatura, se mantêm ao longo de todos estes anos;

À Elsa e aos restantes colegas de trabalho que me apoiaram e “facilitaram” a vida em termos profissionais;

Ao Dr. Teixeira Fernandes que disponibilizou o seu tempo e conhecimento, e cuja ajuda foi preciosa;

Por último mas igualmente importante, aos meus pais e ao Paulo, cuja paciência e colaboração foram essenciais para levar esta jornada até ao fim.

I. INTRODUÇÃO

1. QUADRO TEÓRICO

No contexto de algumas das matérias leccionadas no mestrado de Contabilidade Fiscalidade e Finanças Empresarias, nomeadamente ao nível da Fiscalidade, os IEC foram referidos, no entanto, sempre de uma forma residual. Talvez porque, embora acabe por ser suportado pela maioria dos consumidores, o universo de contribuintes que lida directamente com este tipo de tributação é relativamente reduzido.

No entanto, os IEC não deixam de ter um peso importante dentro das receitas fiscais arrecadadas pelo Estado, tendo por outro lado implicações a nível comunitário, já que são impostos que se encontram harmonizados e a cujos produtos é permitido a circulação entre Estados-membros sem pagamento do respectivo imposto (circulação em suspensão de imposto).

Para perceber o mecanismo deste tipo de tributação é pois importante identificar as regras estabelecidas no Direito Comunitário, que harmoniza estes impostos, bem como o modo como essas normas são transpostas para a legislação nacional, analisando-as à luz do Direito Fiscal nacional.

Verifica-se também que, ao contrário do que sucedia no passado, há uma disposição para o aumento da chamada tributação indirecta nos países desenvolvidos sendo importante analisar os factos que contribuem para esta tendência.

Um melhor conhecimento das características deste tipo de tributação, especificamente dos impostos indirectos sobre o consumo, contribuirá também para perceber esta apetência para os Estados socorrerem-se destes impostos no intuito de aumentarem as suas receitas.

2. OBJECTO E PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO

O presente trabalho pretende dar a conhecer os IEC, as regras que regem este imposto, os produtos que a ele estão sujeitos e a influência que têm nas trocas intracomunitárias destes bens.

Visto ser um imposto que é aplicado em toda a UE, considera-se importante identificar as medidas adoptadas a nível europeu de modo a atingir-se a harmonização comunitária desejada.

Procurar-se-á no decurso da presente dissertação analisar a legislação publicada nesta área, desde a adopção das Directivas comunitárias até à sua transposição para a legislação nacional, especialmente em termos do CIEC.

Salientando os pontos mais importantes dos mecanismos inerentes a este imposto, nomeadamente a circulação em suspensão de imposto, dentro de um Estado-membro ou abarcando transacções intracomunitárias, pretende-se dar uma visão geral do funcionamento deste tipo de tributação.

Uma vez que são impostos harmonizados comunitariamente é também importante verificar se o nível da carga fiscal praticada se encontra em consonância com o que ocorre nos outros E.M.

Será ainda relevante que essa análise seja aprofundada no que diz respeito à comparação das taxas nacionais com as taxas praticadas em Espanha, já que dada a proximidade geográfica, as diferenças na carga fiscal destes dois países pode condicionar o mercado, sobretudo no que diz respeito às zonas fronteiriças.

Actualmente as questões ligadas com o peso da fiscalidade em certos produtos tem sido amplamente debatida, especialmente ao nível dos combustíveis e sobretudo quando se compara com os preços praticados na vizinha Espanha.

Pretende-se assim analisar se efectivamente essa carga fiscal em Portugal, no que diz respeito aos IEC, converge, não só para os valores médios comunitários, como também das taxas praticadas em Espanha ou se, pelo contrário, contribui para o agravamento das diferenças de preços praticados nos dois países.

Este trabalho procura assim, para além de sistematizar os principais aspectos do regime dos IEC, dar resposta a duas questões:

- a) As taxas adoptadas em Portugal em sede de IEC estão niveladas com as praticadas nos outros países da União Europeia?
- b) Comparativamente com Espanha, a carga fiscal suportada ao nível dos IEC, contribui para a perda de concorrência e desvio de comércio para aquele país e paralelamente para aumentar o risco de fraude e evasão fiscal?

3. METODOLOGIA A SEGUIR E RESULTADOS A ALCANÇAR

O estudo dos IEC terá de se iniciar com a consulta da legislação publicada, tanto a nível comunitário como a nível nacional. Complementando essa informação com as publicações existentes sobre a matéria, procurar-se-á traçar a estrutura deste imposto, salientando os seus aspectos mais importantes, para uma melhor percepção deste tipo de tributação.

Seguidamente serão recolhidos os dados necessários a que se proceda a uma avaliação da carga fiscal a que estes produtos estão sujeitos nos 27 países. Pretende-se com isto ter uma visão de conjunto, identificando as disparidades e percebendo o alcance da harmonização pretendida a nível comunitário.

Fazendo uma análise mais pormenorizada, no que diz respeito ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (aquele que gera mais receita fiscal), na comparação com o caso espanhol, pretende-se analisar as diferenças existentes nestes países relativamente às taxas aplicadas ao nível do gasóleo e da gasolina, verificando se o imposto sobre o consumo aplicado afecta a competitividade do sector dos combustíveis.

Em suma, pretende-se confirmar se este tipo de tributação tem *em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa num quadro de uma sã concorrência*, tal com define o Artigo 7º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 12.12.

4. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O presente trabalho encontra-se dividido em 3 partes: numa primeira parte será feita uma revisão da literatura que se irá centrar nos aspectos teóricos da fiscalidade e na análise da legislação publicada a nível comunitário e nacional; seguidamente será feita uma análise das taxas praticadas nos diferentes Estados-membros, bem como um estudo comparativo mais pormenorizado entre os níveis de tributação de Portugal e Espanha ao nível do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos que incide sobre os combustíveis (gasóleo e gasolina) e, na parte final, procurar-se-á chegar a uma conclusão sobre o nível de tributação em sede de IEC em Portugal e assinalar-se-ão algumas questões que surgiram no decurso da pesquisa para a elaboração deste trabalho e que, não podendo ser desenvolvidas no âmbito do mesmo, poderá ser interessante aprofundar em sede de trabalhos futuros nesta área.

II. REVISÃO DA LITERATURA

1. Os IEC

Os IEC incidem sobre o consumo específico de determinados bens, ao contrário do que acontece com o IVA, que é um imposto geral sobre o consumo¹. Presentemente, em Portugal estão sujeitos a este tipo de imposto o álcool e as bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e energéticos e o tabaco².

Mas ao longo da história o consumo de muitos outros bens foi sujeitos tributação, de acordo com os costumes e hábitos da época. Como refere Sérgio Vasques, *a tributação selectiva do consumo não operava de modo indistinto, dirigia-se preferencialmente aos consumos de 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 (2001)*.

O peso destes impostos indirectos³ na estrutura fiscal de um país também tem sido questão de debate, existindo algumas correntes que defendem um maior peso da tributação directa e outras o oposto. Estas opções estariam associadas às doutrinas políticas e formas de pensamento económico defendidas, mas cada vez mais, com a constatação de que o nível necessário de receitas não é atingido com o modelo defendido, se tem optado por um sistema que integra ambas as componentes.

Enquanto anteriormente se considerava que seriam as economias mais atrasadas que tenderiam a privilegiar os impostos indirectos⁴, actualmente tem-se a percepção de que

¹ Ver incidência objectiva do IVA no Artigo 1º do CIVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/98 de 26.12 e republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008 de 20.06

² Quando falamos de IEC estamos a falar de impostos harmonizados a nível comunitário (IABA, ISPPE e IT), em Portugal para além destes, existe também um outro imposto sobre o consumo, o Imposto sobre Veículos (ISV) que não estando harmonizado, não será alvo da presente análise.

³ Relativamente ao conceito que define tributação directa e indirecta, existem várias definições que podem ser utilizadas, optando-se aqui pelo critério que assenta na forma de manifestação da capacidade contributiva - ver Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas* (1991). Também o professor Freitas Pereira, no seu livro *Fiscalidade* (2007) aborda este tema, no capítulo 4.

⁴ Sobre a evolução da constituição da carga fiscal ver Sérgio Vasques (2011), ob. cit.

os países mais desenvolvidos começam a aumentar o seu peso na estrutura fiscal, vendo diversas vantagens neste tipo de tributação.

Tendo carácter selectivo, estes impostos permitem tributar os bens com maior potencial financeiro. Um das características comuns nestes produtos é a elasticidade-preço da sua procura⁵. São seleccionados normalmente bens com uma procura rígida, *i.e.* bens que perante uma subida no preço não sofrem uma descida no consumo de montante equivalente. Como refere Sérgio Vasques os contribuintes mostram-se dispostos a suportar uma grande pressão no preço deste tipo de bens antes de prescindir do seu consumo⁶. Outro aspecto que os torna interessantes do ponto de vista de receita fiscal é que são produtos que têm uma base que, não sendo geral, é de incidência alargada.

Por outro lado, sendo um tipo de imposto monofásico⁷ optou-se por taxar estes bens a jusante, no momento que são introduzidos no consumo⁸ fazendo com que o sujeito passivo do imposto não seja o consumidor final do bem, mas sim aquele que em primeira instância o introduz no mercado. Isto não só simplifica todo o processo de cobrança, visto reduzir consideravelmente o número de sujeitos passivos⁹ como também permite um maior controlo desses contribuintes.

⁵A elasticidade-preço da procura traduz a percentagem de variação da quantidade por percentagem de variação do preço, ou o quanto a procura é sensível a alterações no preço de determinado bem, mantendo todas as outras variáveis constantes - Hal R. Varian, *Intermediate Microeconomics – A modern approach (1990)*, p.264. A procura diz-se mais elástica ou mais rígida consoante variar muito ou pouco, respectivamente, em função de uma variação no preço desse bem. Note-se que estas variações têm normalmente sentidos opostos.

⁶Ver Sérgio Vasques, *Os impostos sobre o consumo*, p52 e seguintes

⁷ Ao contrário do que acontece em sede de IVA, cujo imposto incide sobre todas as fases do circuito económico, ou seja, em cada venda a que um bem é sujeito, nos IEC o imposto é devido numa única fase: no momento em que são introduzidos no consumo – esta questão será abordada no Ponto 3.

⁸Ver Artigo 8º - Exigibilidade e Artigo 9º - Introdução no Consumo, do CIEC

⁹Pode-se dizer de um modo genérico que os principais sujeitos passivos serão importadores e produtores destes bens. No ponto 3 deste capítulo esta questão da incidência subjectiva será desenvolvida.

A isto associa-se uma outra característica importante destes impostos, o facto dos custos administrativos associados à liquidação e cobrança serem reduzidos - um dos princípios a que um sistema fiscal deve respeitar: a *simplicidade*.¹⁰

Para além disso, o valor do imposto quando chega ao consumidor final já se encontra “diluído” do preço do bem, não havendo sequer nenhuma obrigação legal de informar o consumidor do valor de IEC que o preço tem incorporado.

Por outro lado, os produtos taxados estão muitas vezes associados a consumos perniciosos, *vícios* ou poluição, o que faz com que a opinião pública não seja tão crítica relativamente à sua tributação.

Estas características dos produtos permitem também ao Estado apresentar a sua tributação com um objectivo extrafiscal¹¹, sendo impostos sobre “vícios” pretende-se com a sua tributação retrain o consumo destes bens – o que não deixa de ser curioso: por um lado um imposto por definição não tem um carácter de sanção¹² mas o Estado tenta, através de tributação, controlar o seu consumo, consumo esse que sabe à partida ter uma elasticidade mais rígida e com o qual espera arrecadar receitas importantes.

Em suma, pelas suas características, *produtividade, insensibilidade e universalidade*¹³, os custos políticos pela adopção deste tipo de imposto são mais reduzidos.

¹⁰Sobre Princípios de Tributação e Sistema Fiscal ver Freitas Pereira (2007), *Fiscalidade*, pp 65 a 77

¹¹Sendo intenção principal dos impostos a obtenção de receitas (objectivo fiscal por excelência) existem outros objectivos quando se opta pela tributação de consumos específicos, como seja a *redistribuição de riqueza* e a *repressão de consumos*. A questão da *função extrafiscal* dos IEC é objecto de análise por Sérgio Vasques (2011), *Os impostos especiais de consumo*, pp 65 a 77

¹²Uma definições referida por muitos autores caracteriza um imposto como *uma prestação pecuniária, coactiva, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins público*, ver Freitas Pereira, Manuel Henriques, *Fiscalidade*, 2007

¹³Sérgio Vasques (2001), *Os impostos especiais de consumo*

2. A HARMONIZAÇÃO COMUNITÁRIA AO NÍVEL DOS IEC

Desde o início da construção europeia que houve a percepção da necessidade de uma harmonização fiscal ao nível da fiscalidade indirecta¹⁴, uma vez que a ideia de criação de um mercado interno uno e coeso foi uma das premissas de base para a criação de uma Comunidade Europeia. Disparidades na carga fiscal, dentro de um mercado que se quer “único”, distorcem a concorrência, levando a desvios na procura, sobretudo entre países vizinhos.

Esta preocupação traduziu-se na inclusão nos próprios Tratados da Comunidade (mais tarde União Europeia) de artigos referentes a uma harmonização das legislações em termos fiscais, incluindo ao nível dos IEC¹⁵. Ficou também definido que o Conselho adoptaria directivas para aproximação da legislação dos Estados-membros¹⁶, de modo a evitar que a adopção destes impostos interferisse com o correcto funcionamento do mercado interno.

Foram assim criadas regras comuns em termos de IEC, embora se tenha deixado alguma autonomia aos EM, de modo a se fazer face às diferenças culturais, económicas ou mesmo políticas dos vários países europeus. Isto permitiu, por exemplo, que Portugal aplique uma taxa zero ao vinho (cujo consumo está fortemente enraizado na sua

¹⁴A política fiscal na União Europeia (UE) divide-se em dois ramos: a fiscalidade directa, da competência exclusiva dos Estados Membros, e a fiscalidade indirecta, que se prende com a livre circulação das mercadorias e a livre prestação de serviços http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/index_pt.htm © União Europeia, 1995-2011 (em 25 de Junho de 2011)

¹⁵O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno (...) – Artigo 113º do Tratado sobre o Funcionamento da Comunidade Europeia (ex Artigo 93º do Tratado da Comunidade Europeia)

¹⁶O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta directivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum. Artigo 115º do Tratado sobre o Funcionamento da Comunidade Europeia (ex Artigo 94º do Tratado da Comunidade Europeia)

cultura), produto que é fortemente taxado em países como o Reino Unido e a Irlanda¹⁷, ou que Luxemburgo mantenha níveis de tributação muito reduzidos (visto que politicamente essa é uma estratégia seguida para atrair investimentos).

Note-se também que as decisões em matéria de fiscalidade necessitam de unanimidade, sendo matérias sensíveis relativamente às quais os países não abdicam facilmente da sua autonomia, e em que, dada a heterogeneidade dos EM, dificilmente se conseguiria o consenso necessário em questões mais específicas como por exemplo as taxas a aplicar.

Surge assim a Directiva 92/12/CEE do Conselho de 25.02, mais tarde revogada pela Directiva 2008/118/CE de 16.12, onde é definida a estrutura base destes impostos – produtos sujeitos a tributação, base tributável, isenções, regras relativas à produção, armazenagem e circulação entre os EM.

Começando por definir o conceito de *produtos sujeitos a imposto especiais de consumo*, há a preocupação de apenas serem aqui considerados os bens que são tributados em todos os Estados-Membros, deixando no entanto aberta a possibilidade de cada Estado tributar outros bens¹⁸ – o leque de produtos que os vários EM tributam ao nível do consumo é bastante variado, sendo a Dinamarca um caso exemplar, com uma lista considerável de produtos tributados - ver informação compilada no Anexo I.

Ficam assim, contemplados neste diploma os **produtos energéticos e a electricidade**¹⁹, o **álcool e as bebidas alcoólicas** e os **tabacos manufacturados**.

Identificando o território da Comunidade²⁰ como espaço de aplicação da Directiva, estabelece também que a tributação deverá ser realizada no EM onde o consumo desse bem é efectuado²¹.

¹⁷Sobre as taxas aplicadas nos diferentes Estados, será feita uma análise mais pormenorizada no Ponto 4

¹⁸ Ver Artigo 1º da Directiva 2008/118/CE de 16.12

¹⁹Foi só com a adopção Directiva 2008/118/CE de 16.12 que a tributação da electricidade passou a ser considerada em sede dos impostos harmonizados, sendo essa uma das principais alterações que este novo diploma incluiu

²⁰ Com algumas excepções, previstas no n.º 2 e 3 do Artigo 5º da Directiva 2008/118/CE de 16.12

²¹ Artigo 7º da Directiva 2008/118/CE de 16.12

Uma vez que estes bens são muitas vezes objecto de transacções intra-comunitárias é necessário que o movimento destes produtos seja sujeito a controlo, tendo sido contemplado pela nova Directiva 2008/118/CE um sistema informatizado de acompanhamento e de controlo dos movimentos intracomunitários de produtos sujeitos a IEC (EMCS)²². Este sistema permite, a transmissão por via electrónica da informação sobre a transacção efectuada, sendo possível proceder ao acompanhamento dos fluxos em tempo real e proceder a controlos que se julguem pertinentes.

São também adoptadas Directivas que regem as regras de cada um dos destes impostos, onde se definem mais concretamente quais os produtos que estão sujeitos a IEC e os limites mínimos das taxas a aplicar:

IT
Directiva 92/79/CEE do Conselho, de 19.10: relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros; Directiva 92/80/CEE do Conselho, de 19.10: relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros; Directiva 95/59/CE do Conselho, de 27.11: relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados
IABA
Directiva 92/83/CEE do Conselho, de 19.10, relativa à harmonização da estrutura dos IEC de álcool e bebidas alcoólicas Directiva 92/84/CEE do Conselho, de 19.10, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas;
ISPPE
Directiva 2003/96/CE do Conselho, de 27.10, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade

²² A implementação deste sistema informático é relativamente recente, tendo por base a DECISÃO n.º 1152/2003/CE do Parlamento Europeu e do Conselho. Anteriormente o controlo era feito por um documento de acompanhamento em suporte papel (DAA), emitido em várias cópias que acompanhavam o circuito da mercadoria

Um dos outros aspectos importantes do regime dos IEC é a possibilidade de, após a sua produção, os bens serem mantidos em *suspensão de imposto*, quer na sua armazenagem quer mesmo durante a sua circulação (seja nacional ou intracomunitária). De modo a operacionalizar este sistema foram também concedidas a alguns operadores autorizações para receber mercadoria em suspensão (os *destinatários autorizados*) ou para receber, deter e expedir – os *depositários autorizados*. No caso destes últimos é-lhes ainda concedida autorização para dispor de um local para a sua produção armazenagem destes produtos em suspensão – os *entrepósitos fiscais*.

A concessão destes estatutos está sujeita ao cumprimento de uma série de requisitos, tanto dos operadores como também das instalações. É da competência dos EM a autorização e o controlo do funcionamento destes entrepostos, bem como da verificação da idoneidade dos operadores que solicitam estes estatutos.

De qualquer forma, a Comissão considerou ser importante adoptar uma Recomendação²³ onde “convida” os EM a seguir alguns critérios comuns, no que diz respeito à concessão, garantias associadas e anulações ou revogações das autorizações. Isto é importante visto que os produtos podem ser enviados em suspensão *i.e.* sem que o imposto seja pago, de um entreposto fiscal localizado num EM para um entreposto de outro EM, havendo assim necessidade que todos os intervenientes neste processo se rejam por regras comuns.

Em suma, a Comissão preocupa-se em harmonizar os aspectos essenciais dos IEC, como o conceito e as condições de exigibilidade do IEC, tendo especial atenção a que as transacções intracomunitárias não sofram entraves, e cada vez mais, de modo a que não surjam diferenças e falhas entre as legislações que possibilitem a fraude no âmbito destes impostos.

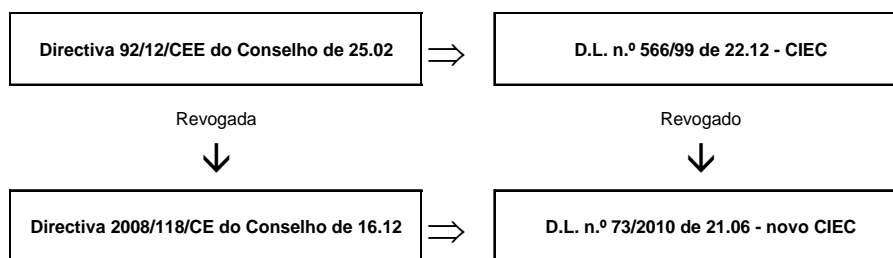
Sendo uma matéria sensível há um acompanhamento permanente destas questões por parte da Comissão.

²³ RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO 2000/789/CE de 29.11 relativa às orientações em matéria de autorização de depositários, nos termos da Directiva 92/12/CEE de 25.02, para proceder ao tratamento de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo

3. OS IEC NO CONTEXTO DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Como todos os impostos, os IEC têm que cumprir o princípio da legalidade fiscal²⁴, inscrito no artigo 103.º da CRP.

O primeiro diploma que aglutinou as normas referentes aos vários IEC num único documento²⁵, foi o Decreto-Lei n.º 566/99 de 22.12 que transpôs a Directiva n.º 92/12/CEE do Conselho, de 25.02²⁶. Posteriormente, com a entrada em vigor da Directiva 2008/118/CE de 16.12 do Conselho e com o objectivo de simplificar normas e procedimento, clarificar alguns conceitos e desmaterializar as declarações efectuadas pelos operadores, foi publicado o Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21.06, transpõe esta nova Directiva, para a ordem jurídica interna (tal como referido no artigo 1º, n.º 2 deste diploma) aprovando-se assim o “novo CIEC”.



Fonte: Esquema elaborado pelo próprio autor

O controlo do regime dos IEC, bem como a liquidação e cobrança destes impostos são da responsabilidade da DGAIEC²⁷, que integra a Administração Tributária, de acordo com o n.º 3 do artigo 1º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 12.12

²⁴ Sobre o Princípio da legalidade fiscal consultar Ana Paula Dourado (1995), *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*

²⁵ Anteriormente existiam uma série de diplomas isolados com as normas relacionadas com cada um destes impostos – sobre essa vertente histórica consultar Sérgio Vasques (2011), *Os IEC*

²⁶ Uma Directiva é uma das fontes do direito derivado comunitário, é uma “lei-quadro” que vincula os Estados-Membros destinatários quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios (Pascal Fontaine, *A construção Europeia de 1945 aos nossos dias*, 1998). Há pois a necessidade de transpor as suas normas para a lei nacional de cada Estado-Membro

²⁷ Tal como disposto no artigo 2º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 82/2007 de 29.03 que aprova a Lei Orgânica da DGAIEC

Não está no âmbito do presente trabalho analisar todas as especificidades do regime dos IEC, no entanto considera-se importante sistematizar os principais elementos constitutivos dos IEC.

a) Facto Gerador

A **produção** e a **importação** dos produtos sujeitos a IEC constituem o facto gerador deste imposto de acordo com o Artigo 7º, n.º 1 do CIEC.

Este mesmo artigo define os aspectos constitutivos do elemento objectivo deste facto gerador²⁸: o aspecto material (a produção ou importação); o aspecto espacial (território nacional); o aspecto temporal (facto instantâneo – momento em que ocorre essa produção ou importação); o aspecto quantitativo (implícito aqui, que se traduz na quantidade produzida ou importada)

b) Incidência objectiva e base tributável

O Artigo 5º do CIEC define quais os produtos que se encontram sujeitos a imposto. Tal como já definido em sede de Directiva comunitária estes produtos dividem-se em 3 grandes grupos: o álcool e as bebidas alcoólicas; os tabacos e os produtos petrolíferos e energéticos

A taxa que é aplicável incide sobre a quantidade de produto introduzida no consumo²⁹. Há assim nestes produtos uma preocupação acrescida ao nível da contabilidade de existências, sobretudo ao nível da produção.

c) Incidência Subjectiva

Na prática quem paga o imposto é o consumidor final, no entanto o IEC já se encontra incorporado no preço do bem a partir do momento em que foi introduzido no consumo,

²⁸ Sobre o Facto gerador de imposto ver Freitas Pereira (2007) *Fiscalidade*, pp 27 a 34

²⁹ No caso dos Tabacos, a taxa aplicada tem duas componentes, uma que incide na quantidade (elemento específico) e outra sobre o preço de venda (elemento *ad valorem*), mas essa questão será desenvolvida mais adiante

e nem fica evidenciado o seu valor nas facturas de venda (ao contrário do que acontece com o IVA)³⁰.

É o sujeito que procede á introdução no consumo³¹ que é o devedor do imposto. Na maioria das situações estes operadores dispõem do estatuto de Depositários Autorizados ou Destinatário Registrado, mas qualquer pessoa que proceda a uma acção que possa ser considerada uma “introdução no consumo” de produtos sujeitos a IEC estará sujeita ao pagamento deste imposto.

d) Entrepósitos Fiscais e Operadores

Perante a verificação de determinadas condições³², são concedidas a alguns operadores autorizações para receber produto em suspensão de IEC (Destinatários Autorizados) ou mesmo para receber, produzir e armazenar (no caso dos Depositários Autorizados). Neste último caso, as instalações do operador também têm de cumprir alguns requisitos e adquirem o estatuto de Entrepósitos Fiscais (Artigo 24º do CIEC). Por regra, todos os produtores destes bens se constituem como depositários autorizados e detêm entrepósitos fiscais. O estatuto de destinatário autorizado é normalmente solicitado por operadores de menor dimensão, que não dispõem de grandes *stocks*, adquirindo os produtos para venda quase imediata.

Estas figuras são muito importantes para o funcionamento do regime dos IEC, uma vez que permite protelar o pagamento do imposto até ao momento em que o produto é

³⁰ Na anterior versão do CIEC, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 566/99 de 22.12, o **artigo 105º - Obrigações relativas à facturação** referia que *as facturas ou documentos equivalentes, relativos a transacções de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, para além de darem cumprimento ao disposto no artigo 35.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, devem conter ainda os seguintes elementos: a) O montante do imposto devido; b) Motivo justificativo da não exigibilidade do imposto, se for caso disso*. Isto permitiria que o adquirente destas mercadorias tivessem informação sobre o IEC pago. No entanto este articulado foi retirado da nova versão do CIEC.

³¹ O Artigo 9º do CIEC define as situações que podem ser consideradas como introduções no consumo

³² Os estatutos de Depositário Autorizado e Destinatário Autorizado estão definidos na legislação comunitária (Directiva 2008/118/CE) e transpostos para a legislação nacional (CIEC). Não está no propósito do presente trabalho aprofundar toda a mecânica dos IEC, nomeadamente no que diz respeito aos vários estatutos, para aprofundar estas matérias consultar o *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Actualizado*.

vendido. Dados os montantes elevados de IEC geralmente envolvidos, os operadores têm todo o interesse em beneficiar desta autorização, mas por outro lado há uma necessidade de controlo acrescido, para evitar o desvio dos produtos sem o respectivo pagamento dos impostos em causa. Por isso mesmo a estes estatutos estão sempre associadas garantias que visam cobrir possíveis faltas de mercadoria.

e) Circulação Intracomunitária

Como referem os autores do Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Actualizado, *o regime instituído permite a circulação de produtos sujeitos a IEC, sem controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias, recorrendo a quatro elementos essenciais: o entreposto fiscal; os operadores habilitados pela autoridade aduaneira; o documento administrativo electrónico e as garantias*³³

Destes, falta referir o documento que acompanha a circulação da mercadoria – o DAA. Este documento é emitido só para as situações em que a mercadoria circula em suspensão de imposto, e os operadores envolvidos têm de estar constituídos como depositários autorizados ou destinatários autorizados³⁴ (estes últimos só podem constar como destinatários da mercadoria, já que não podem expedir produto em suspensão).

Este documento é emitido antes do início da saída do produto em suspensão, sendo apresentado na estância aduaneira³⁵ que controla o operador que envia a mercadoria, acompanha todo o circuito e é entregue na estância de destino da mercadoria. Presentemente, de forma a agilizar o sistema e a prevenir a fraude, este documento é emitido via electrónica sendo todas as comunicações feitas *online* e no momento que ocorrem.

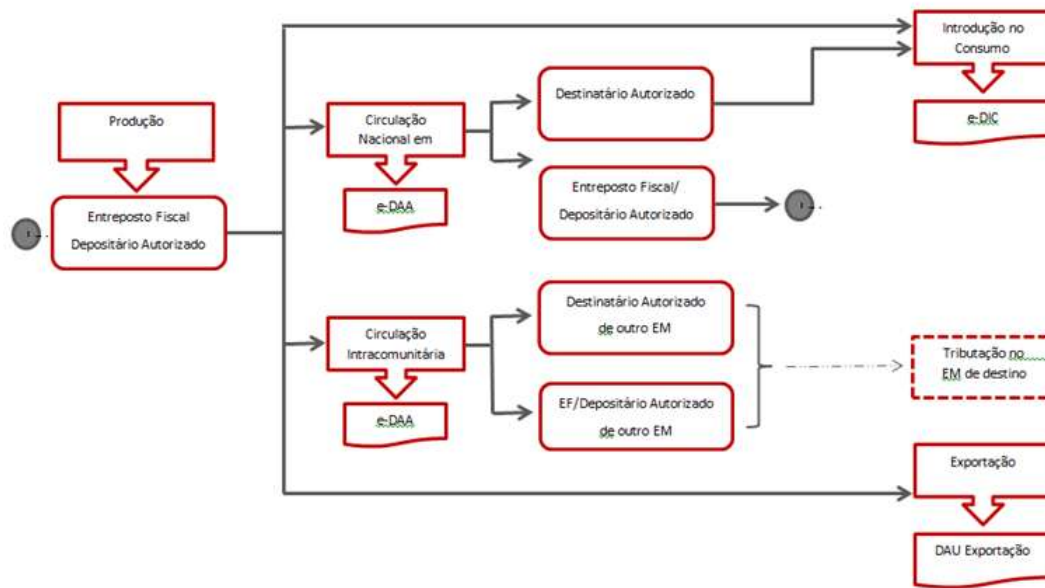
Esta circulação em suspensão de imposto pode ocorrer dentro de um único país ou realizar-se entre operadores de diferentes E.M.

³³ Brigas Afonso e Teixeira Fernandes, Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Actualizado (2011), p 101

³⁴estes últimos só podem constar como destinatários da mercadoria, já que o estatuto não podem expedir produto em suspensão

³⁵ Estes impostos são controlados pela DGAIEC, sendo as Alfândegas de jurisdição da sede dos operadores (da partida e do destino) que procede ao controlo destes movimentos

Figura 1 – Circulação dos produtos sujeitos a IEC



Fonte: Elaboração do próprio autor

A saída do produto em suspensão é sempre feita a partir de um entreposto fiscal. No caso de se destinar a um destinatário autorizado, este tem que a introduzir no consumo no momento que a recebe, processando o respectivo documento (a DIC). No caso de se destinar a um outro entreposto, este poderá manter o produto em suspensão, necessitando apenas de, através do sistema informático, acusar a recepção da mercadoria.

Para além da circulação em suspensão, a mercadoria pode sair do entreposto introduzida no consumo (tendo o depositário autorizado de processar a DIC) ou pode ser exportada, caso em que não está sujeita ao pagamento do imposto.

f) Isenções

Este regime também prevê isenções. O CIEC estabelece um conjunto de isenções comuns aos três tipos de imposto (Artigo 6º), sendo sobretudo isenções subjectivas³⁶, nomeadamente os consumos efectuados por organismos internacionais estabelecidos em

³⁶ Ver Freitas Pereira (2007), *Fiscalidade*, pp. 31 e seguintes

Portugal, Forças Armadas e NATO – estas isenções já se encontram estabelecidas em acordos e convenções internacionais, limitando-se o CIEC em transpô-las.

São também estabelecidas isenções ao nível de cada um dos impostos (na Parte Especial do CIEC, dentro das normas relativas a cada um dos impostos, existe um artigo relativo às isenções em vigor), sendo aqui sobretudo isenções do tipo objectivas.

III. ANÁLISE

1. RECEITAS COBRADAS

Analisando os dados constantes da Conta Geral do Estado do Ano de 2010, é possível verificar que são os impostos indirectos aqueles que mais contribuem para as receitas correntes do Estado. Verifica-se também que no ano passado a cobrança efectuada ao nível desta tributação ficou acima do previsto no Orçamento de Estado, como pode ser constatado no quadro seguinte.

Quadro 1 – Receitas do Estado – Cobrança Líquida³⁷

(Milhões de euros)

Designação	Execução orçamental			Previsão corrigida	Variação em 2010/2009		Grau de execução em 2010
	2008	2009	2010	2010	Valor	%	%
Receitas correntes:	38.480,9	33.798,6	35.194,4	34.505,8	1.395,8	4,1	102,0
Impostos directos	15.305,3	13.489,4	13.569,2	13.313,4	79,8	0,6	101,9
Impostos indirectos	20.291,0	17.163,5	18.720,5	17.713,0	1.557,0	9,1	105,7
Contribuições para a SS, a CGA e ADSE	204,8	230,9	234,0	251,3	3,1	1,3	93,1
Taxas, multas e outras penalidades	528,9	580,8	590,3	737,0	9,5	1,6	80,1
Rendimentos da propriedade	575,8	602,0	473,5	435,1	-128,5	-21,3	108,8
Transferências correntes	1.039,4	1.150,6	1.009,5	1.362,1	-141,1	-12,3	74,1
Venda de bens e serviços correntes	453,1	466,6	416,3	476,3	-50,3	-10,8	87,4
Outras receitas correntes	82,6	114,8	181,1	217,6	66,3	57,8	83,2
Receitas de capital:	1.640,1	334,5	1.180,6	2.033,9	846,1	252,9	58,0
Venda de bens de investimento	96,9	179,5	169,4	421,5	-10,1	-5,6	40,2
Transferências de capital	105,9	70,5	93,7	268,6	23,2	32,9	34,9
Activos financeiros	37,4	110,4	822,5	760,7	712,1	645,0	108,1
Outras receitas de capital	1.399,9	-25,9	95,0	583,1	120,9	na	16,3
Recursos próprios comunitários	176,8	153,9	177,4	175,8	23,5	15,3	100,9
Reposições não abatidas nos pagamentos	254,5	213,7	90,4	68,8	-123,3	-57,7	131,4
Saldos da gerência anterior	304,1	325,6	466,8	414,4	141,2	43,4	112,6
TOTAL	40.856,4	34.826,3	37.109,6	37.198,7	2.283,3	258,0	99,8
Passivos financeiros	91.986,8	87.936,6	131.801,9	151.064,6	43.865,3	49,9	87,2
TOTAL GERAL	132.843,2	122.762,9	168.911,5	188.263,3	46.148,6	37,6	89,7

Fonte: DGO (BCR).

A grande fatia destes impostos corresponde ao IVA (quase 65%), no entanto as receitas cobradas pelos IEC apresentam valores com alguma expressão, como se pode ver no **Quadro 2**, arrecadando no seu conjunto cerca de 4.016,8 milhões de euros em 2010, o que corresponde a cerca de 21,4% das receitas de impostos indirectos. Destes é sem

³⁷ Quadro 50 incluído na *Conta Geral do Estado – Ano de 2010 que pode ser consultado em http://www.dgo.pt/cge/cge2010/CGE_2010_vol1.pdf*

dúvida ao ISPPE (respeitante sobretudo aos combustíveis) que o Estado irá obter mais receita.

Quadro 2 – Impostos Indirectos – Receitas Obtidas³⁸

(Milhões de euros)

Designação	Execução orçamental			OE 2010	Variação homóloga em 2010/2009		Grau de execução em 2010 %
	2008	2009	2010		Valor	%	
Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP)	2.532,2	2.434,2	2.406,1	2.470,0	-28,1	-1,2	97,4
Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)	13.427,5	10.883,4	12.145,9	11.271,8	1.262,5	11,6	107,8
Imposto sobre Veículos (ISV)	917,6	693,3	809,1	710,0	115,8	16,7	114,0
Imposto sobre o Tabaco (IT)	1.295,9	1.140,0	1.428,7	1.180,0	288,7	25,3	121,1
Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA)	190,3	180,1	182,0	185,0	1,9	1,1	98,4
Lotarias	25,6	25,9	26,3	19,0	0,4	1,5	138,4
Imposto do Selo	1.770,0	1.652,9	1.538,7	1.692,9	-114,2	-6,9	90,9
Imposto do Jogo	22,4	20,9	20,9	23,2	0,0	0,0	90,1
Imposto Único de Circulação (IUC)	103,8	128,4	151,2	140,0	22,8	17,8	108,0
Resultados da exploração de apostas mútuas	2,1	2,2	2,3	14,3	0,1	4,5	16,1
Impostos indirectos diversos	3,6	2,3	9,4	6,7	7,1	308,7	140,3
TOTAL	20.291,0	17.163,6	18.720,6	17.712,9	1.557,0	9,1	105,7

Fonte: DGO (BCR).

Analisando a tendência dos últimos três anos em termos de receitas destes impostos, constata-se uma queda nas receitas entre 2008 e 2009, tendência contrariada em 2010 a nível de IABA e IT.

Estas variações ficam-se a dever sobretudo à redução no consumo destes produtos³⁹, uma vez que as taxas praticadas não sofreram grandes variações ao longo dos últimos anos – a evolução das taxas praticadas para os principais produtos pode ser consultada no Anexo II.

2. COMPARAÇÃO DAS TAXAS DE IEC A NÍVEL COMUNITÁRIO

Como já foi referido existe a preocupação a nível comunitário de evitar que os impostos indirectos sejam um factor impeditivo do bom funcionamento do mercado interno. No entanto, a harmonização fiscal levada a cabo, tendo alcançado a uniformização de regras e procedimentos, não conseguiu ainda o nivelamento das taxas aplicadas em cada país.

³⁸ Quadro 53 incluído na *Conta Geral do Estado – Ano de 2010 que pode ser consultado em http://www.dgo.pt/cge/cge2010/CGE_2010_vol1.pdf*

³⁹ Ou mais rigorosamente: à redução das *introduções no consumo* destes produtos, já que o aumento da fraude e evasão fiscal a nível destes impostos poderá ser um factor a considerar

Seguidamente serão analisadas as taxas aplicadas aos produtos mais significativos, por tipo de IEC, no contexto dos 27 países membros da UE.

Faz-se contudo desde já uma ressalva: com o objectivo de tornar a análise mais clara, a comparação realizada foi baseada nos produtos mais representativos. Dada a diversidade existente dentro do Espaço Europeu, em termos de qualidade dos bens, estrutura de cada um dos mercados e mesmo especificidades no regime de IEC adoptado por cada país (como por exemplo ao nível de aplicação de taxas reduzidas), seria impossível, no âmbito da presente dissertação, ter em conta todos estes aspectos.

2.1. IMPOSTO SOBRE O ÁLCOOL E AS BEBIDAS ALCOÓLICAS

No *imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas* são taxados a cerveja, o álcool e as bebidas espirituosas⁴⁰, o vinho (tranquilo e espumante) e os chamados produtos intermédios⁴¹.

No **Quadro 3** apresenta-se um resumo das taxas normais aplicadas ao álcool e às bebidas espirituosas, ao vinho e aos produtos intermédios.

Optou-se por não incluir a cerveja dada a sua estrutura de taxas, que em alguns países, como o caso de Portugal, engloba várias categorias relacionadas com o *grau plato*, o que tornaria mais complexa a leitura do quadro e exigiria uma explicação mais pormenorizada deste tipo de classificação do produto⁴².

⁴⁰ Regulamento (CE) n.º 110/2008 de 15.01 – identifica o que são consideradas “bebidas espirituosas” à luz da legislação dos IEC, estando incluídos produtos como Gin, Vodka e Whisky entre outras

⁴¹ São produtos de título alcoométrico adquirido superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 22% vol. (artigo 66º, n.º2, alínea f) do CIEC. Embora se designem por “intermédios”, são produtos acabados e prontos a ser consumidos, como o vinho do Porto, o vermute, os moscatéis, etc.

⁴²As taxas IABA aplicadas à cerveja nos vários E.M. encontram-se compiladas no documento da Comissão Europeia, *Excise Duty Tables, Part I – Alcoholic Beverages*, que pode ser consultado no *site* da União Europeia

Quadro 3 – Taxas IABA (UE-27), a 1 de Julho de 2011

EM	Álcool e Bebidas Espirituosas (€/hl de álcool puro)	Vinho (€/hl)		Produtos Intermédios (€/hl)		
		Tranquilo	Espumante			
BE	1.752,24	47,10	161,13	99,16	161,13	
BG	562,43	0,00	0,00		46,01	
CZ	1.167,08	0,00	95,82		95,82	
DK	2012,80	6%-15% vol	82,39	123,45	Tranquilo 15%-22% vol	123,45
		15%-22% vol	123,45	164,51	Espumante 15%-22%	164,51
DE	1.303,00	0,00	136,00		153,00	
EE	1.418,00	73,11	73,11		156,20	
EL	2.450,00	0,00	0,00		102,00	
ES	830,25	0,00	0,00		55,53	
FR	1.514,47	3,55	8,78		223,51	
IE	3.113,00	>5,5%, <15% vol	262,24	524,48	Tranquilo 15%-22% vol	380,52
		>15% vol	380,52		Espumante 15%-22%	524,48
IT	800,01	0,00	0,00		68,51	
CY	598,01	0,00	0,00		45,00	
LV	1.324,32	63,40	63,40		98,62	
LT	1.278,96	57,34	57,34		88,04	
LU	1.041,15	0,00	0,00		66,93	
HU	1.008,22	0,00	52,04		80,70	
MT	1.250,00	0,00	0,00		150,00	
NL	1.504,00		70,56	240,58	Tranquilo 15%-22% vol	122,75
					Espumante 15%-22%	240,58
AT	1.000,00	0,00	0,00		73,00	
PL	1.259,84	40,13	40,13		80,77	
PT	1.031,57	0,00	0,00		60,07	
RO	750,00	0,00	34,05		165,00	
SI	1.000,00	0,00	0,00		100,00	
SK	1.080,00	0,00	79,66		82,98	
FI	3.940,00	283,00	283,00		568,00	
SE	5.439,30	234,10	234,10		490,00	
UK	2.941,44	278,04	382,87		370,69	

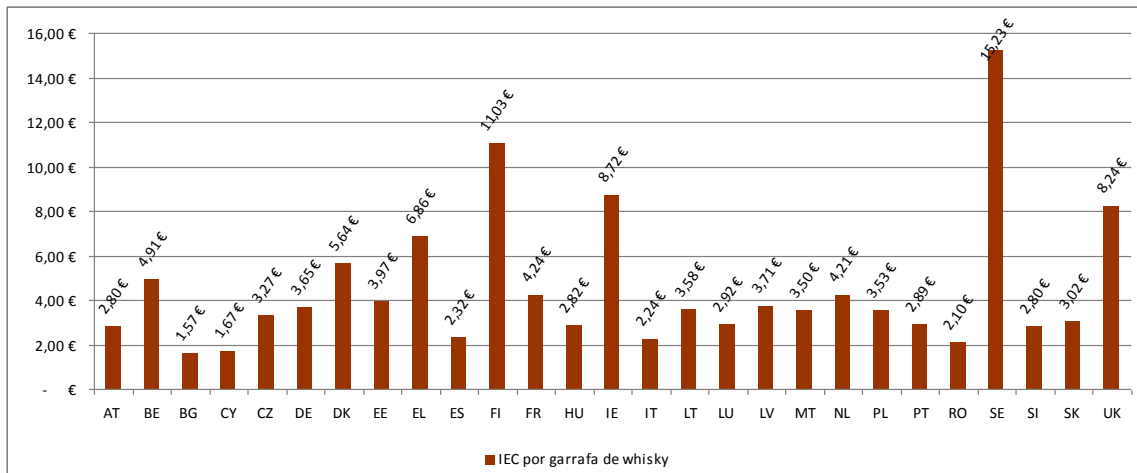
Fonte: Comissão Europeia, *Excise Duty Tables, Part I – Alcoholic Beverages* (Julho 2011)

Relativamente ao **álcool e bebidas** espirituosas, a Comissão impôs um limite mínimo de 550€ por hectolitro de álcool puro⁴³, sendo a Bulgária que aplica a taxa mais perto desse limite. A Suécia é o país que apresenta a taxa mais alta (5.439,30 €/hl álcool puro), e Portugal aplica neste ano um imposto de 1.031,57€/hl álcool puro, valor abaixo da média comunitária (cerca de 1.600,69€/hl álcool puro).

⁴³ Directiva 92/84/CEE de 19.10, Artigo 3º

Ao contrário do que acontece com os outros tipos de bebidas alcoólicas, no caso do álcool e das bebidas espirituosas a taxa está estabelecida por quantidade de álcool puro. Para uma melhor percepção do valor deste imposto, será interessante quantificar o montante que pagará, por exemplo, uma garrafa de whisky, nos diferentes países.

Gráfico 1 – Valor de IEC pago por garrafa de whisky



Fonte: Elaboração do próprio autor

Para a elaboração deste gráfico foi considerada uma marca de *whisky*, que comercializa o seu produto em garrafas com capacidade de 0,7 litros e com um teor alcoólico de 40°. ⁴⁴

Como se pode constatar pelo gráfico é notória a diferença na tributação adoptada pelos países nórdicos (Finlândia e Suécia), ou mesmo o Reino Unido e a Irlanda.

Quanto ao **vinho**, a Comissão não impôs um valor mínimo para tributação ⁴⁵, tendo 10 países optado pela taxa zero para este produto (incluindo Portugal) e outros 4 só pela tributação do vinho espumante. Dos restantes países a taxa aplicável é bastante significativa, como o caso da Irlanda, com 380,52 €/hl de vinho tranquilo e 524,48€/hl de espumante.

⁴⁴Pegando no caso de Portugal que aplica uma taxa de 1.031,57€/hl de álcool puro, considerando um teor alcoólico de 40º e 0,7 litros de capacidade, temos que o IABA devido é de:

$$1.031,57 \times 0,4 \times 0,7/100 = 2,888 \text{ €}$$

⁴⁵ Mais correctamente fixou um limite de 0 euros - Directiva 92/84/CEE de 19.10, Artigo 5º

Em termos de **produtos intermédios**, estipulou-se um limite mínimo de 45€/hl de produto⁴⁶. Portugal é o 4º país com a taxa mais baixa, 60,07€/hl, estando bastante abaixo da média comunitária (168,93€/hl). Os países que aplicam as taxas mais elevadas são o Reino Unido e a Irlanda e os países nórdicos, sendo a Finlândia que mais agrava o preço destes bens, com uma taxa de 568,00€/hl.

2.2. IMPOSTO SOBRE O TABACO

Este imposto incide sobre o tabaco manufacturado, estando aqui incluídos os charutos e cigarrilhas, os cigarros e o tabaco de fumar.⁴⁷ A parte significativa das receitas arrecadadas diz respeito a cigarros⁴⁸.

A taxa a aplicar aos **cigarros** é composta por uma componente *ad valorem* e outra específica. A taxa *ad valorem* fixa uma percentagem sobre o preço de venda ao público e a taxa específica é calculada por unidade de produto (usando-se como unidade 1000 cigarros, ou *milheiro*).

A Comissão determinou que, até 31 de Dezembro de 2013, o elemento específico do imposto especial de consumo não deve ser inferior a 5 %, nem superior a 76,5% da carga fiscal total (imposto sobre o tabaco + IVA).

O **Quadro 4** permite observar as taxas aplicadas nos diferentes EM mais em pormenor.

No que diz respeito aos montantes de IEC pagos por unidade, são a Irlanda, com cerca de 261,43€/1000 cigarros e o Reino Unido com 230,33€/1000 cigarros, que lideram os países da União Europeia em termos de tributação dos cigarros. Daí que muitas rotas de contrabando de cigarros tenham como destino estes países.

No outro extremo, os países com montante de IEC mais baixo são a Lituânia, Hungria e Letónia, com taxas que rondam os 70€/1000 cigarros.

⁴⁶ Directiva 92/84/CEE de 19.10, Artigo 4º

⁴⁷ A incidência objectiva deste imposto está prevista na legislação comunitária na Directiva 95/59/CE de 27.11, Artigo 2º e na legislação nacional no Artigo 101º do CIEC,

⁴⁸ Informação pormenorizada sobre as receitas que cada EM cobrou (anos de 2005 a 2010) foi compilada pela Comissão no *EXCISE DUTY TABLE, Taxreceipts – ManufacturedTobacco (Julho 2011)*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm# © EuropeanCommission, 2011

Se a análise for ao nível de um maço de cigarros (que contém 20 cigarros) constata-se que, em Portugal cerca de 2,28 euros⁴⁹ do que se paga corresponde a IT. Incluindo o IVA na análise⁵⁰ o peso dos impostos indirectos no preço final, no mercado nacional, dos cigarros sobe para 77,12%.

Quadro 4 – Taxas aplicáveis aos cigarros (UE-27) a 1 Julho de 2011

EM	Elemento Específico		Elemento	PMVP	IEC	% IEC no PMVP
	Euros	% PMPVR	<i>ad valorem</i>	(1000 cigarros)	(1000 cigarros)	
BE	15,93	7,04%	52,41%	226,37 €	134,57 €	59,4%
BG	51,64	45,91%	23,00%	112,49 €	77,51 €	68,9%
CZ	43,82	31,54%	28,00%	138,94 €	82,72 €	59,5%
DK	90,58	38,99%	21,65%	232,28 €	140,87 €	60,6%
DE	90,80	39,51%	21,94%	229,80 €	142,22 €	61,9%
EE	38,35	34,78%	33,00%	110,25 €	74,73 €	67,8%
EL	19,66	12,55%	52,45%	156,56 €	101,76 €	65,0%
ES	12,70	7,63%	57,00%	166,52 €	107,62 €	64,6%
FR	19,59	7,26%	56,99%	270,00 €	173,47 €	64,2%
IE	183,42	42,90%	18,25%	423,50 €	261,43 €	61,7%
IT	7,68	3,74%	54,57%	205,00 €	119,55 €	58,3%
CY	40,00	24,46%	40,00%	163,50 €	105,40 €	64,5%
LV	35,22	31,85%	34,00%	110,59 €	72,82 €	65,8%
LT	38,23	35,39%	25,00%	108,03 €	65,24 €	60,4%
LU	16,89	9,38%	47,84%	180,11 €	103,06 €	57,2%
HU	35,60	32,20%	28,40%	110,57 €	67,00 €	60,6%
MT	28,00	14,89%	47,00%	188,00 €	116,36 €	61,9%
NL	135,66	57,31%	8,59%	236,72 €	156,00 €	65,9%
AT	34,00	17,95%	42,00%	189,40 €	113,55 €	60,0%
PL	40,22	34,66%	31,41%	116,04 €	76,67 €	66,1%
PT	69,07	35,42%	23,00%	172,50 €	113,92 €	66,0%
RO	51,49	38,20%	21,00%	119,56 €	79,80 €	66,7%
SI	20,40	15,45%	45,15%	132,00 €	80,00 €	60,6%
SK	55,70	41,95%	23,00%	132,78 €	86,24 €	64,9%
FI	17,50	8,10%	52,00%	216,09 €	129,87 €	60,1%
SE	137,77	55,49%	1,00%	248,29 €	140,25 €	56,5%
UK	178,60	56,97%	16,50%	313,51 €	230,33 €	73,5%

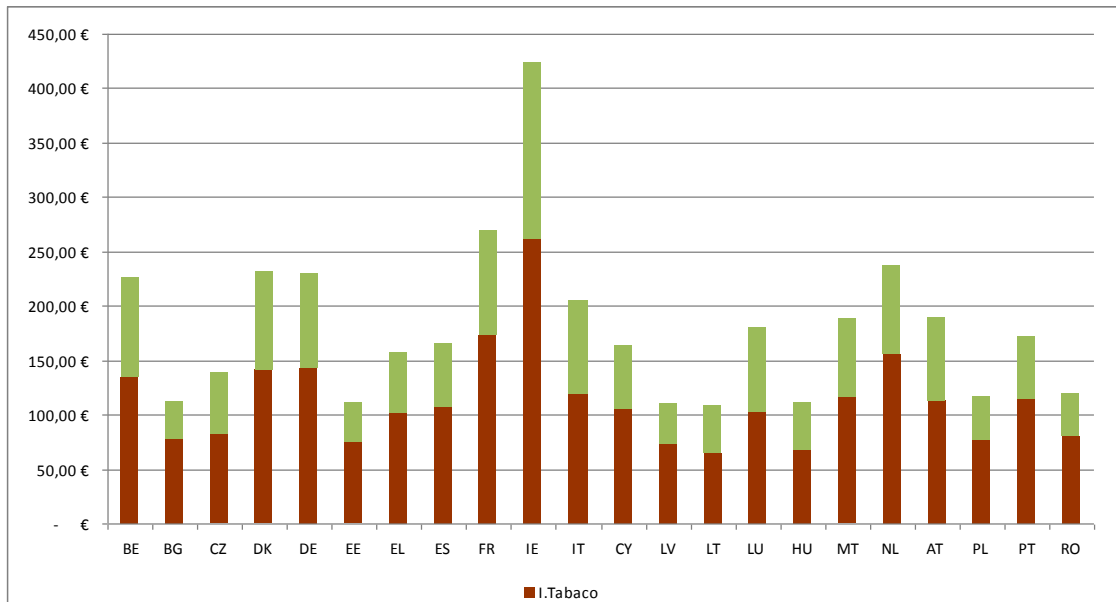
Fonte: Comissão Europeia, *Excise Duty Tables, Part III – Manufactured Tobacco* (Julho 2011)

⁴⁹ Uma vez que o PMVP é uma média dos preços praticados, este valor na realidade pode variar ligeiramente

⁵⁰ Ver Quadros mais pormenorizados no documento citado

Em termos de peso do imposto sobre o preço médio de venda, Portugal fica um pouco acima da média comunitária, que é de cerca de 63,1%, mas ainda assim bastante inferior dos 73,5% que o Reino Unido arrecada sobre o preço médio de venda.

GRÁFICO 2 – PESO DO IMPOSTO SOBRE CIGARROS NO PMVP (Valores por 1000 cigarros)



Fonte: Elaboração do próprio autor

Através da análise do gráfico é perceptível uma característica comum em todos os países: a maior parte do preço de venda praticado destina-se ao cofre dos Estados, sob a forma de IEC. A contrapartida disto é que a apetência para desviar estes produtos do circuito legal é muito elevada.

2.3. IMPOSTO SOBRE O PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS

Em termos de sujeição a este imposto, a Directiva 2003/96/CE de 27.10, elenca um conjunto vasto de produtos (ver artigo 2º da citada Directiva, e Artigo 88º do CIEC). Regra geral o imposto incide sobre a electricidade e os produtos utilizados como combustíveis ou carburantes: gasolina, gasóleo, petróleo, fuelóleo, GPL, gás natural⁵¹.

⁵¹Existe todo um vasto conjunto de produtos, que não sendo imediatamente associados a “produtos petrolíferos” poderão ser tributados nesta sede caso o uso seja o indicado na Directiva e no CIEC

Seguidamente apresenta-se um quadro com as principais taxas aplicáveis à gasolina e gasóleo, os principais produtos em termos de receitas, e da electricidade, produto cuja tributação em território nacional se encontra em estudo.

Quadro 5 – Taxas aplicáveis a gasolina, gasóleo e electricidade (UE-27) a 1 Julho 2011

EM	Gasolina		Gasóleo			Electricidade	
	€/1000 litros					€/MWh	
	Com Chumbo	Sem Chumbo (*)	Rodoviário	Industrial	Aquecimento	Uso Doméstico	Uso não doméstico
BE	637,67	628,57	447,89	21,00	18,49	1,91	-
BG	424,38	363,02	314,45	314,45	25,56	1,00	1,00
CZ	561,43	525,80	448,40	448,40	448,40	1,16	1,16
DK	669,06	576,20	392,76	392,76	335,33	96,88	106,41
DE	721,00	669,80	485,70		61,01	20,50	15,37
EE	422,77	422,77	392,20	110,95	110,95	4,47	4,47
EL	681,00	670,00	412,00	412,00	412,00	2,20	2,50
ES	547,90	455,92	331,00	84,71	84,71	1,00	0,50
FR	639,60	639,60	428,40	56,60	56,60	1,50	0,50
IE	576,22	576,22	465,70	88,66	88,66	1,00	0,50
IT	613,20	613,20	472,20	141,66	403,21	4,70	3,10
CY	421,00	359,00	330,00	330,00	124,73	-	-
LV	450,83	407,16	329,67	56,35	56,40	1,00	1,00
LT	579,24	434,43	302,07	302,07	21,14	1,01	0,52
LU	516,66	464,58	323,35	21,00	-	1,00	0,50
HU	453,53	438,20	355,49	355,49	355,49	1,08	1,08
MT	588,18	469,39	382,40	382,40	382,40	1,50	1,50
NL	799,88	718,27	423,60	254,53	254,53	112,10 ⁽¹⁾	112,10 ⁽¹⁾
AT	587,00	515,00	425,00	425,00	128,00	15,00	15,00
PL	⁽²⁾	486,97	327,11	327,11	58,93	5,08	5,08
PT	650,00	582,95	364,41	77,51	251,48		
RO	421,19	359,59	302,51	302,51	302,51	0,50	0,50
SI	⁽²⁾	417,14	351,16	175,58	87,49	3,05	3,05
SK	597,49	550,52	386,40	386,40	386,40	-	1,32
FI	⁽²⁾	627,00	364,00	160,50	160,50	17,03	7,03
SE	678,00	413,31	492,61	124,12	124,12	30,70	0,54
UK	779,96	667,93	579,50	130,59	130,59	-	-

Nos países em que são aplicadas várias taxas para o mesmo produto, considerou-se a mais elevada para efeitos de análise

⁽¹⁾ Taxa máxima aplicável aos consumos mais baixos;

⁽²⁾ Produto não comercializado

Fonte: Comissão Europeia, *Excise Duty Tables, Part II – Energy products and Electricity* (Julho 2011)

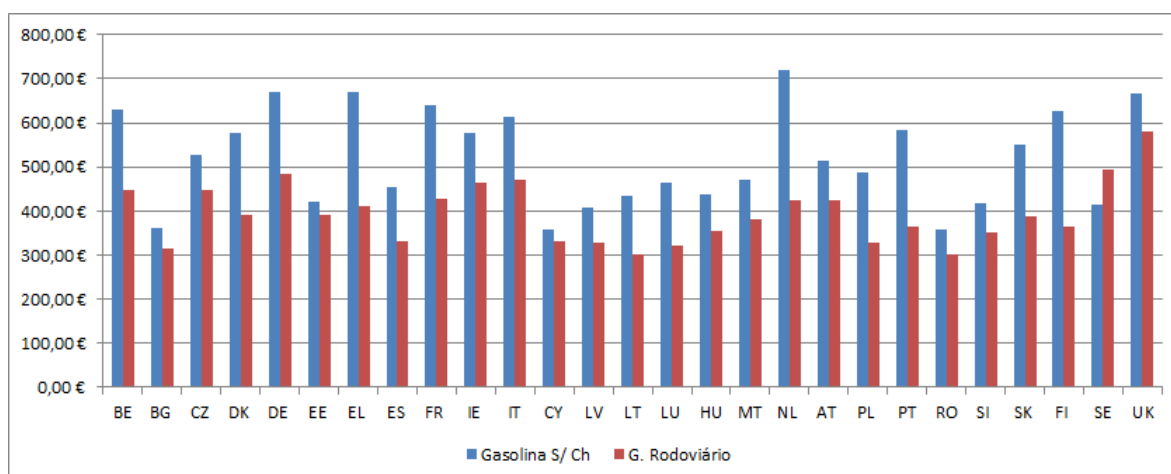
O facto de existirem 2 taxas aplicáveis à **gasolina** prende-se com questões ambientais. Alguns dos EM já deixaram mesmo de comercializar a gasolina com chumbo, e a maioria agravou a taxa para este tipo de combustível mais poluente. Apenas 2 (Irlanda e Itália) não fazem distinção de taxas para este produto.

Quanto ao **gasóleo**, a taxa de imposto é, na generalidade dos casos inferior que a aplicada à gasolina – o único país que aplica taxas superiores ao gasóleo é a Suécia.

Alguns EM optaram por adoptar taxas reduzidas para determinadas. Portugal aplica esta taxa aos consumos de embarcações de pesca, a equipamento usado na agricultura, veículos de transporte por caminhos-de-ferro e motores fixos, entre outros⁵². Sendo exactamente o mesmo gasóleo, optou-se por proceder à sua coloração e marcação (o chamado “gasóleo verde” ou gasóleo colorido e marcado - GCM)⁵³ de modo a desincentivar o seu uso para outros fins.

Uma outra taxa reduzida pode ser aplicada ao gasóleo destinado ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico. A legislação nacional também prevê esta taxa reduzida (embora tenha optado por uma taxa mais elevada que a praticada para o GCM). Nestes casos, o combustível comercializado é de diferente (inferior) qualidade do gasóleo rodoviário, também com o objectivo de travar a sua possível utilização em veículos automóveis.

Gráfico 3 – Principais taxas aplicáveis à gasolina e gasóleo a 1 Julho de 2011 (em €/1000l)



Fonte: Elaboração do próprio autor

Em termos de gasolina sem chumbo, a Directiva comunitária⁵⁴ definiu como valor mínimo 359€/1000 litros, estando a média comunitária 520,46€/1000 litros. A taxa de

⁵² No Artigo 93º, n.º3 do CIEC encontram-se enumerados todos os consumos permitidos

⁵³ Sobre as regras de comercialização do gasóleo colorido e marcado ver Portaria n.º 361-A/2008 de 12.05

⁵⁴ Os limites mínimos de tributação aplicáveis aos produtos carburantes encontram-se no Anexo A da Directiva 2003/96/CE de 27.10

tributação de Portugal encontra-se acima da média, sendo o 9º com valor mais elevado, mas mesmo assim longe de países como a Holanda (com 718,27€/1000 litros).

Já quando se analisa o gasóleo rodoviário, a taxa nacional encontra-se abaixo da média UE-27 (393,70€/1000 litros). O valor mais elevado é praticado no Reino Unido, 579,50€/1000 litros.

Relativamente à **electricidade**, Portugal ainda não contempla na versão actual do CIEC a sua tributação. Isto é de certo modo preocupante uma vez que o Artigo 18º da Directiva 2003/96/CE de 27.10 concedia a Portugal a possibilidade de isentar de tributação a electricidade apenas até 1 de Janeiro de 2010.

Como se pode constatar no **Quadro 5**, para além de Portugal apenas o Reino Unido e Chipre não tributam este produto em sede de IEC, embora este último país já aplique uma taxa de 2,2€/MWh sobre a electricidade, cuja receita é canalizada para as energias renováveis.

Em suma, olhando para o conjunto dos IEC, as taxas praticadas⁵⁵ em Portugal, no geral, não se afastam muito da média comunitária, sendo ligeiramente superiores apenas em produtos como os cigarros ou a gasolina sem chumbo.

No entanto, uma outra análise é essencial quando se pretende avaliar o peso que esta tributação especial sobre o consumo pode ter na competitividade nacional: a comparação, mais em pormenor, com as taxas praticadas na vizinha Espanha.

Dada a situação geográfica e a própria dimensão de Portugal, a carga fiscal existente em Espanha não pode deixar de ser objecto de preocupação, visto poder ser um factor condicionante da actividade desenvolvida nestes sectores, levando eventualmente a desvios no consumo de um país para o outro.

⁵⁵ Para além das taxas dos produtos analisados no presente capítulo, no Anexo III podem ser consultadas as principais taxas IEC aplicadas ao nível dos 27 países, a 1 de Julho de 2011. Esta informação foi compilada pela Comissão Europeia.

Assim sendo, é importante que a análise precedente seja complementada pela comparação da tributação efectuada nas duas economias da Península Ibérica em sede de IEC.

3. TAXAS DE ISPPE APLICADAS AOS COMBUSTÍVEIS – ESPANHA VS PORTUGAL

Optou-se por fazer esta análise tendo por base o ISPPE, mais concretamente a tributação aplicada sobre os combustíveis. Isto prende-se não só com o facto de serem produtos que geram a maior parte das receitas em sede de IEC mas também por ser uma questão que é muitas vezes afluída quando se fala no “preço dos combustíveis em Portugal”, havendo sempre alguém que questione se as variações que se verificam no mercado não estarão relacionadas com a tributação aplicada aos combustíveis.

Para comparação dos valores entre Espanha e Portugal foram usados os dados publicados pela Comissão no seu *Oil Bulletin*, onde se encontram os registos semanais dos preços de venda dos combustíveis (antes e após impostos). Foram seleccionados para análise os valores referentes à 3ª semana de Março dos últimos 6 anos para os dois países.

Quadro 6 – Gasolina sem Chumbo 95 – valores registados na 3ª semana de Março (€/1000 litros)

Ano	Portugal			Espanha		
	PVP s/ Impostos	IEC	IVA	PVP s/ Impostos	IEC	IVA
2006	455,05 €	557,95 €	212,73 €	469,50 €	394,77 €	138,28 €
2007	471,92 €	582,95 €	221,52 €	455,79 €	394,77 €	136,09 €
2008	569,10 €	582,95 €	241,93 €	567,02 €	394,77 €	153,89 €
2009	380,58 €	582,95 €	192,71 €	374,27 €	394,70 €	138,41 €
2010	557,05 €	582,95 €	228,00 €	560,14 €	424,69 €	177,27 €
2011	674,77 €	582,95 €	289,28 €	663,32 €	424,69 €	195,84 €

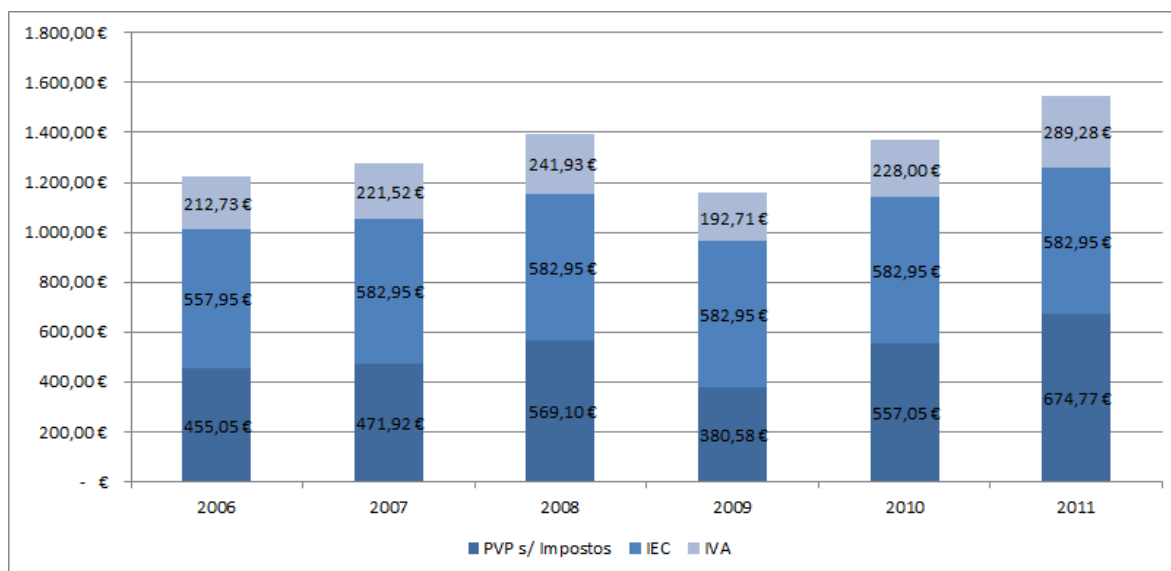
Fonte: *Oil bulletin* da Comissão Europeia

Não está no âmbito do presente trabalho proceder a uma análise da formação do preço dos combustíveis antes da aplicação dos impostos⁵⁶, assim sendo serão usados os dados oficiais da Comissão Europeia, que procede a uma recolha semanal desta informação, disponibilizando-a para consulta no seu *site*.

No ponto anterior já se tinha constatado que as taxas aplicadas em Portugal à gasolina sem chumbo 95 eram superiores à média comunitária, comparando-as agora especificamente com as espanholas verifica-se que a diferença é significativa: 158,26€ por unidade de tributação, no ano de 2011 (ver **Quadro 6**).

E ainda mais relevante se torna esta diferença quando se equaciona que sobre este valor ainda vai incidir IVA – também ele com taxas mais elevadas em Portugal do que em Espanha.

Gráfico 4 – Repartição das componentes do preço da Gasolina sem Chumbo 95 em Portugal



Montantes por 1000 litros

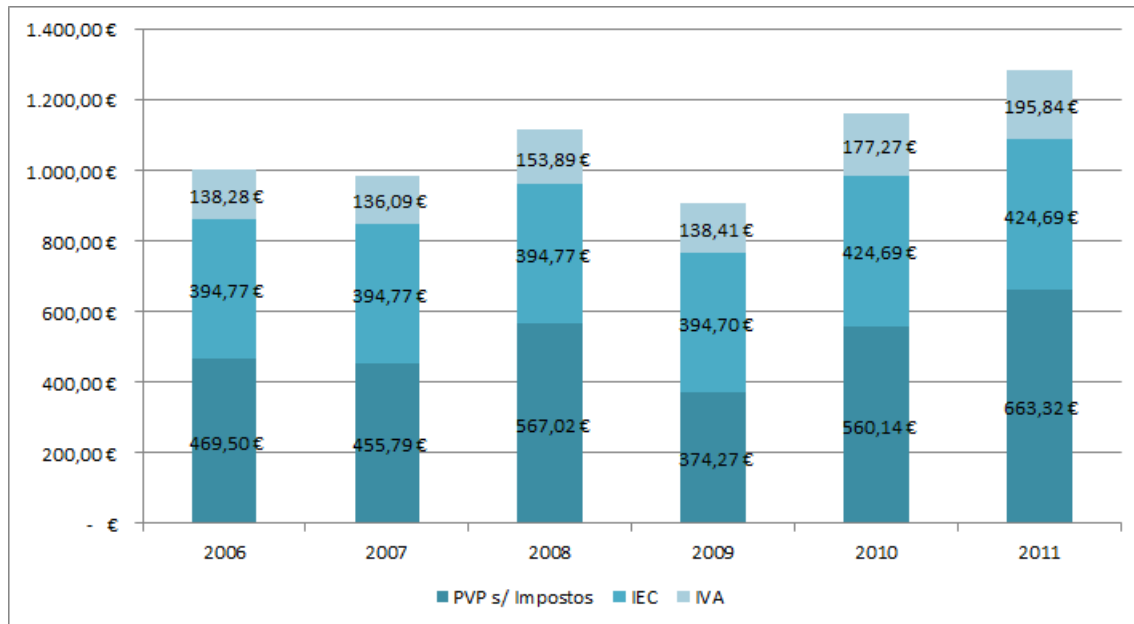
Fonte: Elaboração do próprio autor

Fazendo uma análise ao peso que cada uma destas componentes tem no preço final da gasolina, nos dois países – **Gráfico 4** e **Gráfico 5** – verifica-se que é em Portugal que a carga fiscal mais pesa sobre o preço de venda ao público.

⁵⁶Sobre a questão da formação dos preços antes de impostos foram efectuados trabalhos relevantes, nomeadamente o *Relatório da Autoridade da Concorrência sobre o Mercado dos Combustíveis em Portugal*, publicado pela Autoridade da Concorrência, a 2 de Junho de 2008, e que pode ser consultado em <http://www.concorrenca.pt>

Em termos de IEC, usado como exemplo os dados da 3ª semana de Março de 2011 verifica-se que representa cerca de 38% do preço de venda, enquanto em Espanha este imposto constitui apenas 33%.

Gráfico 5 – Repartição das componentes do preço da Gasolina sem Chumbo 95 em Espanha



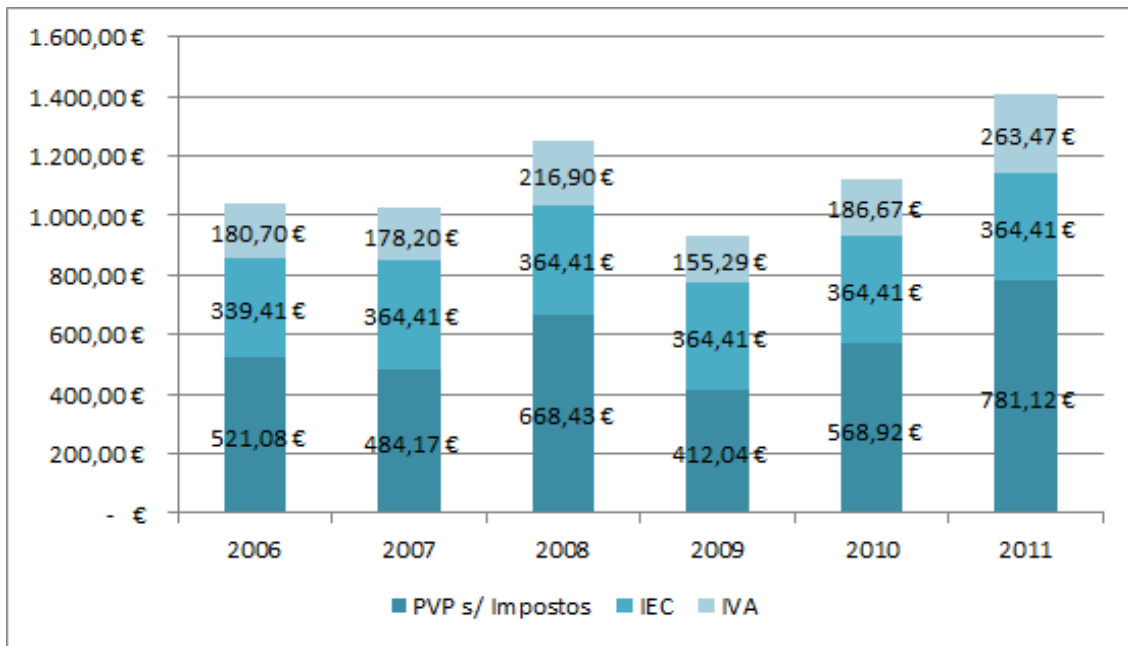
Montantes por 1000 litros

Fonte: Elaboração do próprio autor

Esta diferença ainda é mais acentuada se olharmos para o total da carga fiscal que recai sobre a Gasolina sem Chumbo, que representa cerca de 48% em Espanha, enquanto que em Portugal constitui 56% do preço de venda.

Ao nível do gasóleo rodoviário, a tributação é menos gravosa, sendo o peso do IEC no preço de venda ao público equivalente em Portugal e em Espanha – cerca de 26% em Março de 2011. Dadas as diferenças nas taxas praticadas ao nível do IVA, essa equivalência deixa de se verificar quando se analisa a totalidade da carga fiscal, representando o peso dos impostos em Portugal de 45%, face aos 41% de Espanha.

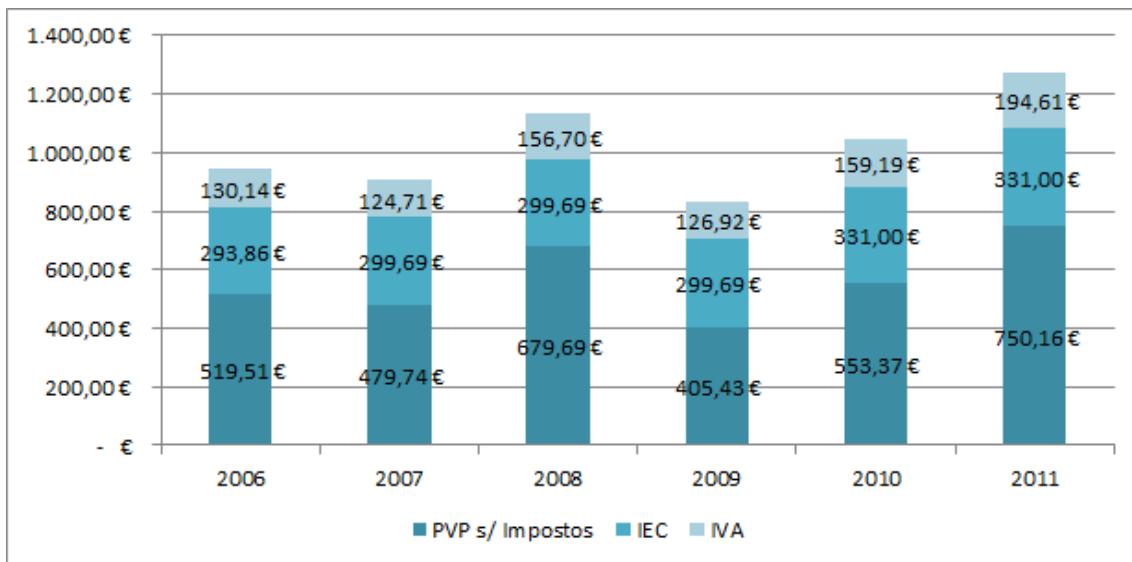
Gráfico 6 – Repartição das componentes do preço Gasóleo Rodoviário em Portugal



Montantes por 1000 litros

Fonte: Elaboração do próprio autor

Gráfico 7 – Repartição das componentes do preço Gasóleo Rodoviário em Espanha



Montantes por 1000 litros

Fonte: Elaboração do próprio autor

Sobre a questão do gasóleo rodoviário também há a considerar que Espanha aplica uma taxa ligeiramente mais baixa (302€/1000 litros⁵⁷) num dos sectores de actividade que mais se tem manifestado contra o preço dos combustíveis – os transportes.

Verifica-se assim que, independentemente do preço base (antes de imposto) poder ser superior em Portugal do que em Espanha – e isto é notório no caso do gasóleo, embora para a gasolina, os anos de 2006 e 2010 apresentem tendência inversa – constata-se que ao nível da carga fiscal aplicada a estes produtos a situação é ainda mais gravosa para Portugal.

Os consumidores nacionais suportam mais impostos do que aqueles que recaem sobre os mesmos produtos, o que obviamente afecta a concorrência, ao nível das trocas comerciais efectuadas na zona fronteira, mas também em todas as actividades que necessitam destes produtos para laborar.

⁵⁷ Gasóleo para uso profissional, a que têm acesso o veículos pesados de transporte de pessoas e mercadorias

IV. CONCLUSÕES

A tributação indirecta tem vindo a ganhar peso na estrutura fiscal das economias desenvolvidas. Sendo a parte significativa destes impostos respeitante ao IVA (como se pode ver nas Contas Gerais do Estado), não deixa de ser importante a contribuição prestada pelos IEC.

Os impostos que incidem especificamente sobre o consumo de determinados bens, além desse objectivo de arrecadar receitas também tem uma componente *extra fiscal* interessante no que diz respeito ao condicionamento de certos consumos que se consideram perniciosos (como é o caso do tabaco ou bebidas alcoólicas), ou poluentes (no que diz respeito aos combustíveis).

Exactamente pelo tipo de produtos que estão em regra sujeitos a IEC, o álcool e as bebidas alcoólicas, o tabaco e os produtos petrolíferos e energéticos – como chamam muitos autores: “os impostos do vício” – estes impostos são geralmente menos alvo de contestação por parte do contribuinte (racionalmente mesmo um grande fumador aceita que o Estado fique com a maior fatia daquilo que ele paga por um maço de tabaco) e as receitas arrecadadas sofrem menos variações com as subidas das taxas, dada a sua elasticidade-preço ser mais rígida (esse mesmo fumador será muito menos sensível à subida do preço dos cigarros, sendo capaz de suportar vários aumentos no preço de venda antes que pondere a hipótese de deixar de fumar).

Um outro aspecto que leva a uma certa “anestesia” do consumidor final face a variações nas taxas de IEC é que, sendo este um imposto monofásico e pago no momento da introdução no consumo (ou seja, numa das fases iniciais do circuito comercial do bem) quando chega ao consumidor final o valor deste imposto encontra-se “diluído” no preço, nem estando sequer, ao contrário do que acontece com o IVA, mencionado o seu valor na factura/recibo de compra.

A nível comunitário, a Comissão encontra-se muito interessada em tentar aproximar as legislações dos vários Estados-membros de forma a que a circulação intracomunitária destes produtos não sofra entraves, procurando sobretudo que as regras de produção, armazenagem e circulação das mercadorias se encontrem uniformizadas. Uma das preocupações principais (da Comissão e dos próprios EM) é a circulação em suspensão de imposto, já que o risco de fraude fiscal é elevado. Para fazer face a isto foi

implementado um sistema informatizado de controlo dos movimentos dos produtos que permitirá ter informação *online* sobre a localização e as condições em que circulam as mercadorias no Espaço Comunitário.

A harmonização foi conseguida através da adopção de Directivas Comunitárias, mas a uniformização total das legislações será difícil de obter, sendo um dos principais entraves as taxas adoptadas. No âmbito deste trabalho foi possível constatar a heterogeneidade dos vários EM nesta matéria, não só ao nível do montante das taxas aplicadas, como mesmo dos produtos que estão sujeitos a essas taxas. De referir ainda que esta harmonização foi feita para um conjunto restrito de produtos – aqueles que são objecto de tributação em todos os EM.

A nível nacional foi publicado recentemente (em 2010) novo CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21.07, que transpõe a Directiva Comunitária 2008/118/CE. Constata-se no entanto que existe inúmera legislação avulsa relacionada com estes impostos – como seja a fixação das taxas dos produtos petrolíferos; as regras de selagem das bebidas alcoólicas ou o sistema de controlo dos entrepostos fiscais de produção de tabaco, entre muitos outros – situação que não facilita a compreensão dos mecanismos de funcionamento deste imposto.

Na pesquisa efectuada para a elaboração deste trabalho constatou-se não haver disponível muita bibliografia sobre o tema⁵⁸, acabando por se orientar a recolha de informação mais para os organismos oficiais, nomeadamente os da União Europeia que além de relatórios e legislação, compilam diversa informação sobre os dados referentes a cada país.

No documento da Comissão *Taxation trends in the European Union 2011*⁵⁹, Portugal é referido como um país em que a tributação do consumo tem um peso importante, representando 35,2% do total das receitas fiscais, valor ligeiramente acima da média

⁵⁸ O pouco interesse que parece despertar a tributação em sede de IEC poderá ter a ver com a própria essência deste imposto. Sendo um imposto monofásico, cobrado logo na introdução no consumo, acaba por não ser muito perceptível ao consumidor final. Por outro lado apesar de incidir sobre bens de grande consumo, o número de sujeitos que tem de proceder à liquidação e pagamento destes impostos, bem como cumprir as suas regras é muito reduzido.

⁵⁹ *Taxation trends in the European Union 2011 - Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, 2011 Edition, <http://ec.europa.eu/eurostat> © European Union, 2011

comunitária (EU-27) de 33,4%. A parte mais significativa destes impostos corresponde como se sabe ao IVA (ver **Quadro 2**) mas em todo o caso os valores cobrados sobretudo ao nível do ISPPE e do IT não deixam de ser relevantes.

Na análise efectuada das taxas de IEC aplicáveis nos 27 Estados-membros, verifica-se que Portugal não se encontra muito distante da média comunitária, adoptando em muitos casos valores abaixo dessa média.

No entanto, quando a comparação é feita com Espanha, país que mais pode influenciar a nossa competitividade, o cenário não é muito favorável. Não só as nossas taxas de IEC situam-se em montantes acima dos praticados em Espanha, como também é importante lembrar que sobre este IEC vai incidir a taxa do IVA, que também já é à partida mais elevada em Portugal do que em Espanha.

Efectivamente, face a Espanha, de acordo com os dados analisados, os IEC influenciam a nossa competitividade, não só por via “directa”, pelo montante aplicado ser superior na quase totalidade dos produtos, como também indirectamente, ao alargarem a base sobre que incide o IVA.

Sobretudo ao nível dos produtos petrolíferos este peso da carga fiscal poderá ser pernicioso não só pelo desvio de parte do consumo para o outro lado da fronteira mas também por aumentar o incentivo à fraude e evasão fiscal (como por exemplo a aquisição de combustíveis em Espanha para posterior comercialização em pequenos postos de abastecimentos nacionais, sem o respectivo pagamento dos impostos).

Num cenário ideal a aproximação da carga fiscal nacional à que ocorre no país vizinho deveria pois ser uma prioridade, de modo a evitar estas discrepâncias. Isto mesmo é referido no Relatório de 2009 do grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Ministério das Finanças e da Administração Pública.

No entanto, no *Documento de Estratégia Orçamental 2011-2015* do Governo, publicado em Agosto deste ano, é mencionado que *em sede de Impostos Especiais de Consumo, procede-se à convergência da tributação de determinados bens com o disposto a nível comunitário (v.g. electricidade), actualiza-se e reforça-se a tributação sobre certos bens, prosseguindo objectivos de natureza fiscal e extrafiscal* (p. 52). Não

será assim de prever que nos próximos anos esta aproximação às taxas praticadas em Espanha seja possível.

SUGESTÕES PARA PRÓXIMAS ANÁLISES

No decurso do presente trabalho, há medida que se iam estruturando os pontos essenciais, muitas questões surgiram a partir das leituras efectuadas e muitos tópicos foram deixados de lado, por motivos que se prendem com a própria dimensão que uma dissertação de mestrado deverá respeitar.

Uma questão que surge recorrentemente, quando se analisam as taxas de imposto, prende-se com a fraude e evasão fiscal. Dado o peso que estes impostos têm no preço final dos bens haverá certamente uma grande apetência para desviar produtos para a economia paralela. São conhecidos destinos preferenciais nessas rotas de contrabando (como o Reino Unido e a Irlanda, pelos motivos já mencionados), e são muitos os casos que são detectados e corrigidos pelas autoridades, no entanto muitos outros ficam por apanhar. Seria interessante analisar mais em pormenor estas situações e quantificar, se possível, em que medida contribuem as variações nas taxas de IEC para este fenómeno.

Com a subida prevista das taxas aplicadas nos próximos anos, a avaliação das quebras no consumo destes produtos em função da variação no preço resultantes destes impostos, será certamente um outro tema que valerá a pena investigar.

A nível comunitário, a harmonização das legislações e cooperação entre os Estados (como os mecanismos de assistência mútua) também será certamente objecto de desenvolvimentos. Também a este nível muito poderá ser estudado, até numa perspectiva de evolução da própria União Europeia, que como atravessa um período conturbado e alvo de inúmeras críticas.

BIBLIOGRAFIA

LIVROS

BRIGAS AFONSO, A. e TEIXEIRA FERNANDES, M. (2011), *Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo Anotado e Actualizado*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora

CAVACO SILVA, A.A. e CÉSAR DAS NEVES, J.L (1992), *Finanças Públicas e Política Macroeconómica*, 2ª Edição, Universidade Nova de Lisboa

DOURADO, Ana Paula (1995), *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*, Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa

-FREITAS PEREIRA, Manuel Henriques (2007), *Fiscalidade 2ª Edição*, Coimbra, Almedina

MORGADO, Maria José e VEGAR, José (2003), *O inimigo sem rosto – Fraude e Corrupção em Portugal*, 3ª Edição, Lisboa, Edições Dom Quixote

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim (1991), *Lições de Finanças Públicas 4ª Edição*, Coimbra Editora Limitada

TELES, Inocêncio Galvão (2001), *Introdução ao Estudo do Direito – Volume I*, 11ª Edição, Coimbra Editora

VASQUES, Sérgio (2000), *Eça e os Impostos*, Coimbra, Almedina

VASQUES, Sérgio (2001), *Os Impostos especiais de consumo*, Coimbra, Almedina

FONTAINE, Pascal (1998), *A Construção Europeia de 1945 aos nossos dias* 1ª edição, Lisboa, Gradiva

VARIAN, Hal R (1900), *Intermediate Microeconomics – A modern approach, 2nd Edition*, New York, W.W. Norton Company

ARTIGOS E RELATÓRIOS

Autoridade da Concorrência (2008), *Relatório da Autoridade da Concorrência sobre o Mercado dos Combustíveis em Portugal*, disponível

em http://www.concorrenca.pt/download/AdC_Relat%C3%B3rio_Petrol%C3%ADferas_02-06-2008.pdf (10.01.2011)

Autoridade da Concorrência (2011), Newsletter de acompanhamento dos Mercados de combustíveis líquidos e Gás engarrafado – I Trimestre de 2011, disponível

em http://www.concorrenca.pt/download/Newsletter_Combustiveis_2011_1T.pdf

European Commission, *Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States, Iceland and Norway* (2011), Luxembourg: Publications Office of the European Union

Comissão Europeia, *Inventory of Taxes in the UE - 18 th edition (2002)*

European Commission, *Excise Duty Tables, Part I – Alcoholic Beverages*, July 2011, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm# (01.08.2011)

European Commission, *Excise Duty Tables - Tax receipts – Part II – Energy products and Electricity*, July 2011 disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm# (01.08.2011)

European Commission, *Excise Duty Tables - Tax receipts –Part III – Manufactured Tobacco* (REF 1032), July 2011, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm# (01.08.2011)

European Commission, *Oil bulletin, Directorate-General for Energy*, (2006 a 2011) disponível em http://ec.europa.eu/energy/observatory/oil/bulletin_en.htm (01.08.2011)

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009), *Relatório do grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, SEAF, Lisboa, disponível em <http://www.min-financas.pt/informacao-fiscal/> (06.02.2011)

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2011), *Conta Geral do Estado – Ano de 2010, Volume I*, Direcção Geral do Orçamento, disponível em <http://www.dgo.pt/cge/cge2010/index.htm> (20.08.2011)

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2011), *Documento de Estratégia Orçamental 2011-2015*, disponível em <http://www.min-financas.pt/> (02.09.2011)

LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA

Versões Consolidadas do Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO C 83 de 30.03.2010)

Regulamento (CEE) n.º 2719/92 de 11.09, relativo ao documento administrativo de acompanhamento para a circulação em regime de suspensão dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L276 de 19.09.1992)

Regulamento (CEE) n.º 3649/92 de 17.12 um documento de acompanhamento simplificado para a circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham sido introduzidos no consumo no Estado-Membro de expedição

Regulamento (CE) n.º 2073/2004 de 16.11, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo (JO L356 de 04.12.2004)

Directiva 92/12/CEE do Conselho de 25.02, relativa ao regime geral dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e sobre a detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos.

Directiva 92/79/CEE do Conselho de 19.10, relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros (JO L 316 de 31.10.1992)

Directiva 92/80/CEE do Conselho de 19.10, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros (JO L316 de 31.10.1992)

Directiva 92/83/CEE do Conselho de 19.10, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais de consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO L316 de 31.10.1992)

Directiva 92/84/CEE do Conselho de 19.10, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO L316 de 31.10.1992)

Directiva 95/59/CE do Conselho de 27.11, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com excepção dos impostos sobre o volume de negócios (JO L291 de 6.12.1995)

Directiva 2003/96/CE do Conselho, de 27.11, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade (JO L283 de 31.10.2003)

Directiva do Conselho 2008/118/CE do Conselho de 16.12 relativa ao regime geral dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (bebidas alcoólicas, tabaco e produtos energéticos) entrou em vigor em 15 de Janeiro de 2009 (JO L9 de 14.01.2009)

Decisão n.º 1152/2003/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de Junho de 2003 relativa à informatização dos movimentos e dos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L162 de 01.07.2003)

Recomendação 2000/789/CE da Comissão de 29.11 as orientações para a autorização de depositários ao abrigo da Directiva 92/12/CEE em relação aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L314 de 14.12.2000)

LEGISLAÇÃO NACIONAL

Constituição da República Portuguesa, 4ª Revisão Set. 97, 3ª edição, Lisboa, Texto Editora

Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 12.12

Código dos Impostos Especiais sobre Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99 de 22.12 (diploma revogado)

Código dos Impostos Especiais sobre Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21.07

Portaria n.º 1509/2002, de 17.12 de Dezembro, adopta o marcador fiscal comum aprovado por Decisão da Comissão e aprova o Regulamento dos Procedimentos de Controlo da Utilização do Gasóleo, do Gasóleo de Aquecimento e do Petróleo Marcados e Colorido

Portaria n.º 1554-A/2007, de 07.12, estabelece os procedimentos de concessão de isenção de ISP na introdução no consumo de biocombustíveis

Portaria n.º 16-C/2008, de 09.01, altera as taxas do ISP aplicáveis à gasolina, ao gasóleo rodoviário e ao gasóleo de aquecimento

Portaria n.º 117-A/2008, de 08.02, regulamenta as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo das isenções e das taxas reduzidas do ISP

Portaria n.º 361-A/2008, de 12.05, estabelece as regras de comercialização do gasóleo colorido e marcado e os respectivos mecanismos de controlo

Portaria n.º 1530/2008, de 29.12, Fixa as taxas do ISP aplicáveis aos combustíveis industriais

Portaria n.º 653/2010, de 11.08, altera a taxa do ISP aplicável ao gasóleo de aquecimento e revoga o n.º 3 da Portaria 16-C/2008, de 9 de Janeiro

Portaria n.º 840/2010 de 02.09, regulamenta as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e ao controlo da taxa reduzida de ISP prevista no CIEC para os motores frigoríficos autónomos

Portaria n.º 99/2011, de 11.03, actualiza as taxas do ISP aplicáveis ao petróleo e ao gasóleo de aquecimento

Portaria n.º 889/99 de 11.10, estabelece normas respeitantes aos requisitos de natureza física e contabilística necessários à constituição e aprovação dos entrepostos fiscais de armazenagem de tabacos manufacturados

Lei n.º 37/2007, de 14.08, aprova normas para a protecção dos cidadãos da exposição involuntária ao fumo do tabaco e medidas de redução da procura relacionadas com a dependência e a cessação do seu consumo.

Portaria n.º 1630/2007, de 31.12, regulamenta o sistema de controlo dos entrepostos fiscais de produção de tabacos manufacturados

SITES CONSULTADOS

<http://www.apetro.pt/> - Associação Portuguesa de Empresas Petrolíferas

<http://www.bportugal.pt/pt-PT/Paginas/inicio.aspx> - Banco de Portugal

<http://www.concorrencia.pt/> - Autoridade da Concorrência

<http://www.dgaiec.min-financas.pt/pt> - DGAIEC

<http://www.dgge.pt/> - Direcção Geral de Energia e Geologia

<http://www.dgo.pt/> - Direcção Geral do Orçamento

<http://www.erse.pt/pt/Paginas/home.aspx> - Entidade Reguladora Serviços Energéticos

<http://europa.eu> – União Europeia

<http://www.ine.pt/> - Instituto Nacional de Estatística

http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html - OCDE

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action> - DGCI

<http://www.pordata.pt/Portugal> - PORDATA - Base de Dados Portugal Contemporâneo

ANEXOS

PRODUTOS OBJECTO DE IMPOSTO SOBRE CONSUMO (UE-15)

ALEMANHA	Cães; caça e pesca; veículos motores; óleos minerais; tabaco; bebidas espirituosas; vinho espumante; produtos intermédios; cerveja; café; apostas e jogo; electricidade
ÁUSTRIA	Óleos minerais; tabaco; cerveja; bebidas espirituosas; vinho espumante e produtos intermédios; veículos (baseado no consumo de fuel); energia
BÉLGICA	Óleos minerais; tabaco; álcool etílico; vinho e outras bebidas fermentadas; cerveja; produtos intermédios; bebidas não alcoólicas; café; apostas e jogo; embalagens descartáveis de bebidas; câmaras descartáveis; baterias; embalagens de tintas, colas, solventes e pesticidas; automóveis e energia
DINAMARCA	Lotarias; Veículos; óleos minerais; electricidade; carvão, linhite e coca; tabaco; bebidas alcoólicas; cerveja e vinho; águas minerais e similares; café, extracto de café e sucedâneos de café; chocolate e doces; gelados; lâmpadas incandescentes e fusíveis eléctricos; embalagens e sacos de papel e plástico; pesticidas; baterias níquel; solventes; gás natural; chá e extractos de chá; nitrogénio; água canalizada; antibióticos e promotores de crescimento usados na alimentação animal
ESPAÑA	Hidrocarbonetos; tabaco manufacturado; bebidas espirituosas e bebidas alcoólicas; cerveja, vinho e bebidas fermentadas; produtos intermédios; certos veículos automóveis; electricidade
FINLÂNDIA	Cães; Fuel líquido; electricidade; tabaco; lubrificantes; tabaco manufacturado; álcool e bebidas alcoólicas; água mineral e sumos; lotaria; veículos automóveis
FRANÇA	Veículos automóveis; óleos minerais; óleos para alimentação humana; tabaco; bebidas espirituosas; cerveja e bebidas não alcoólicas; vinhos e bebidas fermentadas; açúcar (usado no vinho); trigo e farinha e sémola de trigo; serviço de televisão; espectáculos, jogo e diversão); operações de bolsa;
GRÉCIA	Veículos automóveis; produtos petrolíferos; álcool e produtos alcoólicos; álcool isopropílico; cerveja; telemóveis
HOLANDA	Jogos de azar; veículos de passageiros e motociclos; óleos minerais; energia; lixo; tabaco; vinho; cerveja; bebidas espirituosas; bebidas não alcoólicas; produtos intermédios; cães; turismo
ITÁLIA	Óleos minerais; GPL; metano; electricidade; tabaco; bebidas espirituosas; cerveja; fósforos; apostas; espectáculos; lotaria, rifas e jogos; operações bolsa
LUXEMBURGO	Apostas de jogos; veículos automóveis; óleos minerais; tabaco; álcool etílico; vinhos, bebidas fermentadas espumantes e tranquilas; loto; espectáculos
IRLANDA	Veículos automóveis; tabaco; bebidas espirituosas; vinho; cidra; cerveja; apostas e jogo; produtos petrolíferos; licenças e autorizações; viajantes
PORTUGAL	Produtos petrolíferos; tabaco; álcool e bebidas alcoólicas; veículos automóveis
REINO UNIDO	Veículos automóveis; produtos petrolíferos; tabaco; bebidas espirituosas; vinho; cidra; cerveja; apostas e jogo
SUÉCIA	Fuel; electricidade; tabaco; cerveja; vinho; bebidas fermentadas; produtos intermédios; álcool etílico; pesticidas; fertilizantes e jogo

Nota: Esta lista foi elaborada a partir da informação constante dos relatórios publicados pela Comissão Europeia, *Inventory of Taxes in the UE - 18th edition (2002)*, reflectindo a situação a 1 de Janeiro de 2002, para cada um destes 14 países. Poderá não constituir uma lista exaustiva de todos os produtos sujeitos a impostos sobre o consumo.