

NOÇÕES GERAIS SOBRE IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO

A. BRIGAS AFONSO ⁽¹⁾

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Características dos IEC. 2.1. Impostos indirectos. 2.2. Impostos especiais de consumo. 2.3. Impostos monofásicos. 2.4. Sem custos políticos. 2.5. Impostos sujeitos ao princípio da equivalência ou benefício. 2.6. Fácil gestão. 2.7. Receitas elevadas. 2.8. Administrados pelas alfândegas. 3. Objectivos prosseguidos pelos IEC. 3.1. Objectivos fiscais. 3.2. Objectivos extra-fiscais. 3.2.1. Redução do consumo. 3.2.2. Imputação aos consumidores dos custos associados aos consumos. 3.2.3. Eficiência energética. 3.2.4. Redução das emissões de CO₂. 4. Harmonização dos IEC na União Europeia. 4.1. O processo de harmonização. 4.2. Caracterização do regime geral dos impostos especiais de consumo. 5. Os IEC como instrumento de política ambiental. 6. Os IEC como instrumento de combate ao desemprego. 7. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

Os impostos especiais de consumo (harmonizados) (IEC), objecto do presente artigo, incidem sobre as bebidas alcoólicas os produtos petrolíferos e energéticos e os tabacos manufacturados. Trata-se de impostos que, apesar da sua grande importância financeira para o Estado, não têm sido objecto de investigação teórica por parte dos académicos e fiscalistas. Contudo, como foram objecto de codificação (DL n.º 566/99, de 22 de Dezembro, que aprovou o “Código dos Impostos Especiais de Consumo) esperemos que essa lacuna seja finalmente ultrapassada.

⁽¹⁾ Subdirector-Geral das Alfândegas.

O elenco de bens sujeitos a IEC é vastíssimo: fósforos, peles, jóias, isqueiros, cartas de jogar, chá, refrigerantes, café, açúcar, óleos vegetais, beterrabas destinadas à produção de açúcar, veículos automóveis, aparelhos de som, fotocópia, fotografia, electrodomésticos, tabacos manufacturados, óleos minerais e álcool e bebidas alcoólicas.

Embora a generalidade dos Estados tributem os tabacos, as bebidas alcoólicas e os óleos minerais — considerados os *traditional excise goods* — os restantes produtos tributados com IEC variam consoante a sensibilidade de cada Estado. Assim, a título de exemplo, para além dos três produtos referidos, na Bélgica são também tributados com IEC as bebidas não alcoólicas, as embalagens não reutilizáveis e outros produtos descartáveis e o café; na França, para além das bebidas não alcoólicas, o açúcar, os óleos vegetais e as beterrabas destinadas à produção de açúcar; na Itália os fósforos, os sacos de plástico e certos aparelhos de som, fotografia, fotocópia, etc.; na Holanda as bebidas não alcoólicas; na Alemanha o café; na Áustria as bebidas não alcoólicas; na Dinamarca os chocolates, as pastilhas elásticas, os gelados, as bebidas não alcoólicas, os discos musicais, as embalagens não reutilizáveis, os sacos de plástico, o café e o chá; na Finlândia os artigos de confeitaria, os chocolates, as bebidas não alcoólicas, as matérias gordas destinadas à alimentação humana, o açúcar e os fertilizantes; na Grécia as bananas, o papel para cigarros e o malte para fabricação de cerveja; na Suécia os fertilizantes e os biocidas.

De qualquer modo, todos os produtos sujeitos a IEC são, normalmente, produtos de consumo generalizado e não essenciais ou mesmo nocivos para a saúde ou o ambiente e de procura inelástica.

2. CARACTERÍSTICAS DOS IEC

2.1. Impostos indirectos

Existem dois critérios para determinar se um imposto é directo ou indirecto: critério jurídico e critério económico.

De acordo com o critério económico, um imposto é directo ou indirecto consoante seja ou não repercutível. Os impostos directos não são repercutíveis ao contrário dos impostos indirectos que são repercutíveis, isto é, embora sejam formalmente pagos pelo sujeito passivo, este transfere o seu custo para o consumidor, incluindo-o no preço pago pelo bem. Face

a este critério, não há dúvidas de que os IEC são impostos indirectos dado que o consumidor, ao adquirir os produtos sujeitos a IEC, paga o seu preço bem como o imposto incluído neste.

De acordo com o critério jurídico, um imposto é directo ou indirecto, consoante seja ou não possível determinar, *a priori*, os respectivos sujeitos passivos. No caso dos impostos directos é possível determinar, previamente, quem vai ser sujeito passivo do imposto, por exemplo, do IRS, sabe-se, com antecedência, quem auferiu rendimentos do trabalho. No caso dos impostos indirectos, só *a posteriori*, isto é, depois de os sujeitos passivos introduzirem os produtos no mercado, o que, no caso dos IEC, como regra, acontece quando os produtos saem dos entrepostos fiscais de produção ou dos entrepostos fiscais de armazenagem, é que é possível determinar a sujeição ao imposto.

Seja qual for o critério seguido o critério económico ou critério jurídico — a verdade é que, de acordo com qualquer um deles, os IEC são sempre considerados impostos indirectos.

2.2. Impostos especiais de consumo

Tal como o próprio nome indica, os IEC são impostos especiais porque, ao contrário do IVA que incide sobre todos os consumos (transações) e ainda algumas prestações de serviços, os IEC incidem apenas sobre certos consumos: tabacos, bebidas alcoólicas, óleos minerais e, no caso de Portugal, sobre os veículos automóveis.

2.3. Impostos monofásicos

Os IEC são impostos monofásicos dado que incidem apenas na fase da “declaração para consumo” que, regra geral, ocorre à saída dos entrepostos fiscais, enquanto que os impostos plurifásicos, como é o caso do IVA, incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante.

2.4. Sem custos políticos

Comparativamente com outros impostos, os IEC não têm, praticamente, custos políticos, isto é, os contribuintes têm uma atitude mais branda relativamente às subidas das taxas destes impostos do que relati-

vamente aos outros. Isto sucede porque os IEC são praticamente invisíveis, isto é, o consumidor normal não tem a percepção do montante do imposto incorporado no preço pago pelo bem. Para tanto contribuem a complexidade das taxas, nomeadamente nos tabacos (*ad valorem* e específica) e nas bebidas espirituosas (taxas específicas em função da graduação alcoólicas). Além de invisíveis, incidem sobre minorias. Apesar de o número de fumadores ser significativo, o número de não fumadores é ainda maior. Por outro lado, os consumos de tabaco e de bebidas alcoólicas ainda está associado a uma certa ideia de pecado e de vício, o que legitima a sobretributação.

2.5. Impostos sujeitos ao princípio da equivalência ou benefício

Como regra, os impostos estão subordinados ao princípio da “capacidade contributiva”, isto é, variam consoante o rendimento real ou efectivo dos contribuintes.

No caso dos IEC, o princípio da “capacidade contributiva” não se aplica, vigorando o “princípio da equivalência ou benefício”. Para tanto contribuiu a progressiva contratualização da economia e a progressiva legitimação do poder tributário e do poder político através de uma lógica contratual.

De acordo com este princípio, os montantes cobrados deveriam cobrir os custos que o Estado suporta com a saúde dos consumidores, no caso do tabaco e das bebidas ou, no caso do ISP, os custos com a manutenção e construção das infra-estruturas rodoviárias. Naturalmente que os custos não devem ser analisados individualmente porque, nesse caso, estaríamos perante uma taxa, mas sim pelo conjunto do grupo fumadores, automobilistas, etc.

A aplicação pratica deste princípio pressupõe um cálculo rigoroso dos custos resultantes do consumo dos produtos tributados o que, no caso de Portugal, nunca foi feito com rigor, sendo no entanto de salientar que, com grande probabilidade, esses custos são superiores às receitas.

2.6. Fácil gestão

Sendo os IEC impostos monofásicos sobre o consumo, seria lógico que os sujeitos passivos fossem os consumidores, que estariam obrigados a apresentar as declarações periódicas dos consumos efectuados. Porém, a gestão de impostos com esta estrutura seria praticamente impossível e

muito onerosa para o Estado. Por razões de eficácia e simplicidade na gestão dos IEC o legislador nacional, à semelhança do que sucede nos regimes dos outros Estados-Membros, considerou que seria preferível não haver coincidência entre os contribuintes de facto (consumidores) e os contribuintes de direito (pessoas singulares ou colectivas em nome dos quais são declarados para introdução no consumo os produtos sujeitos a IEC). Como já se referiu, a introdução no consumo ocorre, como regra, quando os produtos saem dos entrepostos fiscais de produção ou de armazenagem ou, eventualmente, quando são importados. Por tal facto, o número de sujeitos passivos dos IEC é relativamente reduzido, o que facilita a gestão destes impostos. Assim, o número de sujeitos passivos dos IEC é relativamente reduzido, o que facilita a gestão destes impostos.

Tendo em conta a referida estrutura dos IEC, verifica-se que, em 31-12-2005, os sujeitos passivos de ISP eram 179, do Imposto sobre os Tabacos de 26 e das bebidas alcoólicas 2046. No caso das bebidas alcoólicas, apesar das receitas não serem relativamente significativas, o número de operadores é bastante elevado devido às características deste sector onde existe um grande número de pequenas empresas produtoras de bebidas alcoólicas, cujo estatuto não pode ser recusado, dado que os requisitos económicos para acesso ao entreposto fiscal apenas podem ser restritivos no caso dos entrepostos fiscais de armazenagem.

Embora não estejam calculados, com rigor, os custos de administração dos IEC, é fácil de calcular a percentagem das despesas da DGCI face às receitas cobradas (1,6%) e da DGAIEC, de 0,8%, sendo as receitas, “per capita” da DGCI de cerca de € 1.000.000, enquanto que na DGAIEC é de cerca de € 3.500.000. Para esses “ratios” contribuem, decativamente, os IEC, dado que apenas estão afectos a estes impostos cerca de 300 funcionários sendo certo que a receita dos IEC harmonizados foi de 4.700 milhões de euros em 2005.

2.7. Receitas elevadas

Uma das principais características dos IEC é o facto de gerarem receitas elevadas. Para tanto muito contribuem as significativas taxas destes impostos que, no caso dos cigarros, chegam a atingir três a quatro vezes o valor comercial dos produtos.

As receitas dos IEC, entre 2001 e 2005, foram as seguintes:

(Milhões de euros)

Impostos	2001	2002	2003	2004	2005
Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP)	2.216,4	2.842,6	3.053,6	3.104,3	3.141,0
Imposto sobre o Tabaco (IT)	1.101,8	1.197,9	1.262,8	1.070,4	1.349,1
Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA)	242,2	213,9	210,7	208,4	211,3
Imposto Automóvel (IA)	1.228,1	1.184,7	1.013,0	1.153,5	1.197,8
Total	4.788,5	5.439,1	5.540,1	5.536,6	5.899,2

2.8. Administrados pelas alfândegas

Até à implementação do Mercado Interno (1-1-93), a DGAIEC apenas tinha competência exclusiva em matéria de ISP, cobrando todavia o imposto sobre as bebidas alcoólicas e sobre os tabacos incidentes sobre os produtos importados.

Relativamente à tributação da produção nacional de bebidas alcoólicas esta estava a cargo da DGCI e a tributação da produção nacional dos tabacos manufacturados estava a cargo da Inspeção-Geral de Finanças.

Tendo em conta que a harmonização comunitária dos IEC foi feita numa perspectiva marcadamente aduaneira, isto é, a figura do entreposto fiscal, que é o elemento fulcral do regime de circulação, está fortemente inspirada na de entreposto aduaneiro, o regime de circulação em suspensão dos IEC apresenta notórias semelhanças com o regime de trânsito, a identificação dos produtos é feita com recurso aos códigos da Nomenclatura Combinada utilizada na pauta Aduaneira Comum, as isenções de direitos aduaneiros são comuns às isenções dos ICE, é natural que a administração dos ICE fosse cometida, em exclusivo à DGAIEC.

3. OBJECTIVOS PROSSEGUIDOS PELOS IEC

3.1. Objectivos fiscais

Os IEC, tal como qualquer imposto, têm como principal objectivo a obtenção de receitas. Como já foi referido, os IEC são particularmente eficientes na prossecução deste objectivo dado que proporcionam ao Estado montantes de receita elevados e, simultaneamente, têm custos de gestão relativamente muito baixos.

3.2. Objectivos extra-fiscais

3.2.1. Redução do consumo

Um dos principais objectivos dos IEC é a redução do consumo, dado que, quer as bebidas alcoólicas quer os tabacos manufacturados são à saúde. Relativamente aos produtos petrolíferos também não há qualquer dúvida da que o seu consumo provoca graves problemas ambientais e de saúde, nomeadamente nas grandes cidades.

Embora seja difícil determinar, com rigor, a influência que as elevadas taxas dos IEC provocam no consumo e a procura destes produtos seja pouco elástica, devido ao fenómeno de habituação provocado pelos consumos de bebidas alcoólicas e dos tabacos, têm sido efectuados estudos pela OMS para determinar a influência dos IEC na redução dos consumos. De acordo com esses estudos concluiu-se que as consequências dos aumentos das taxas dos IEC variam em função do nível de vida de cada país, sendo as camadas jovens e de baixos rendimentos as mais sensíveis aos aumentos das taxas. Em termos médios, concluiu-se que, nos países desenvolvidos estudados pela OMS (USA, Canadá, Austrália, RU) um aumento da 10% das taxas provoca uma diminuição do consumo de 5%. Nos países em vias de desenvolvimento, com rendimentos menos elevados (Egipto, Síria, Estónia), um aumento de 10% das taxas provoca uma redução do consumo de 8%.

Na minha opinião, é duvidoso que a redução dos consumos seja tão elevada dado que esses estudos não se debruçaram nas implicações que esses aumentos tiveram a nível de contrabando. Ora, se é evidente que não é fácil medir os níveis de fraude existentes num determinado país, não é menos verdade que o aumento das taxas torna a fraude mais aliciante e lucrativa pelo que, com grande probabilidade, uma parte da “redução do consumo”

pode dever-se ao aumento do contrabando e não apenas à redução do consumo. Estou convencido que a redução do consumo se deve mais às campanhas que alertam as pessoas para os malefícios do tabaco do que aos aumentos da fiscalidade.

3.2.2. Imputação aos consumidores dos custos associados aos consumos

Outro grande objectivo da tributação selectiva de certos consumos é a imputação aos consumidores dos custos provocados ao Estado em matéria de saúde pública, pelos consumidores de bebidas alcoólicas e tabacos manufacturados e, no caso dos produtos petrolíferos, pelos custos de construção e manutenção das infra-estruturas rodoviárias.

Existem estudos da OMS que demonstram que morrem 4 milhões de pessoas por ano devido a doenças provocadas pelo consumo do tabaco, estimando-se que em 2030 esse número se eleve para 10 milhões. (cancro de pulmão e doenças cardiovasculares).

No caso das bebidas alcoólicas também existem estudos que demonstrem que há uma relação directa entre o consumo de bebidas alcoólicas e a incidência de cirrose hepática.

Estas doenças implicam grandes despesas de saúde para o Estado que representam, em média, mais de 1% do PIB. Com a tributação específica dos IEC esses custos são directamente imputados aos fumadores e aos alcoólicos e, no caso dos produtos petrolíferos, os custos de construção e manutenção das infra-estruturas rodoviárias são directamente imputados aos automobilistas que utilizam e desgastam as referidas infra-estruturas rodoviárias.

3.2.3. Eficiência energética

Após o primeiro “choque petrolífero”, ocorrido em 1973, os países da OCDE ficaram extremamente vulneráveis às oscilações dos preços do crude. Tal facto veio a ter uma grande influência na consciencialização para a necessidade de se racionalizarem os consumos dos combustíveis e simultaneamente, se diversificaram as fontes energéticas. Essas políticas permitiram um aumento considerável dos consumos de gás natural e uma redução significativa dos consumos dos veículos automóveis. É evidente que os aumentos das taxas de ISP tiveram um papel importante na racionalização dos consumos.

3.2.4. Redução das emissões de CO₂

A possibilidade de utilização dos IEC para reduzir as emissões de dióxido de carbono (CO₂) foi objecto de prolongadas e profundas discussões a nível comunitário, a partir de 1991, tendo como base uma proposta de directiva que visava criar o imposto especial de consumo sobre as emissões de CO₂ e sobre a energia, com o objectivo de, até ao ano 2000, estabilizar as emissões comunitárias de CO₂ aos níveis de 1990. Pretendia-se ainda que a "carga fiscal" global não aumentasse, o que se conseguiria através da afectação da receita a incentivos com incidência ambiental.

Os principais obstáculos ao avanço deste dossiê prendem-se, fundamentalmente, com a natureza global das emissões de CO₂, associada à necessidade de os EUA e restantes países da OCDE aplicarem impostos semelhantes, tendo em conta a incidência negativa do imposto nas condições de concorrência, nomeadamente nas empresas dos países menos desenvolvidos, como é o caso de Portugal.

4. HARMONIZAÇÃO DOS IEC NA UNIÃO EUROPEIA

4.1. O processo de harmonização

Nos termos do artigo 9.º do Tratado da Comunidade Europeia, esta *tem como fundamento uma união aduaneira que abrange a totalidade das trocas comerciais*. Quer isto dizer que a união aduaneira — caracterizada, nas trocas internas, pela abolição dos direitos de importação e encargos de efeito equivalente e, nas trocas com países terceiros, pela adopção de uma pauta aduaneira comum, — foi concebida como meio de alcançar a livre circulação das mercadorias.

A evolução posterior veio demonstrar que a simples supressão, nas trocas internas, dos direitos de importação e encargos de efeito equivalente, não era suficiente para garantir a referida liberdade de circulação. Na verdade, os casos de natureza fiscal submetidos ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias vieram demonstrar que, com muita frequência, os direitos de importação foram substituídos por impostos internos discriminatórios dos produtos importados. Chegou-se assim à conclusão que as trocas intracomunitárias só se processariam com inteira liberdade, ou seja, em moldes semelhantes às trocas efectuadas no interior de cada

Estado-Membro, se fossem suprimidos os controlos de natureza técnica, física e fiscal, que ocorriam no momento da passagem das fronteiras.

É neste contexto que os doze Estados Membros da Comunidade Europeia celebraram o Acto Único Europeu, assumindo o compromisso da criação de um Mercado Interno, durante um período que terminava em 31 de Dezembro de 1992, caracterizado pela eliminação das fronteiras intracomunitárias e a consequente liberdade de circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, nos termos das disposições do Tratado CE.

Relativamente à abolição das fronteiras fiscais era necessário resolver os problemas relacionados com os impostos cobrados por ocasião da passagem das fronteiras, designadamente, o IVA e os impostos especiais de consumo, que incidem sobre os produtos petrolíferos, os tabacos manufacturados, o álcool e as bebidas alcoólicas.

Desde 1987 até finais de 1992 foram discutidas as soluções técnicas com vista a permitir a efectiva abolição das fronteiras fiscais. As primeiras propostas da Comissão, conhecidas por *Propostas Cockfield* procuravam criar um único espaço fiscal nos doze Estados Membros em matéria de impostos especiais de consumo, à semelhança do que sucede com o território aduaneiro comunitário, relativamente aos direitos de importação, isto é, visavam a aplicação uniforme das mesmas regras em todo o espaço comunitário. Tendo em conta as divergências existentes nos doze Estados Membros, nomeadamente em matéria de taxas, a discussão das *Propostas Cockfield* chegou a um impasse, que só foi ultrapassado pelas chamadas *Propostas Scrivener*. Estas propostas consubstanciavam uma abordagem mais pragmática, deixando de se preocupar com uma verdadeira abolição das fronteiras fiscais, no seu sentido técnico rigoroso, para se preocuparem, fundamentalmente, com a abolição dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias.

As Propostas Scrivener vieram, no essencial, a ser contempladas na Directiva n.º 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, que procedeu à harmonização das disposições relativas ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e nas Directivas n.ºs 92/78/CEE a 92/84/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que procederam à harmonização das estruturas e à aproximação das taxas dos óleos minerais, do álcool e bebidas alcoólicas e dos tabacos manufacturados. Verdadeiramente, não se pode afirmar que estas directivas aboliram as fronteiras fiscais dado que, na prática, cada Estado-Membro pôde manter, no essencial, os regimes fiscais dos impostos especiais de consumo que vigoravam em 31 de Dezembro de 1992,

com especial relevância para as taxas que continuam a apresentar grandes variações entre os Estados Membros. Houve, portanto, uma harmonização *minimalista* traduzida fundamentalmente na eliminação dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias e não uma *abolição das fronteiras fiscais em sentido técnico rigoroso*.

As Propostas Scrivener comportam um *paradoxo funcional* na medida em que, por um lado, pretendem manter, no essencial, os regimes fiscais vigentes, designadamente as taxas e a cobrança que continua a ser efectuada no Estado-Membro de destino e, por outro, suprimem os controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias, que eram o elemento essencial para assegurar a existência de diferentes regimes fiscais, sem que se tivessem encontrado mecanismos alternativos de controlo minimamente eficientes.

Apesar das dificuldades de aproximação das taxas, a manutenção de doze espaços fiscais, a cobrança no destino e a supressão dos controlos aduaneiros, são factores propícios às práticas fraudulentas, tendo em conta as dificuldades de controlo e fiscalização das transacções intracomunitárias, no quadro da livre circulação preconizada pelo Mercado Interno. Acresce que as administrações aduaneiras estavam dimensionadas e preparadas para exercerem um controlo fronteiriço, muito mais barato e eficiente que um controlo e fiscalização dos agentes económicos baseados fundamentalmente na análise contabilística e nos mecanismos de cooperação entre administrações aduaneiras. As deficiências que tais procedimentos apresentam são significativas, tendo em conta a enorme quantidade de transacções e de empresas envolvidas nas trocas intracomunitárias.

4.2. Caracterização do regime geral dos impostos especiais de consumo

O regime instituído permite a circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a IEC, sem controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias, recorrendo a quatro elementos essenciais: entreposto fiscal; os operadores habilitados pela autoridade aduaneira; o documento de acompanhamento e as garantias.

Regra geral, os produtos sujeitos a IEC, ou seja, os óleos minerais, o álcool e bebidas alcoólicas e os tabacos manufacturados, circularão em regime de suspensão entre entrepostos fiscais, aprovados pela DGAIEC, a coberto de um documento (administrativo ou comercial) de acompanhamento, aprovado pelo Reg. (CEE) n.º 2719/92, da Comissão, de 11 de Setembro de 1992.

Sob certas condições, os produtos sujeitos a IEC também poderão circular em regime suspensivo com destino a um operador registado ou não registado ou a um representante fiscal.

As pessoas singulares ou colectivas que não possam requerer o estatuto de depositários autorizados, operadores registados ou não registados, por não exercerem profissionalmente uma actividade de produção ou comercialização de produtos sujeitos a IEC, mas consumem na sua actividade esses produtos, também podem efectuar as suas compras junto de vendedores de outros Estados-Membros. Todavia, nos termos do artigo 16.º, só podem abastecer-se directamente com produtos já introduzidos no consumo noutra Estado-Membro sendo, em qualquer caso, os IEC previamente pagos ou garantidos em território nacional.

A expedição e detenção de produtos em regime de suspensão estão limitadas ao depositário autorizado. Todavia, as compras efectuadas através de um representante fiscal ou efectuadas por depositários autorizados, operadores registados ou não registados, podem ser recebidas em regime suspensivo.

A concessão, pela DGAIEC, do estatuto de depositário autorizado, operador registado e representante fiscal é acompanhada pela atribuição de um número IEC, indispensável à expedição e/ou recepção destes produtos em regime de suspensão, e pela constituição de uma garantia de detenção e/ou de circulação.

As compras efectuadas pelos particulares, para seu uso pessoal, transportadas pelos próprios e dentro de certos limites (vide artigo 18º são tributados no Estado-Membro de aquisição. Se excederem esses limites, presume-se que se destinam a fins comerciais e serão, em princípio, tributados em território nacional.

As compras à distância, expedidas ou transportadas directa ou indirectamente pelo vendedor ou por sua própria conta para o território nacional, só poderão ser efectuadas através de um representante fiscal estabelecido em território nacional e autorizado pela DGA. O imposto é sempre devido em território nacional e os produtos poderão circular em regime suspensivo se o vendedor for um depositário autorizado. Circularão com impostos pagos no Estado-Membro de aquisição se o vendedor não tiver esse estatuto. Neste último caso, para evitar a dupla tributação, poderá ser reembolsado o imposto pago no Estado-Membro de aquisição se forem observados os condicionalismos fixados no artigo 13.º

Os produtos sujeitos a IEC, já introduzidos no consumo noutra Estado-Membro, detidos para fins comerciais em território nacional, o

imposto é devido neste território, estando previstos mecanismos de reembolso dos IEC já pagos, para evitar a dupla tributação (cfr. artigos 16.º e 13.º).

4.3. Aproximação da legislação dos IEC à legislação aduaneira

A análise do regime horizontal dos IEC, tal como decorre da Directiva n.º 92/12/CEE, permite descobrir a sua acentuada aproximação à regulamentação aduaneira e mesmo alguns afloramentos da aplicabilidade de tal regulamentação aos produtos sujeitos a IEC.

Assim, constituem factos geradores de IEC a produção e a importação verificando-se a exigibilidade do imposto com a introdução no consumo, seja ela formalmente declarada ou irregular. É, sim, relevante para a tributação a integração de facto do produto sujeito a IEC no mercado interno (artigos 5.º e 6.º da Directiva).

Depois, a figura de entreposto fiscal está fortemente inspirada na de entreposto aduaneiro, combinada, por forma a nele permitir a produção, com a de entreposto franco, estando os respectivos titulares, os depositários autorizados, sujeitos a idêntico processo de prévia autorização, obrigações de escrita, de submissão a controlos e de cooperação com a administração (artigos 12.º e 13.º).

O regime de circulação em suspensão de IEC apresenta notórias semelhanças com o regime de trânsito: as mercadorias circulam com um documento de acompanhamento, criado por regulamento comunitário, que as identifica, assim como a sua situação fiscal. A expedição e a recepção das mercadorias são feitas por pessoas previamente autorizadas e o expedidor está obrigado à prestação duma garantia destinada a cobrir os riscos inerentes à circulação (artigos 15.º e 18.º da mesma Directiva).

Para além dos aspectos referidos, há referências explícitas na directiva horizontal do regime geral dos IEC à necessária interligação com a regulamentação aduaneira.

Assim, os produtos sujeitos a IEC estão identificados pelos códigos da Nomenclatura Combinada utilizada na Pauta Aduaneira Comum para a correcta aplicação dos direitos de importação e de exportação.

Sempre que um produto sujeito a IEC circule ou seja colocado em regime aduaneiro suspensivo, este prevalece sobre o regime fiscal, no sentido de o regime aduaneiro suspensivo ser considerado também um regime suspensivo de IEC (cfr. artigo 5.º).

Desde modo, um produto sujeito a IEC que circule no território aduaneiro comunitário em regime de trânsito está em regime de suspensão de

imposto. O mesmo se passa se tal produto for colocado à entrada da Comunidade sob um regime aduaneiro comunitário suspensivo, caso em que só se verificará o facto gerador, a importação, quando sair de tal regime (cfr. artigo 5.º).

Também de entre as formas de apuramento do regime de suspensão de IEC consta a colocação do produto em regime aduaneiro suspensivo (cfr. artigo 19.º, n.º 3).

Em caso de exportação de produtos sujeitos a IEC, o regime de suspensão de imposto é apurado pela certificação de saída feita pela estância aduaneira de saída, constando da regulamentação aduaneira a tramitação a observar em matéria de suspensão de IEC (cfr. artigo 19.º da Directiva e artigo 793.º, n.º 6-A, das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário).

As isenções de direitos aduaneiros são comuns às isenções de IEC (artigo 23.º) constatando-se, por exemplo, que as isenções em função das quantidades de produtos sujeitos a IEC adquiridos em lojas francas são concedidas por remissão expressa para a legislação aduaneira comunitária (artigo 28.º, n.º 2).

O prazo de caducidade vigente para a liquidação dos IEC é de três anos, à semelhança do que acontece com os direitos de importação (artigo 20.º, n.º 4).

Por último, o mecanismo comunitário de assistência mútua entre os Estados Membros em matéria de cobrança de créditos viu o seu âmbito de aplicação alargado aos IEC (Directiva n.º 76/308/CEE, alterada pela Directiva n.º 94/74/CE, de 22 de Dezembro).

Os aspectos acima referidos são reveladores da proximidade do regime fiscal dos IEC relativamente à legislação aduaneira.

Por isso, não será por acaso que na esmagadora maioria dos Estados Membros a administração dos IEC está assegurada pelos mesmos serviços que administram os direitos de importação (a Dinamarca e a Suécia são as excepções).

Com efeito, à semelhança do que acontece com os direitos aduaneiros, os IEC recaem sobre mercadorias, que são a matéria colectável a tributar.

Esta realidade, confere aos IEC uma natureza jurídica que tem, sem dúvida, mais semelhanças com os direitos aduaneiros do que com os impostos directos sobre o rendimento, por exemplo.

Os mecanismos legais que foram pensados para permitir a sua armazenagem e circulação em suspensão do imposto têm sempre subjacente

um suporte documental que identifica as mercadorias, a sua situação fiscal, os sujeitos passivos e a garantia destinada a cobrir riscos.

5. OS IEC COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA AMBIENTAL

Na actualidade, os IEC, para além de continuarem a prosseguir os objectivos ditos *tradicionais*, começam a ser repensados na perspectiva de serem utilizados para prosseguir novos objectivos ou seja, como instrumento de política económica e de política ambiental.

A progressiva globalização da economia, associada às preocupações ambientais e a adopção do conceito de crescimento durável e os graves problemas ao nível do desemprego, determinaram a procura de contributos do sistema fiscal para atenuar os efeitos perversos da referida globalização e para assegurar a preservação do ambiente.

A globalização da economia vem aumentar a competitividade a nível internacional com o conseqüente aumento dos níveis de desemprego nos países que apresentam níveis de salários e de tributação dos rendimentos do trabalho mais elevados.

As preocupações ambientais determinaram que, para além dos programas de investigação e desenvolvimento de energias alternativas não poluentes e da redução da utilização de energias fósseis, através do aumento da eficiência energética e do desenvolvimento de técnicas de reciclagem e reutilização de resíduos, é hoje premente a convergência das políticas fiscal e ambiental. Na verdade, a política fiscal, para além de considerações de ordem financeira na obtenção de receitas, poderá desempenhar um importante papel *incentivador* na preservação do ambiente. Em primeiro lugar, a política fiscal poderá ser orientada no sentido de modificar o comportamento dos agentes económicos com o objectivo de os incentivar a utilizar as matérias-primas e os produtos intermédios menos poluentes, incluindo a reutilização e reciclagem dos resíduos industriais. Complementarmente, poderá actuar com o objectivo de modificar o comportamento dos consumidores, tributando ou isentando, mesmo que parcialmente, os bens de consumo, consoante sejam ou não reutilizáveis ou recicláveis. Em qualquer dos casos, seriam privilegiados, pela via fiscal, o consumo e a produção de produtos menos nocivos para o ambiente.

Os impostos directos têm sido utilizados em situações muito concretas para incentivar, por exemplo, o investimento em equipamentos que

utilizam energias alternativas ou para melhorar a eficiência energética. Todavia, estes impostos apresentam vários inconvenientes motivados, por um lado, pelos custos administrativos decorrentes do controlo da respectiva utilização e, por outro, pela fraca flexibilidade dos incentivos concedidos através dos impostos directos.

Face a estes inconvenientes, parece preferível optar pelos impostos indirectos que seriam utilizados para modificar o comportamento dos agentes económicos e dos consumidores, tributando ou isentando as matérias-primas e os produtos finais consoante sejam ou não reutilizáveis ou recicláveis.

Quanto aos impostos indirectos, existem duas formas de tributação: o IVA e os IEC.

O IVA é aplicado em todas as fases do circuito económico até ao consumidor final, sendo dedutível em todas as fases do processo produtivo. Ora, como o nível de poluição é igualmente danoso em todas as fases do circuito económico, a tributação não deverá variar, quer seja gerada pelo processo produtivo, quer pelos consumidores. Face a esta constatação, uma tributação com finalidades ambientais é impraticável se for feita com base no IVA. Pelo contrario, os IEC, sendo impostos monofásicos, podem ser utilizados quer na fase da produção, quer no consumo final, tributando ou isentando as matérias-primas e os produtos finais, consoante sejam ou não reutilizáveis ou recicláveis. No sistema fiscal português vigente são ainda muito modestas as disposições fiscais de cariz ambiental, contidas, nomeadamente, no Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP). Tais medidas materializam-se na fixação das taxas do ISP para as gasolinas sem chumbo inferiores, relativamente às taxas aplicáveis às gasolinas com chumbo; na fixação da taxa do fuelóleo com um teor de enxofre igual ou inferior a 1% em menos 1,5 cêntimos/kg, relativamente aos fuelóleos com teor de enxofre superior a 1%; no incentivo à reciclagem e reutilização de óleos usados ou de resíduos, através da isenção de ISP para os produtos obtidos (reciclados) e no incentivo à utilização de gases como carburante automóvel, através da fixação de taxas de ISP significativamente inferiores às taxas aplicáveis aos carburantes tradicionais (cerca de metade), bem como da isenção de ISP relativamente aos gases consumidos por transportes públicos. Até à presente data, as empresas de transportes públicos não tem manifestado interesse na utilização deste benefício fiscal, apesar de serem evidentes as vantagens de tal medida, especialmente nos casos de renovação de frota, tendo em conta a redução para cerca de metade

dos custos com combustíveis e a melhoria obtida na qualidade do ar das grandes cidades. A nível comunitário, foi discutida, desde 1991, uma proposta de directiva que visava criar o imposto especial de consumo sobre as emissões de dióxido de carbono (CO₂) e sobre a energia, com o objectivo de estabilizar as emissões comunitárias de CO₂ aos níveis de 1990.

Do ponto de vista técnico, o imposto assumiria a natureza de imposto especial de consumo e incidiria sobre o carvão, o gás natural, os produtos petrolíferos e a electricidade. A taxa mínima seria fixada em função do conteúdo energético dos produtos e do respectivo nível de emissões de dióxido de carbono.

Previa-se ainda que a estrutura do imposto bem como o respectivo regime geral fosse idêntico ao regime dos restantes impostos especiais de consumo incidentes sobre os produtos petrolíferos, álcool e bebidas alcoólicas e tabacos manufacturados, harmonizados pelas Directivas n.ºs 92/12/CEE, 92/79/CEE a 92/84/CEE e 95/59/CE.

Este dossiê culminou com a aprovação da Directiva n.º 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de Outubro, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade. Como complemento à tributação da electricidade, do carvão e do gás natural, decorrido o período transitório, o artigo 16.º desta Directiva incentiva o consumo de biocarburantes, através da concessão aos Estados-Membros da possibilidade de concederem isenção total ou parcial do imposto sobre os biocarburantes, que são fontes energéticas renováveis de origem agrícola, menos poluentes que os carburantes tradicionais. Nos termos desta proposta, o álcool etílico (bioetanol), o álcool metálico (metanol) e certos óleos vegetais (de soja, amendoim, girassol, colza, *biodiesel*, etc.), quando utilizados como carburantes, poderão beneficiar do referido benefício fiscal. Para utilização desta faculdade, a Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Lei do OE/2006), contém uma autorização legislativa que prevê a concessão de isenção parcial de ISP no montante necessário para compensar a diferença de custos entre os biocombustíveis e os derivados do petróleo substituído.

De acordo com estudos efectuados a nível comunitário, esta medida poderá ter, simultaneamente, consequências positivas para o ambiente e para a agricultura. Em termos ambientais, estes carburantes são menos poluentes e o CO₂ será absorvido por fotossíntese no decurso da fase da cultura. Para a agricultura, esta medida poderá ser também positiva porque poderá incrementar a cultura dos produtos agrícolas utilizados na fabri-

cação dos biocarburantes. Todavia, há quem conteste estes estudos, argumentando que estas medidas irão provocar a intensificação de certas culturas e aumentar a utilização de nitratos, pelo que será necessário ponderar e aprofundar quer as referidas vantagens para a agricultura, quer as eventuais desvantagens para o ambiente.

Na Bélgica, para além de medidas fiscais semelhantes às vigentes a nível nacional, entrou em vigor em Julho de 1994 um novo imposto especial de consumo, denominado *ecotaxes* que visa incentivar o consumo de certos produtos, isentando-os ou tributando-os, consoante sejam ou não reutilizáveis ou recicláveis.

O imposto incide sobre os recipientes para bebidas (alcoólicas ou não) ou outros produtos industriais, os objectos descartáveis, as pilhas não recarregáveis ou não reutilizáveis, os pesticidas (muito tóxicos, tóxicos e nocivos), os produtos fitofarmacêuticos e os papéis não reciclados. A estrutura do imposto permite evitar a tributação, quer ao sujeito passivo (fabricante) quer ao consumidor, se adoptarem determinados processos de produção ou comportamentos de consumo. Em alguns casos, os produtos produzidos ou consumidos são desde logo isentos. Noutros casos, a isenção depende da prova de que todos ou parte dos produtos são reutilizados. A isenção depende ainda, noutras situações, da implementação de um sistema de *consignação* tendo em vista a recolha e reutilização das embalagens.

Para tanto, está prevista a isenção para os recipientes de bebidas que sejam submetidos a um sistema de *consignação* ou seja, um sistema que assegure que o recipiente é reutilizável pelo menos sete vezes, mediante o depósito de um determinado montante por cada recipiente (no mínimo 20 cêntimos por recipiente), que assegure a sua devolução ao fabricante, e a menção expressa no recipiente de estar sujeito a reutilização. No caso de objectos descartáveis, está prevista a isenção do imposto se o fabricante apresentar prova de que pelo menos 80% dos seus elementos são reutilizáveis no fabrico de outros produtos.

As pilhas beneficiam de isenção de imposto se forem recarregáveis ou se forem submetidas ao sistema de *consignação*, com vista ao financiamento da sua eliminação ou a sua recuperação pelo fabricante. Disposições idênticas são aplicáveis aos pesticidas e produtos fitofarmacêuticos e aos papéis não reciclados.

As *ecotaxes* são cobradas pelas Alfândegas Belgas de acordo com as disposições aplicáveis aos restantes impostos especiais de consumo incidentes sobre os produtos petrolíferos, o álcool e bebidas alcoólicas e

os tabacos manufacturados. Como é evidente, as *ecotaxes* apresentam características muito positivas não só para o ambiente como, eventualmente, para outras indústrias como, por exemplo, as indústrias vidreiras, ao fomentarem a utilização de recipientes em vidro reutilizáveis. Ou seja, as *ecotaxes* tem um importante papel dissuasor da produção e do consumo de produtos nocivos para o ambiente, incentivando, por outro lado, a utilização de produtos alternativos e a preservação dos recursos naturais. De referir ainda que, de acordo com a legislação belga, a receita destes impostos fica consignada à sua utilização em acções de preservação do ambiente. Face ao exposto, constata-se que os IEC poderão ser utilizados como um importante instrumento de política ambiental, sendo a Dinamarca, a Suécia e a Bélgica os Estados-Membros que maiores progressos apresentam nesta matéria.

6. OS IEC COMO INSTRUMENTO DE COMBATE AO DESEMPREGO

Nos países mais desenvolvidos e, muito especialmente, os Estados-Membros da União Europeia, debatem-se com graves problemas de desemprego, de que resultam grandes dificuldades financeiras com a manutenção dos denominados *esquemas tradicionais de segurança social*, tendo estes países combatido esta situação com políticas contraditórias, ou seja, para combater o desemprego antecipou-se a idade de reforma. O aumento de pessoas reformadas provocou a necessidade de obtenção de maiores receitas para a segurança social. Para se aumentarem as receitas aumentaram-se os níveis de tributação dos rendimentos do trabalho. Esta medida provocou o aumento dos custos de produção, diminuindo assim a competitividade, com o conseqüente aumento do desemprego.

É neste contexto que o combate ao desemprego é uma preocupação generalizada de todos os Estados-Membros da União Europeia. Uma das principais medidas preconizadas no *Livro Branco* sobre o *Crescimento, Competitividade e Emprego*, é o aumento das taxas mínimas do IVA e dos IEC, com a conseqüente diminuição proporcional da carga fiscal sobre os rendimentos do trabalho.

Subjacente a esta perspectiva está a ideia de que, numa economia globalizada, os níveis elevados dos impostos sobre os rendimentos do trabalho, que se verificam na generalidade dos Estados-Membros da União Europeia, quando comparados com os níveis vigentes noutros países, nomeadamente

do Sudoeste Asiático, aumentam o preço do trabalho como factor de produção, diminuindo assim a competitividade e, conseqüentemente, aumentando o desemprego ⁽²⁾.

Os IEC poderão igualmente ser utilizados como instrumento de política económica de combate ao desemprego, se as receitas adicionais obtidas contribuirão proporcionalmente para baixar os níveis de tributação dos rendimentos do trabalho. Nesta perspectiva consideramos que se deveria repensar a possibilidade de criação de novos IEC, à semelhança do que já fizeram outros Estados-Membros, utilizando a possibilidade concedida pelo n.º 3 do artigo 3.º da Directiva n.º 92/12/CEE. Nos termos desta disposição, os Estados-Membros podem manter ou criar outros IEC sobre outros produtos, na condição expressa de a livre circulação não ser posta em causa. Ao abrigo desta disposição, na Bélgica são também tributadas as bebidas não alcoólicas e o café; na França as bebidas não alcoólicas, o açúcar, os óleos vegetais e as beterrabas destinadas a produção de açúcar; na Holanda as bebidas não alcoólicas; na Alemanha o café; na Áustria as bebidas não alcoólicas; na Dinamarca os chocolates, as pastilhas elásticas, os gelados, as bebidas não alcoólicas, os discos musicais, as embalagens não reutilizáveis, os sacos de plástico, o café e o chá; na Finlândia os artigos de confeitaria, os chocolates, as bebidas não alcoólicas, as matérias gordas destinadas a alimentação humana, o açúcar e os fertilizantes; na Grécia as bananas, o papel para cigarros e o malte para fabricação de cerveja; na Suécia os fertilizantes e os biocidas. Qualquer um destes produtos reúne as características dos produtos IEC: são produtos de consumo generalizado, não essenciais ou mesmo nocivos para a saúde e de procura pouco elástica.

BIBLIOGRAFIA

- AFONSO, A. Brigas, *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Atualizado*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, Junho de 2000.
- AFONSO, A. Brigas e Caneira Álvaro, *Impostos Especiais de Consumo – Legislação Atualizada e Anotada*, Edição dos autores, Lisboa, 1996.
- CANEIRA, Álvaro e Fernandes Manuel, *Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo – Anotações, Comentários e Jurisprudência*, Editora VISLIS, Lisboa, 2000.

⁽²⁾ Esta perspectiva é contestada por alguns autores (v. g. Bill Robinson in "Estratégia Fiscal na União Europeia"), que consideram que é a carga fiscal global e não a carga da tributação directa que gera o desemprego.

- CHALOUPIKA, Frank J. e Prabhat Jha, *Tabacco Control in Developing Countries*, Oxford University Press.
- CLÍMACO, Maria I. N., *Revista Ciência e Técnica Fiscal* n.º 376, Edições da DGCI.
- CNOSSSEN, Sijbren, *Excise System a Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*, Editora The Johns Hopkins University Press, London.
- NEVES DA SILVA, Rui Oliva, *Impostos Especiais de Consumo e Regime Fiscal das Bebidas Alcoólicas*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- PRAHLA, Hasso, *Douanes et accises*, Editora P.U.B. Librairie-Cours, Bruxelles.
- VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Editora Livraria Almedina, Coimbra, 2000.
- — *Os Impostos do Pecado*, Editora Livraria Almedina, Coimbra, Setembro de 1999.
- XAVIER DE BASTO, J. G., *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (164), Edição da DGCI.