



**AT**  
autoridade  
tributária e aduaneira

# MANUAL DOS IMPOSTOS **ESPECIAIS** DE CONSUMO

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DOS IMPOSTOS ESPECIAIS  
DE CONSUMO E DO IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS **2023**

# ÍNDICE

<b>Nota Prévía</b> .....	<b>9</b>
<b>PARTE I</b>	
Parte Geral.....	10
<b>CAPÍTULO I</b>	
Disposições gerais.....	10
<b>Secção I Enquadramento</b> .....	<b>10</b>
1. Legislação aplicável.....	10
1.1. Parte geral.....	10
1.2. Parte especial.....	10
2. Definições.....	11
3. Âmbito de aplicação territorial.....	12
<b>Secção II Incidência, facto gerador e exigibilidade</b> .....	<b>14</b>
1. Incidência subjetiva.....	14
1.1. Comercializadores de eletricidade.....	14
1.2. Comercializadores de gás natural.....	14
1.3. Importação.....	15
1.4. Saída de entreposto fiscal.....	15
1.5. Circulação.....	15
1.6. Outros casos de incidência.....	15
2. Incidência objetiva (Remissão).....	16
3. Facto gerador.....	16
3.1. Produção.....	16
3.2. Importação.....	16
3.3. Admissão dos produtos em território nacional.....	16
4. Exigibilidade.....	17
4.1. Introdução no consumo.....	17
4.2. Situações especiais de exigibilidade.....	19
<b>Secção III Isenções</b> .....	<b>20</b>
1. Regras gerais.....	20
1.1. Quadro identificativo.....	21
1.2. Obrigações declarativas.....	22
1.3. Benefícios fiscais automáticos.....	22
1.4. Benefícios fiscais dependentes de reconhecimento.....	22

1.5. Reavaliação periódica .....	23
2. Isenções comuns .....	23
2.1. Relações diplomáticas ou consulares .....	23
2.2. Organismos internacionais .....	27
2.3. Forças de qualquer Estado parte no Tratado do Atlântico Norte (NATO) para uso dessas forças ou dos civis que as acompanhem ou para o abastecimento das suas messes ou cantinas, com exclusão das forças armadas nacionais .....	29
2.4. Acordo concluído com países terceiros ou com organismos internacionais .....	31
2.5. Produtos expedidos, exportados ou declarados para destinos equiparados .....	31
2.6. Abastecimentos de bordo .....	32
2.7. Importação de pequenas remessas sem valor comercial e de mercadorias contidas na bagagem pessoal .....	33
2.8. Vendas em Lojas Francas .....	34

## Capítulo II

<b>Liquidação, pagamento e reembolso .....</b>	<b>36</b>
<b>Secção I Liquidação .....</b>	<b>36</b>
1. Liquidação .....	36
1.1. Liquidação com base em e-DIC .....	36
1.2. Liquidação com base na declaração aduaneira .....	37
1.3. Liquidação oficiosa .....	37
2. Caducidade e suspensão do direito de liquidação .....	38
2.1. Caducidade .....	38
2.2. Suspensão .....	38
<b>Secção II Pagamento .....</b>	<b>39</b>
1. Pagamento .....	39
1.1. Prazo de pagamento .....	39
1.2. Local de pagamento .....	39
1.3. Montante mínimo de cobrança .....	39
1.4. Pagamento em prestações .....	40
1.5. Outras formas de extinção da prestação tributária .....	40
1.6. Factos extintivos da dívida .....	40
2. Prescrição .....	41
2.1. Interrupção da prescrição .....	41
2.2. Suspensão da prescrição .....	42
<b>Secção III Reembolso .....</b>	<b>42</b>
1. Fundamento para reembolso .....	42
2. Regras gerais .....	43
2.1. Pedido de reembolso .....	43
2.2. Aceitação e conferência .....	44
2.3. Autorização do reembolso .....	44
2.4. Processamento .....	44
2.5. Montante mínimo .....	44

2.6. Produtos com marcas fiscais ou marcas de identificação nacional .....	44
3. Tipos de reembolso .....	45
3.1. Por erro na liquidação .....	45
3.2. Na expedição.....	45
3.3. Na exportação.....	46
3.4. Por retirada dos produtos do mercado.....	46
3.5. Outros casos de reembolso.....	47

## Capítulo III

<b>Produção, transformação e armazenagem em regime de suspensão</b> .....	48
1. Produção, transformação e armazenagem.....	48
2. Estatuto de depositário autorizado – aquisição e manutenção .....	48
2.1. Atividade económica principal .....	48
2.2. Não condenação.....	49
3. Autorização e constituição de entreposto fiscal .....	49
3.1. Pedido de constituição de entreposto fiscal.....	49
3.2. Mudança de titularidade do entreposto fiscal no caso de fusão de empresas.....	50
3.3. Licenciamento e Vistoria.....	50
4. Entreposto fiscal de produção .....	51
4.1. Diferenças entre Taxas de Rendimento e Perdas na Armazenagem (perdas detetadas em entreposto fiscal de produção) .....	51
4.2. Tratamento a dar às diferenças constatadas entre a taxa de rendimento e a produção efetiva .....	52
4.3. Entrada de produtos propriedade de terceiros.....	53
5. Aquisição do estatuto de destinatário registado e destinatário registado temporário.....	53
5.1. Atividade económica principal .....	53
5.2. Contabilidade de existências para destinatários registados.....	54
6. Aquisição do estatuto de expedidor registado .....	54
7. Revogação das autorizações .....	55
7.1. Revogação Oficiosa.....	55
7.2. Fundamentação e Meios de Defesa.....	55
7.3. Destino a dar aos produtos em EF .....	56

## Capítulo IV

<b>Circulação em regime de suspensão</b> .....	56
1. Introdução .....	56
2. Regime geral.....	56
2.1. Local onde se inicia uma operação de circulação em regime de suspensão do imposto.....	56
2.2. Operadores envolvidos.....	57
2.3. Casos especiais: Grupagens e entrega direta .....	58
3. Formalidades na circulação .....	58
3.1. Destinos na expedição .....	58
3.2. Obrigação declarativa na expedição .....	58

3.3. Casos especiais.....	59
3.4. Incidentes.....	61
3.5. Destino incerto.....	62
3.6. Formalidades na receção.....	63
3.7. Circulação com destino a um local de entrega direta.....	64
3.8. Importação.....	64
3.9. Exportação.....	66
4. Controlos na circulação.....	69
5. Inacessibilidade do sistema informatizado.....	70
5.1. Na expedição.....	70
5.2. Na receção (plano de contingência na emissão do RoR).....	71
5.3. Inexistência de autorização do destinatário aquando da emissão do e-DA a posteriori.....	71
5.4. Na exportação.....	72
6. Provas alternativas.....	73
6.1. Expedição de produtos sujeitos a IEC para outros Estados membros.....	73
6.2. Exportação de produtos sujeitos a IEC em que as estâncias aduaneiras de exportação e de saída não coincidam e esta última se situe noutra ponto do território nacional ou noutra Estado membro.....	73
7. Irregularidades na circulação em regime de suspensão do imposto.....	73

## Capítulo V

<b>Perdas e inutilização.....</b>	<b>75</b>
<b>Introdução.....</b>	<b>75</b>
1. Perdas e Inutilização.....	75
2. Perdas na armazenagem.....	75
2.1. Taxas de Rendimento e Perdas na Armazenagem.....	75
2.2. Limites temporais dos varejos.....	76
2.3. Procedimentos relativos ao apuramento das perdas na armazenagem.....	76
2.4. Casos especiais de apuramento.....	76
3. Perdas na circulação.....	77
3.1. Procedimentos relativos ao apuramento de perdas na circulação.....	77
3.2. Formalidades e procedimentos relativos às perdas ocorridas na circulação em regime de suspensão de ISP com destino ao Continente ou às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.....	77
3.3. Formalidades e procedimentos relativos às perdas ocorridas na circulação em regime de suspensão de ISP entre a ilha de São Miguel e as outras ilhas da Região Autónoma dos Açores com destino ao Continente ou às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.....	78
4. Situações de caso fortuito ou de força maior.....	78
4.1. Situações de furto ou roubo.....	78
4.2. Negligência grave – sua aplicação ao caso concreto.....	78
4.3. Prova da existência de caso fortuito ou de força maior.....	78

## Capítulo VI

<b>Garantias.....</b>	<b>79</b>
1. Produtos em regime de suspensão do imposto - garantias estatutárias.....	79

1.1. Regras gerais .....	79
1.2. Garantia de armazenagem.....	81
1.3. Garantia de circulação .....	82
1.4. Garantia do expedidor registado .....	84
1.5. Garantia do destinatário registado .....	84
1.6. Garantia do destinatário registado temporário .....	84
1.7. Cumulação de garantias .....	85
1.8. Ajuste das garantias.....	85
2. Produtos introduzidos no consumo noutro Estado membro .....	86
3. Suspensão da execução fiscal.....	86
3.1. Âmbito .....	86
3.2. Prestação de garantia .....	87

## Capítulo VII

<b>Circulação e tributação após a introdução no consumo .....</b>	<b>89</b>
1. Circulação e tributação após a introdução no consumo .....	89
1.1. Princípios gerais .....	89
1.2. Aquisição para uso pessoal.....	89
1.3. Aquisição para fins comerciais .....	92
1.4. Compras à distância.....	93
1.5. Vendas à distância .....	94
1.6. Perdas e inutilizações .....	94
1.7. Irregularidades.....	95
1.8. Circulação nacional de produtos já introduzidos no consumo .....	95

## PARTE II

<b>Parte Especial .....</b>	<b>96</b>
-----------------------------	-----------

### Capítulo I

<b>Imposto sobre o Álcool, as Bebidas Alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar e outros edulcorantes (IABA) .....</b>	<b>96</b>
<b>Secção I Álcool, e Bebidas Alcoólicas .....</b>	<b>96</b>
1. Incidência objetiva .....	96
2. Isenções específicas do IABA .....	98
2.1. Isenções .....	98
2.2. Formalidades .....	99
2.3. Consumo próprio .....	99
2.4. Álcool etílico .....	100
2.5. Obrigações declarativas.....	102
2.6. Reavaliação periódica dos pressupostos e das condições dos benefícios.....	103
2.7. Incumprimento.....	103
3. Produção.....	104
3.1. Entrepósito fiscal de produção.....	104

3.2. Produção fora de entreposto fiscal.....	104
3.3. Obrigações dos produtores de álcool e produtos vitivinícolas.....	104
3.4. Obrigações dos produtores de álcool e de bebidas alcoólicas.....	104
4. Pequenas destilarias.....	105
4.1. Regras e obrigações.....	105
4.2. Controlo e regularização fiscal.....	106
4.3. Revogação do estatuto.....	107
5. Pequenas cervejeiras.....	108
5.1. Regras e obrigações.....	108
5.2. Irregularidades na produção.....	109
6. Pequenos produtores independentes.....	109
6.1. Requisitos.....	110
6.2. Obrigações declarativas.....	110
6.3. Controlo da atividade e revogação do estatuto.....	110
7. Pequenos produtores de vinho.....	111
7.1. Requisitos.....	111
7.2. Obrigações.....	111
8. Casos especiais.....	111
8.1. Álcool de Intervenção.....	111
8.2. Garrafeiras pessoais.....	112
8.3. Pequenos licoreiros.....	112
8.4. Fábricas paroquiais e Ordens Religiosas.....	112
9. Marcas fiscais - IABA.....	112
9.1. Desnaturação do álcool.....	112
9.2. Estampilhas especiais para bebidas espirituosas.....	115
<b>Secção II Bebidas Não Alcoólicas (BNA).....</b>	<b>116</b>
1. Incidência.....	118
1.1. Incidência objetiva.....	118
1.2. Incidência subjetiva.....	119
2. Isenções.....	119
3. Procedimentos.....	121
3.1. Regras de determinação da taxa do imposto aplicável.....	121
3.2. Produção e armazenagem (artigo 87.º-D do CIEC).....	121
3.3. Circulação (artigo 87.º-E do CIEC).....	121
3.4. Destinatários registados.....	122
3.5. Circulação.....	123
3.6. Perdas e inutilização.....	124
3.7. Garantias.....	124

## Capítulo II

<b>Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP).....</b>	<b>125</b>
--	------------

1. Incidência.....	125
--------------------	-----

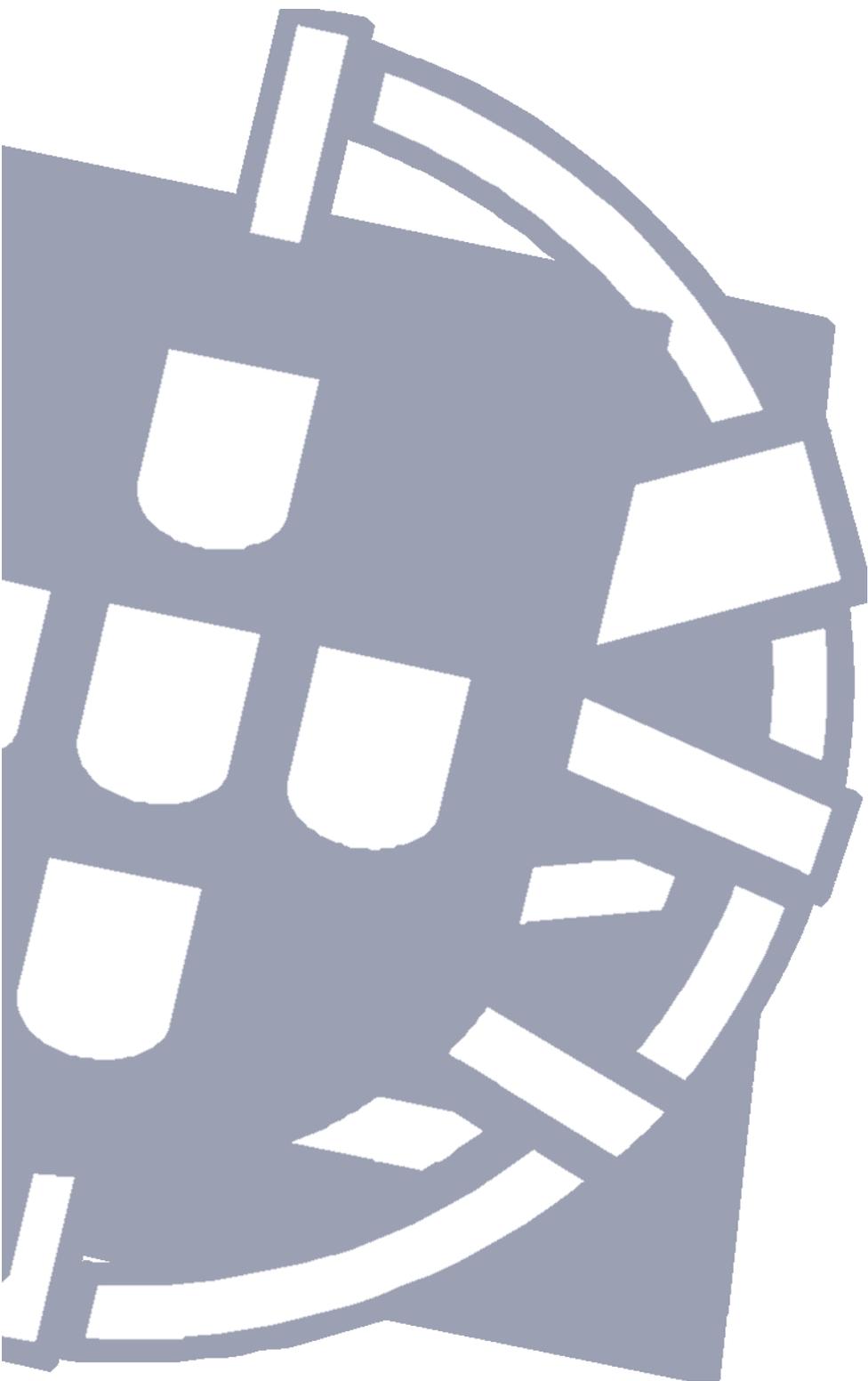
1.1. Regra geral.....	125
1.2. Incidência objetiva.....	125
1.3. Elenco dos produtos petrolíferos e energéticos.....	125
1.4. Produção de produtos petrolíferos e energéticos.....	126
1.5. Incidência subjetiva.....	127
2. Isenções específicas do ISP.....	127
2.1. Disposições gerais.....	129
2.2. Reavaliação periódica dos pressupostos e das condições dos benefícios fiscais.....	131
2.3. Produtos petrolíferos e energéticos utilizados como matérias-primas industriais.....	133
2.4. Produtos petrolíferos e energéticos utilizados na navegação aérea.....	135
2.5. Produtos petrolíferos e energéticos utilizados na navegação comercial.....	138
2.6. Produtos petrolíferos e energéticos utilizados na produção de energia.....	142
2.7. Produtos petrolíferos e energéticos utilizados em transportes públicos (gás carburante).....	142
2.8. Produtos petrolíferos e energéticos utilizados em instalações abrangidas pelo CELE ou um ARCE - combustíveis industriais.....	143
2.9. Produtos petrolíferos e energéticos utilizados no transporte por caminho-de-ferro.....	144
2.10. Carburantes utilizados no fabrico, projeto, ensaio e manutenção de aeronaves e embarcações ..	144
2.11. Gás natural utilizado pelos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social.....	145
2.12. Eletricidade utilizada para produzir eletricidade e manter a capacidade de produzir eletricidade.....	145
2.13. Eletricidade produzida a bordo de embarcações.....	145
2.14. Eletricidade utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou elétrico e por trólei.....	145
2.15. Eletricidade utilizada pelos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social.....	145
2.16. Eletricidade utilizada nas instalações abrangidas pelo CELE, identificadas no anexo II do D.L. nº 38/2013, de 15 de Março ou a um ARCE.....	146
2.17. Biocombustíveis.....	146
2.18. Isenção para os óleos minerais destinados a ser consumidos na execução de obras e trabalhos das "infraestruturas comuns NATO".....	148
3. Taxa reduzida.....	149
3.1. Equipamentos agrícolas, de pesca com a arte-xávega, aquícolas e florestais.....	149
3.2. Motores fixos.....	149
3.3. Motores frigoríficos autónomos.....	150
4. Marcas Fiscais.....	150
4.1. Marcação e coloração.....	150
4.2. Produtos sujeitos a marcação e coloração e respetivas utilizações.....	150
4.3. Procedimentos para a marcação e coloração.....	151
4.4. Procedimentos de controlo.....	151
4.5. Gasóleo colorido e marcado: registo informático dos abastecimentos.....	153
4.6. Limites indicativos (plafonds).....	156
4.7. Regiões Autónomas.....	157
5. Entrepósitos Fiscais de Produtos Petrolíferos e Energéticos.....	157
5.1. Requisitos documentais (artigo 98.º, n.º 1, alíneas a, b e c):.....	157

5.2. Requisitos económicos mínimos cumulativos (artigo 98.º n.º 2, alíneas a, b e c): .....	157
5.3. Dispensa dos requisitos económicos mínimos para os EF de armazenagem previstos no n.º 5 do artigo 98.º do CIEC.....	158
6. Entrepasto Fiscal de Transformação.....	158
7. Obrigações específicas do destinatário registado .....	159
8. Regimes Especiais .....	159
8.1. Operadores do Setor Elétrico (OSE).....	159
8.2. Operadores de Gás Natural (OGN).....	161
9. Procedimentos relativos à introdução no consumo de óleos vegetais e outros para uso carburante.....	163
10. Adicionamento sobre as emissões de CO2.....	163

## Capítulo III

<b>Imposto sobre o Tabaco</b> .....	165
1. Incidência objetiva .....	165
1.1. Charutos e cigarrilhas.....	165
1.2. Cigarros .....	165
1.3. Tabacos de fumar.....	166
1.4. O tabaco para cachimbo de água.....	166
1.5. Rapé.....	166
1.6. Tabaco de mascar .....	166
1.7. Tabaco aquecido .....	167
1.8. Líquido para cigarros eletrónicos.....	167
2. Isenções.....	167
2.1. Tabaco desnaturado utilizado para fins industriais ou hortícolas.....	167
2.2. Tabaco exclusivamente destinado a testes científicos.....	167
2.3. Tabaco destinado a ensaios.....	168
2.4. Tabaco reciclado pelo produtor.....	168
3. Regras especiais de introdução no consumo.....	168
3.1. Cálculo dos limites quantitativos aplicáveis no período de condicionamento .....	168
3.2. Liquidação de imposto no caso de serem ultrapassados os limites quantitativos .....	169
4. Regime de comercialização .....	169
4.1. Produtos que se destinam a ser introduzidos no consumo em território nacional .....	169
4.2. Produtos de tabaco que não se destinem a ser introduzidos no consumo em território nacional...	172
4.3. 4.3. Marcas de tabaco que deixaram de ser comercializadas .....	172
5. Sistema de selagem.....	173
5.1. Modelo.....	173
5.2. Requisição e fornecimento .....	173
5.3. Locais de aposição.....	173
5.4. Controlo e apuramento .....	174
5.5. Inutilização e extravio .....	174
5.6. Determinação da taxa de imposto em situações de falta injustificada de apresentação de estampilhas .....	174

5.7. Destino a atribuir aos produtos de tabaco manufacturado com estampilha inválida.....	174
5.8. Nova selagem .....	175
<b>Abreviaturas utilizadas.....</b>	<b>175</b>



# NOTA PRÉVIA

O Manual dos Impostos Especiais de Consumo procurou reunir, num único acervo, todas as instruções de aplicação do Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC), que se encontravam dispersas em inúmeras circulares e comunicações avulsas, bem como novas instruções que, entretanto, forem consideradas pertinentes, tendo sempre como objetivo a harmonização de procedimentos e a instituição de melhores práticas, em sede do regime dos impostos especiais de consumo.

Dada a abrangência e a complexidade do objetivo referido, optou-se, em 2008, por publicar o Manual de forma faseada, tendo inicialmente sido publicados dois capítulos do mesmo, os referentes às Disposições Gerais (Capítulo I) e às Isenções (Capítulo III). Entretanto, o Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, aprovou o novo CIEC, transpondo para a ordem jurídica interna a Diretiva 2008/118/CE, de 16 de dezembro, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, definindo novos sujeitos passivos, clarificando as situações de exigibilidade do imposto e o momento da introdução no consumo e adotando o enquadramento legal de suporte ao sistema informatizado dos movimentos e controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (EMCS).

Neste contexto, e à luz das disposições do novo CIEC, foram sucessivamente divulgados onze capítulos do Manual dos IEC. Posteriores atualizações do Manual refletiram as instruções de serviço e demais doutrina administrativa entretanto emanadas, quer de âmbito geral, quer dos respetivos impostos.

Em 2019, a atualização do Manual dos IEC, para além de assegurar a inserção sistemática das instruções administrativas de aplicação do CIEC, com destaque para as matérias atinentes ao imposto sobre as Bebidas Não Alcoólicas, procede igualmente a uma aprofunda revisão, visando uniformizar e harmonizar a estrutura e sistematização do Manual, suprimindo técnicas de redação pluriformes, que resultaram da sua elaboração faseada, bem como das diversas fontes que constituíam o acervo de instruções avulsas. Salienta-se, neste ponto, o aperfeiçoamento sistemático do Manual dos IEC, adequando-a à estrutura adotada pelo CIEC, e conferindo-lhe, sempre que possível, maior correspondência ao articulado e sequência temática do Código.

Finalmente, a nova versão do Manual inclui um índice reformulado e interativo, identificando as páginas correspondentes e disponibilizando, para uma utilização fácil e prática, ferramentas de hiperligação.

Excluem-se do âmbito deste Manual as instruções de natureza declarativa relativas à Declaração de Introdução no Consumo (e-DIC) dos produtos sujeitos a IEC e ao Documento Administrativo Eletrónico (e-DA), que constam dos respetivos Manuais ou instruções de preenchimento.

# PARTE I

---

## PARTE GERAL

---

### CAPÍTULO I

---

## DISPOSIÇÕES GERAIS

---

### SECÇÃO I ENQUADRAMENTO

#### 1. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

##### 1.1. PARTE GERAL

Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho. Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008; Regulamento (CEE) n.º 2719/92, da Comissão, de 11 de setembro de 1992; Regulamento (CEE) n.º 3649/92, da Comissão, de 17 de dezembro de 1992; Regulamento (CE) n.º 684/2009, da Comissão, de 24 de julho de 2009; Regulamento de Execução (UE) n.º 2019/503, da Comissão de 7 de março de 2018; Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho de 15 de março de 2011.

##### 1.2. PARTE ESPECIAL

###### **Álcool e Bebidas Alcoólicas**

- Diretiva n.º 92/83/CE, do Conselho, de 19 de outubro de 1992;
- Diretiva n.º 92/84/CE, do Conselho, de 19 de outubro de 1992;
- Regulamento (CE) n.º 3199/93, da Comissão, de 22 de novembro de 1993;
- Regulamento (CE) n.º 110/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro de 2008;
- Regulamento de Execução (UE) n.º 162/2013, da Comissão de 21 de fevereiro de 2013;
- Portaria n.º 1/93, de 2 de janeiro;
- Portaria n.º 968/98, de 16 de novembro;
- Portaria n.º 117/2015, de 30 de abril;
- Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro;

###### **Bebidas Não Alcoólicas**

- Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro.

###### **Produtos Petrolíferos e Energéticos**

- Diretiva n.º 95/60/CE, do Conselho, de 27 de novembro de 1995;
- Diretiva n.º 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de outubro de 2003;
- Decisão de Execução da Comissão n.º 2011/544/UE, de 16 de setembro de 2011;

- Decisão de Execução da Comissão n.º 2011/545/UE, de 16 de setembro de 2011;
- Decisão de Execução da Comissão n.º 2018/552/EU, de 6 de abril de 2018;
- Portaria n.º 147/96, de 8 de maio;
- Portaria n.º 684/97, de 14 de agosto;
- Portaria n.º 293/2023, de 2 de outubro;
- Portaria n.º 50/2020, de 27 de fevereiro, alterada pela Portaria nº 186-A/2022, de 21 de julho;
- Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio;
- Portaria n.º 840/2010, de 2 de setembro;
- Decreto-Lei n.º 84/2022, de 9 de dezembro;
- Decreto-Lei n.º 141/2010, de 31 de dezembro;
- Decreto-Lei n.º 142/2010, de 31 de dezembro;
- Portaria n.º 420-B/2015, de 31 de dezembro;
- Portaria nº 74/2019, de 08 de março.

### **Tabacos manufacturados**

- Diretiva n.º 2011/64/UE, do Conselho, de 21 de junho de 2011;
- Lei n.º 37/2007 de 14 de agosto, republicada em anexo à Lei n.º 63/2017 de 3 de agosto;
- Portaria n.º 119/2019, de 22 de abril;
- Portaria n.º 224/2019, de 18 de julho;
- Portaria n.º 350/2019, de 07 de outubro.

## **2. DEFINIÇÕES**

- Para efeitos do presente Manual, entende-se por:
  - a) "Estado membro" e "território de um Estado membro", o território de cada Estado membro da União ao qual é aplicável o Tratado da União Europeia, nos termos do respetivo artigo 299.º, com exclusão dos territórios terceiros;
  - b) "União" e "território da União", os territórios dos Estados membros definidos no ponto 3 da presente secção;
  - c) "Território terceiro", um dos territórios não referidos no ponto 3 da presente secção;
  - d) "País terceiro", qualquer Estado ou território ao qual não é aplicável o Tratado da União Europeia;
  - e) "Território nacional", território historicamente definido no continente europeu, nos arquipélagos dos Açores e da Madeira, bem como o mar territorial e a sua zona contígua, nos termos da lei aplicável;
  - f) "Depositário autorizado", a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto;
  - g) "Entreposto fiscal", o local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto;
  - h) "Destinatário registado", a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a receber, não podendo deter nem expedir produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, que circulem em regime de suspensão do imposto;
  - i) "Destinatário registado temporário", a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, a receber ocasionalmente, não podendo deter nem expedir produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, que circulem em regime de suspensão do imposto;

- j) "Expedidor registado", a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a expedir produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, do local da sua importação e na sequência da introdução em livre prática habilitada;
- k) "Estância aduaneira competente", a alfândega ou delegação aduaneira em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do operador económico ou o entreposto fiscal, consoante o caso, ou outro local sujeito a controlo aduaneiro;
- l) "Regime de suspensão do imposto", o regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que é suspensa a cobrança dos referidos impostos;
- m) "Produção", qualquer processo de fabrico, incluindo, se aplicável, de extração através do qual se obtenham produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, bem como as operações de desnaturação e de adição de marcadores e de corantes, e ainda a envolumação de tabaco manufacturado, desde que se integrem no referido processo de fabrico;
- n) "Operador do Setor Elétrico", comercializador de eletricidade, comercializador para a mobilidade elétrica e produtor que venda diretamente ao consumidor final;
- o) "Operador de Gás Natural", comercializador de gás natural.

### 3. ÂMBITO DE APLICAÇÃO TERRITORIAL

Estados-Membros	Territórios	Território da União Europeia	Território Aduaneiro	Território IEC	Território IVA
1. Bélgica	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
2. Dinamarca	Ilhas Faroé	Não	Não	Não	Não
	Gronelândia	Não	Não	Não	Não
3. Alemanha	Helgoland	Sim	Não	Não	Não
	Busigen	Sim	Não	Não	Não
4. Espanha	Ilhas Canárias	Sim	Sim	Não	Não
	Ceuta	Sim	Não	Não	Não
	Melilha	Sim	Não	Não	Não
5. Grécia	Monte Athos	Sim	Sim	Sim	Não
6. França	Dep. Ultramarinos	Sim	Sim	Não	Não
	Territórios Ultramarinos	Não	Não	Não	Não
7. Irlanda	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
8. Itália	Livigno	Sim	Não	Não	Não
	Campione de Itália	Sim	Não	Não	Não
	Águas italianas do Lago Lugano	Sim	Não	Não	Não
9. Luxemburgo	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
10. Países Baixos (na Europa)	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
11. Portugal	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
13. Áustria	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
14. Suécia	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-

Estados-Membros	Territórios	Território da União Europeia	Território Aduaneiro	Território IEC	Território IVA
15. Finlândia	Ilhas Aland	Sim	Sim	Não	Não
16. Chipre	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
17. Eslováquia	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
18. Eslovénia	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
19. Estónia	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
20. Letónia	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
21. Lituânia	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
22. Malta	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
23. Polónia	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
24. República Checa	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
25. Hungria	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
26. Roménia	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
27. Bulgária	-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
<b><u>Outros territórios</u></b>					
16. Mónaco		Não	Sim	Sim	(2)
17. Andorra		Não	(3)	Não	Não
18. San Marino		Não	(4)	Sim	(4)
19. Vaticano		Não	Não	Não	Não

- 1) A Grécia mantém o estatuto específico concedido ao Monte Athos conforme previsto na Constituição Grega.
- 2) Embora estes territórios não estejam fora do território IVA, não são tratados como territórios terceiros. Os EM devem tomar as medidas necessárias para se certificarem que as transações com origem em ou destino para o Principado do Mónaco são tratadas como transações com origem em, ou destino para a República Francesa.
- 3) Andorra não é parte do território aduaneiro da União. Contudo, existe uma união aduaneira entre Andorra e a União Europeia cobrindo os produtos abrangidos pelos capítulos 25-97 da Nomenclatura.
- 4) San Marino é parte do território aduaneiro da União em resultado de uma convenção aduaneira entre San Marino e Itália, embora não constitua parte do território IVA (cf. artigo 2.º do Regulamento (CEE) n.º 2151/84 do Conselho, de 23 de julho de 1984, relativo ao território aduaneiro da União).

## SECÇÃO II

### INCIDÊNCIA, FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE

No âmbito dos impostos especiais de consumo (IEC), a incidência abrange dois elementos:

- O elemento objetivo do imposto: a par do facto gerador, permite conhecer o que está sujeito a imposto, independentemente da sua ligação a um determinado sujeito passivo (ou seja, determina o que está sujeito a imposto – incidência objetiva);
- O elemento subjetivo: define os destinatários do imposto, isto é, os respetivos sujeitos passivos (determina quem deve o imposto – incidência subjetiva).

#### 1. INCIDÊNCIA SUBJETIVA

##### BASE LEGAL:

##### Artigo 4.º

O CIEC prevê na incidência subjetiva, como sujeito passivo do imposto, as figuras do depositário autorizado e do destinatário registado, estatutos fiscais por excelência, e também os produtores, comercializadores consumidores de eletricidade e os comercializadores de gás natural.

Define igualmente várias situações de incidência subjetiva, como por exemplo na importação, em caso de venda judicial e em situações de irregularidade (saída de entreposto fiscal, circulação, detenção e venda de produtos).

##### 1.1. COMERCIALIZADORES DE ELETRICIDADE

##### BASE LEGAL:

##### Artigo 4.º, n.º 1, alínea b), do CIEC

Dada a especificidade do facto gerador e da exigibilidade do imposto relativamente à eletricidade, nos termos dos artigos 7.º, 8.º e 9.º do CIEC, são considerados sujeitos passivos do imposto:

- Os comercializadores de eletricidade, definidos em legislação própria, no caso de fornecimento de eletricidade ao consumidor final;
- Os comercializadores para a mobilidade elétrica;
- Os produtores que vendam eletricidade diretamente aos consumidores finais;
- Os autoprodutores;
- Os consumidores que comprem eletricidade através de operações em mercados organizados.

##### 1.2. COMERCIALIZADORES DE GÁS NATURAL

##### BASE LEGAL:

##### Artigo 4.º, n.º 1, alínea c), do CIEC

Dada a especificidade do facto gerador e da exigibilidade do imposto relativamente ao gás natural, nos termos dos artigos 7.º, 8.º e 9.º do CIEC, são considerados sujeitos passivos do imposto:

- Os comercializadores de gás natural, definidos em legislação própria, no caso de fornecimento de gás natural ao consumidor final.

##### 1.3. IMPORTAÇÃO

##### BASE LEGAL:

#### **Artigo 4.º, n.º 2, alínea a), do CIEC**

Excetuam-se do preceituado no artigo 4.º, n.º 2, alínea a), as situações em que os produtos tenham sido declarados, no momento da importação, para um regime suspensivo dos impostos especiais de consumo.

Exemplo: regime 07 00 introdução em livre prática e sujeição simultânea a um regime de entreposto que não o regime de entreposto aduaneiro.

Neste caso, e havendo necessariamente um e-DA emitido no local da importação, a incidência subjetiva recai forçosamente em quem se assume como expedidor registado, uma vez que a responsabilidade pelo pagamento do IEC, em caso de irregularidade, durante a circulação dos produtos, recai no detentor do citado estatuto por via do n.º 5 do artigo 46.º, conjugado com a alínea c), do n.º 2 do artigo 31.º, ambos do CIEC.

#### **1.4. SAÍDA DE ENTREPOSTO FISCAL**

##### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 4.º, n.º 2, alínea c), do CIEC**

A retirada de produtos sujeitos a IEC de um entreposto fiscal tem necessariamente de ser processada através de um e-DA, quando ocorre uma expedição dos produtos, em regime de suspensão do imposto, ou através da sua introdução no consumo (a qual ocorre com a emissão de uma e-DIC); qualquer outro meio mediante o qual se opere a saída dos produtos do entreposto fiscal prefigura necessariamente uma introdução irregular no consumo, facto que determina a exigibilidade do imposto, havendo responsabilidade solidária caso se verifique a existência de vários participantes (vide n.º 3 do artigo 4.º).

#### **1.5. CIRCULAÇÃO**

##### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 4.º, n.º 2, alínea d), do CIEC**

De forma semelhante ao referido no ponto anterior, qualquer irregularidade ocorrida durante a circulação dos produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, determina a sua exigibilidade, sendo sujeitos passivos do imposto, o depositário autorizado, o expedidor registado, e ainda, somente a nível nacional, o transportador (uma vez que, com exceção daqueles, só ele pode assumir-se como garante de uma operação de circulação).

Para além disso, podem ainda ser responsáveis solidários pelo pagamento do imposto todos aqueles que possam ter participado ou tido conhecimento da prática de uma irregularidade ocorrida durante uma determinada operação de circulação (vide n.º 3 do artigo 4.º).

#### **1.6. OUTROS CASOS DE INCIDÊNCIA**

##### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 4.º, n.º 2, alíneas c) a h) do CIEC**

As alíneas c), d), e), f) e g) têm como objetivo enquadrar possíveis situações de irregularidade que não se encontram até aqui previstas, proporcionando-se assim uma maior segurança jurídica na sua caracterização e penalização, designadamente quanto aos responsáveis pela saída de entreposto, circulação, detenção, produção ou entrada em território nacional em situação irregular de produtos sujeitos a IEC. A sua responsabilidade é sempre solidária caso se verifique a existência de vários participantes (vide n.º 3 do artigo 4.º).

Por último, e no âmbito desta norma de incidência subjetiva, entendeu o legislador introduzir uma norma genérica para as restantes situações de irregularidade através da alínea h), trazendo para o campo da incidência subjetiva todas as situações não previstas até aqui mas que podem, ainda assim, configurar uma introdução no consumo, venda ou utilização irregular de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto (tornam-se, desta forma, as pessoas ou entidades associadas às práticas irregulares referidas,

sujeitos passivos do imposto, havendo também aqui responsabilidade solidária conforme disposto no n.º 3 do artigo 4.º).

## 2. INCIDÊNCIA OBJETIVA (REMISSÃO)

O artigo 5.º do CIEC remete a definição de incidência objetiva para a parte especial do Código, pelo que se abordam nesta parte as normas de incidência relativas a cada imposto (IABA, ISP e IT), com especial destaque para as orientações aplicáveis a situações ou casos especiais.

## 3. FACTO GERADOR

### BASE LEGAL

#### Artigo 7.º do CIEC

Por facto gerador do imposto entende-se o facto definido por lei que, uma vez verificado, faz nascer a obrigação tributária (artigo 36.º, n.º 1, da LGT).

Os factos que determinam o nascimento da obrigação tributária, no âmbito dos IEC, são:

- A produção em território nacional de produtos sujeitos a IEC;
- A importação desses produtos em território nacional;
- A admissão em território nacional dos referidos produtos provenientes de outro Estado membro;
- O fornecimento de eletricidade e de gás natural ao consumidor final.

### 3.1. PRODUÇÃO

Considera-se produção:

- Qualquer processo de fabrico, incluindo a transformação, e se aplicável, de extração, através do qual se obtenham produtos sujeitos a IEC;
- As seguintes operações desde que se integrem no processo de fabrico:
  - Desnaturação;
  - Adição de marcadores e de corantes.

### 3.2. IMPORTAÇÃO

Considera-se “importação”, a entrada em território nacional dos produtos sujeitos a IEC, provenientes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou, ainda, que se encontrem em livre prática, provenientes de territórios terceiros, na aceção do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC.

Na importação, o facto gerador ocorre com a declaração de introdução dos produtos em livre prática e no consumo, nos termos do artigo 201.º do CAU, e artigos 9.º, n.º 1, alínea d), e 10.º, n.º 1, do CIEC.

Em caso de introdução em livre prática e sujeição simultânea a um regime aduaneiro suspensivo, o facto gerador do imposto só se verifica após a saída desse regime suspensivo e desde que declarado para consumo.

### 3.3. ADMISSÃO DOS PRODUTOS EM TERRITÓRIO NACIONAL

Considera-se admissão dos produtos em território nacional, a entrada física dos mesmos neste território, provenientes de outro Estado membro.

Por força do princípio da afetação das receitas ao EM de destino, o facto gerador do imposto ocorre no EM onde os produtos vão ser consumidos (quer em relação a produtos que circulem no território da União Europeia em regime de suspensão, quer em relação a produtos que tenham sido introduzidos no consumo noutra EM).

## 4. EXIGIBILIDADE

### BASE LEGAL

#### Artigos 8.º, 9.º e 10.º do CIEC

A exigibilidade consiste no direito que a AT tem de exigir, a partir de determinado momento, o pagamento do imposto.

Verificados os pressupostos da obrigação tributária, o imposto torna-se exigível, em território nacional, no momento da introdução no consumo de produtos sujeitos a IEC, ou da constatação de perdas que devam ser tributadas (artigo 8.º).

### 4.1. INTRODUÇÃO NO CONSUMO

O imposto torna-se exigível com a introdução no consumo dos produtos sujeitos a imposto, quer a introdução seja regular, quer seja irregular (consoante sejam ou não observados os procedimentos legalmente estabelecidos).

#### 4.1.1. Introdução regular no consumo

Regra geral, a produção, a transformação, a detenção e a circulação dos produtos sujeitos a IEC<sup>1</sup>, efetuam-se em regime de suspensão do imposto, em que a cobrança dos impostos é suspensa (artigo 21.º, n.º 2, do CIEC). Este regime culmina com a introdução dos produtos no consumo, em cuja data o imposto se torna exigível.

Considera-se introdução no consumo, para efeitos de exigibilidade de imposto:

##### a) A saída de produtos do regime de suspensão do imposto

- A saída do regime de suspensão ocorre no momento em que o produto é declarado para consumo:
- Na saída dos produtos de entreposto fiscal (quando declarados para consumo por um depositário autorizado;
- Na receção dos produtos quando declarados para consumo por um destinatário registado ou por um destinatário registado temporário;
- Na receção dos produtos quando declarados para consumo por um beneficiário, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a d).

##### b) A detenção de produtos fora do regime de suspensão do imposto (sem a cobrança do imposto devido)

- Os produtos sujeitos a IEC só podem ser detidos, em suspensão do imposto, em entreposto fiscal (EF)<sup>2</sup>, devidamente autorizado e sob controlo da estância aduaneira competente (artigo 21.º, n.º 1).
- A detenção de produtos sujeitos a IEC fora de um EF, não sendo aplicável o regime de suspensão, dá lugar à imediata exigibilidade do imposto.

##### c) A produção de produtos fora do regime de suspensão do imposto (sem a cobrança do imposto devido)

- A produção de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão de imposto tem de ser efetuada em entreposto fiscal de produção/transformação (artigo 21.º, n.º 1), mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente.
- A produção de produtos sujeitos a IEC fora de um EF, não sendo aplicável o regime de suspensão, dá lugar à imediata exigibilidade do imposto.

##### d) A importação de produtos sem que estes tenham sido submetidos a um regime suspensivo

- No caso de importação de produtos sujeitos a IEC, o imposto torna-se exigível no momento em que estes são declarados para livre prática e no consumo<sup>3</sup>, salvo se os mesmos forem sujeitos a um regime aduaneiro suspensivo.

<sup>1</sup> Produtos não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo (o qual substitui o regime específico dos IEC (n.º 2 do artigo 7.º)).

<sup>2</sup> De produção, transformação ou armazenagem.

<sup>3</sup> Nesta situação a declaração para consumo é efetuada através do processamento da declaração aduaneira (artigo 10.º, n.º 1).

- Neste caso, considera-se que a importação só tem lugar no momento em que os produtos saírem do regime aduaneiro suspensivo ao abrigo do qual foram declarados.

#### **e) A entrada de produtos no território nacional fora do regime de suspensão do imposto**

- Em regra, os produtos sujeitos a IEC circulam em regime de suspensão do imposto, nos moldes previstos no artigo 35.º.
- A entrada de produtos que não se encontrem em regime de suspensão (circulação com imposto pago) dá lugar à imediata exigibilidade do imposto<sup>4</sup>.

#### **f) A cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal**

- Os benefícios fiscais só obstam ao cumprimento da obrigação tributária, no caso de se verificarem os pressupostos e condições de que dependem, quer se tratem de benefícios automáticos ou dependentes de reconhecimento.
- Uma vez que os requisitos dos benefícios são cumulativos, no caso de deixar de se verificar um dos pressupostos que determinaram a fruição de um benefício fiscal, passa a ser exigível o imposto, retomando-se o regime normal de tributação<sup>5</sup>.
- Nas situações em que a cessação dos pressupostos é comunicada à autoridade competente sem que se tenham verificado consumo indevido de produtos (consumo após a cessação dos pressupostos), a tributação regra é retomada após a revogação do benefício em causa.
- No caso de ter havido consumo de produtos que beneficiaram de isenção ou da aplicação de uma taxa reduzida após a cessação dos pressupostos do benefício em causa, o imposto é exigível desde a data da cessação ou da data em que a mesma foi constatada.
- Do mesmo modo, a violação dos pressupostos do benefício dá lugar a exigibilidade do imposto a partir do momento em que foram violados ou em que foi constatada a violação dos pressupostos do benefício em causa.

#### **g) O fornecimento de eletricidade ao consumidor final, o autoconsumo e a aquisição de eletricidade por consumidores finais em mercados organizados**

- No caso da eletricidade, o imposto torna-se exigível no momento do fornecimento<sup>6</sup> pelo distribuidor ou redistribuidor ao consumidor final.
- As entidades que produzem eletricidade para consumo próprio estão igualmente sujeitas a tributação, sendo, neste caso, o imposto exigível no momento do autoconsumo.
- Considerando os princípios gerais relativos à organização e funcionamento do Sistema Elétrico Nacional (SEN) estabelecidos no Decreto-Lei n.º 29/200<sup>6</sup>, de 15 de fevereiro<sup>7</sup>, e o facto de os consumidores finais poderem adquirir eletricidade através da participação nos mercados organizados no âmbito do MIBEL – Mercado Ibérico de Energia Elétrica, prevê-se, para estas situações, que a exigibilidade do imposto ocorre no momento da aquisição da eletricidade por consumidores finais em mercados organizados.

#### **h) O fornecimento de gás natural ao consumidor final**

- No caso do gás natural considera-se, à semelhança da eletricidade, que o imposto se torna exigível na data do seu fornecimento ao consumidor final.
- O fornecimento de gás natural ao consumidor final inclui:
  - A aquisição de gás natural diretamente por consumidores finais e mercados organizados;
  - A importação e receção de outro EM diretamente por consumidores finais.

<sup>4</sup> Ver a este propósito artigo 60.º do CIEC. Refira-se, no entanto, que de acordo com o artigo 61.º do CIEC, os produtos destinados a uso pessoal, não estão sujeitos a imposto, nas condições definidas no mesmo artigo.

<sup>5</sup> Artigo 14.º do EBF.

<sup>6</sup> Em consonância com o disposto no artigo 21.º, n.º 5 da DTE, segundo o qual a tributação da eletricidade será exigível no momento do fornecimento pelo distribuidor ou redistribuidor.

<sup>7</sup> Diploma que procedeu à transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva n.º 2003/54/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho, que estabelece as regras comuns para o mercado interno da eletricidade.

#### 4.1.2. Introdução irregular no consumo

Nos termos do artigo 10.º da LGT, o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão de bens não obsta à sua tributação quando esses atos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.

No mesmo sentido, o CIEC prevê a exigibilidade do imposto relativamente a situações de irregularidade, ou seja, situações em que não tenham sido observadas as formalidades legalmente previstas.

Nas situações de irregularidade para além da instauração de procedimento de liquidação oficiosa do imposto (artigo 9.º e artigo 11.º, n.º 6), há igualmente lugar a instauração de procedimento por infração tributária nos termos do RGIT.

#### 4.1.3. Momento da introdução no consumo

Para determinação do momento da introdução no consumo, deve considerar-se:

- A data da efetiva introdução dos produtos no consumo (regular ou irregular);
- A data em que foi constatada essa introdução nas situações em que não seja possível determinar, com rigor, o momento da introdução no consumo (n.º 3 do artigo 9.º).

O momento da introdução no consumo corresponde (n.º 2 do artigo 9.º):

- À saída dos produtos de um entreposto fiscal quando declarados para consumo por um depositário autorizado;
- À receção dos produtos que circulem em regime de suspensão com destino a um destinatário registado, destinatário registado temporário ou a um beneficiário da isenção prevista no artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a d);
- À cessação ou ao momento da violação dos pressupostos da isenção;
- À receção dos produtos que circulem em regime de suspensão com destino a um local de entrega direta, indicado pelo depositário autorizado (artigo 35.º, n.º 4);
- À data em que a irregularidade foi cometida ou constatada (artigo 46.º, n.º 1) ou momento da entrega do produto (artigo 60.º).
- 

#### 4.1.4. Formalização da introdução no consumo

##### BASE LEGAL

##### Artigo 10.º do CIEC

A introdução no consumo dos produtos sujeitos a IEC é formalizada através da declaração de introdução no consumo eletrónica (e-DIC) ou, no caso de produtos importados, através da declaração aduaneira.

Os procedimentos relativos ao processamento da e-DIC constam de Instruções de ajuda ao preenchimento, constantes do próprio formulário eletrónico.

#### 4.2. SITUAÇÕES ESPECIAIS DE EXIGIBILIDADE

O imposto é igualmente exigível:

- a) Sempre que se constate que as estampilhas especiais não se mostram regularmente utilizadas, nos termos do artigo 86.º, n.º 5, no caso das bebidas espirituosas, e do artigo 110.º, n.º 4, no caso do tabaco manufacturado.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Vide artigo 9.º n.º 6, alínea a) do CIEC.

- Relativamente aos produtos sujeitos a IABA, a taxa aplicável é a que corresponde às estampilhas em falta, sendo que, quando não seja possível estabelecer tal correspondência, a taxa do imposto aplicável é a que corresponde ao produto com maior teor alcoólico comercializado pelo operador;
- Já quanto aos produtos sujeitos a IT, a taxa aplicável é a que corresponde ao preço de venda ao público mais elevado praticado pelo operador económico, na data em que se torna exigível o imposto.

**b) No caso dos produtos inutilizados com preterição das regras aplicáveis, como se retira a contrário do artigo 52.º do CIEC;**

**c) No caso das perdas que ultrapassem os limites legalmente fixados (artigos 48.º, 49.º e 64.º);**

**d) No caso de se verificarem diferenças entre a produção efetiva efetuada em entreposto fiscal e a produção que seria expectável obter, tendo em consideração as matérias-primas consumidas e a taxa de rendimento aprovada nos termos do artigo 26.º e, quando aplicável, que ultrapassem a taxa de variação da produção definida nas especificações técnicas em função do tipo de produto, desde que devidamente fundamentada pela estância aduaneira competente<sup>9</sup>.**

Relativamente aos produtos sujeitos a Imposto sobre o Tabaco, caso se verifique que a diferença resulta concorrentemente de diversas marcas de produtos de tabaco manufacturado, a liquidação do imposto é feita proporcionalmente ao excesso de consumo de matérias-primas imputável às marcas que contribuíram para aquele desvio (artigo 114.º, n.º 6).

**e) No caso do álcool desnaturado, nas situações em que se venha a apurar que o álcool não está desnaturado com os desnaturantes contemplados na legislação nacional ou comunitária;**

**f) No caso de violação das regras de comercialização do gasóleo colorido e marcado (artigo 93.º, n.º 5).**

- É exigível o imposto aos proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas com identificação fiscal do titular de cartão.
- O imposto exigido nesta situação corresponde ao diferencial entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado.

## SECÇÃO III ISENÇÕES

### 1. REGRAS GERAIS

Nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, consideram-se benefícios fiscais, as medidas de carácter excecional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

São benefícios fiscais as isenções as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no parágrafo anterior.

No Direito Fiscal, a isenção tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário, ocorrendo quando, não obstante se ter verificado o facto tributário em todos os seus elementos, a eficácia constitutiva deste é paralisada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei atribui essa eficácia impeditiva.

No âmbito dos IEC, consideram-se benefícios fiscais as isenções, os reembolsos e reduções de taxas, previstos no CIEC.

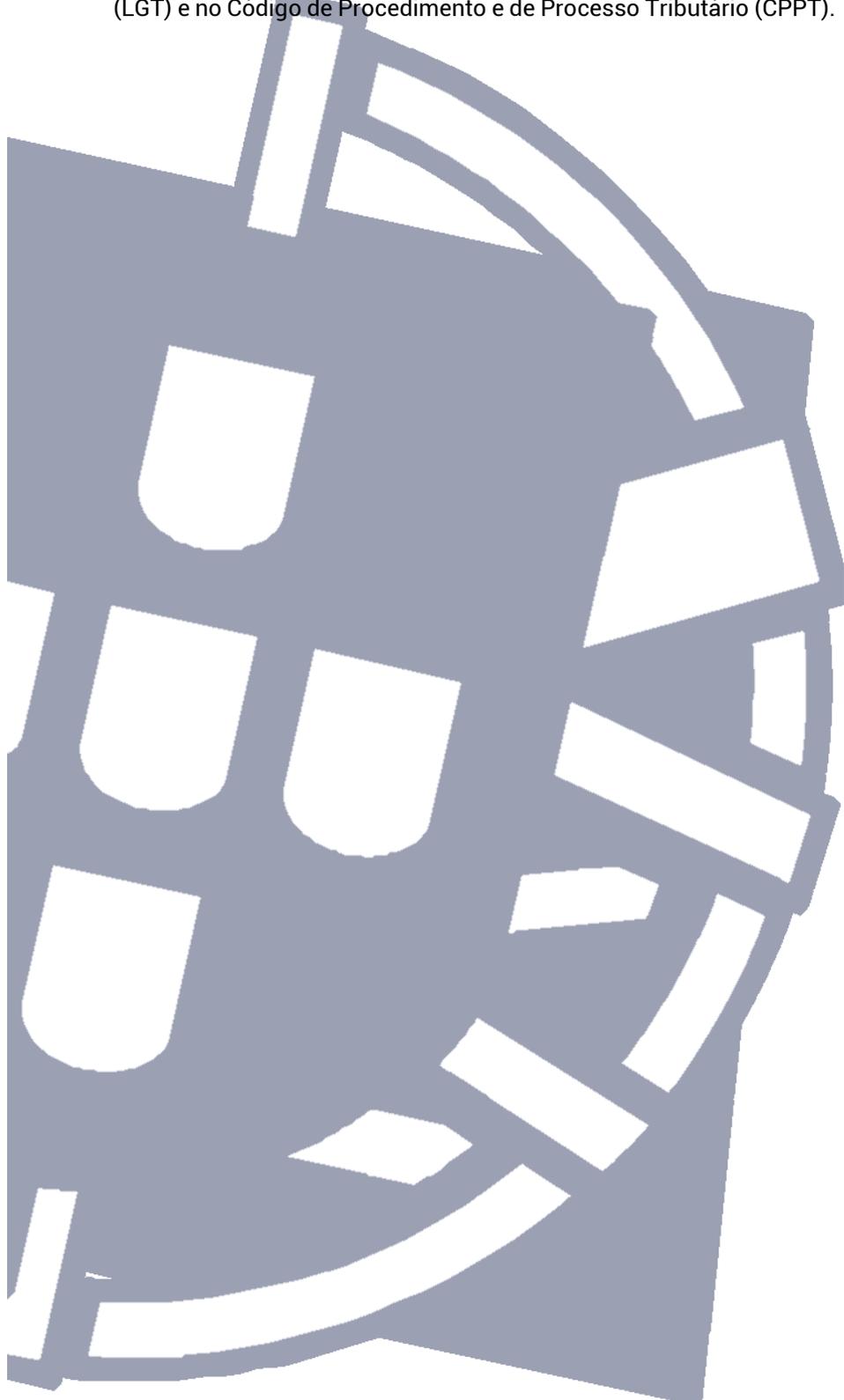
Aos benefícios fiscais em causa são também aplicáveis, por extensão, com as necessárias adaptações, as

<sup>9</sup> Vide artigo 9.º, n.º 6, alínea b) do CIEC.

normas previstas no EBF.

As isenções, como os demais benefícios fiscais, são: automáticas, resultando direta e imediatamente da lei; Dependentes de reconhecimento, pressupondo um ou mais atos posteriores de reconhecimento.

Para além disso, o reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).



## 1.1. QUADRO IDENTIFICATIVO

No quadro abaixo identificam-se os vários tipos de isenção (comuns), a respetiva base jurídica, sua classificação e beneficiários ou utilizadores.

BASE JURÍDICA	TIPO DE ISENÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	BENEFICIÁRIOS / UTILIZADORES
CIEC <sup>10</sup>		<b>AUTOMÁTICO / DEPENDENTE DE RECONHECIMENTO</b>	
<b>ISENÇÕES COMUNS</b>			
<b>Art. 6.º n.º 1</b>	Produtos destinados a ser utilizados no âmbito das relações diplomáticas ou consulares (alínea a)	Automático, no caso do gás natural e da eletricidade Reconhecimento / MF (Serviços Centrais e periféricos da AT / MNE / MDN)	Embaixadas e consulados acreditados em Portugal
	Produtos destinados aos organismos internacionais (reconhecidos por Portugal) e seus membros (alínea b)		
	Produtos destinados às forças de qualquer Estado membro da NATO, com exclusão das forças armadas nacionais (alínea c)		NATO EUROFOR
	Produtos destinados a ser consumidos no âmbito de acordos concluídos com países terceiros ou com organismos internacionais, admitidos em matéria de IVA (alínea d)		
<b>6.º n.º 1 al. f)</b>	Produtos destinados a ser consumidos como abastecimentos	Automático <sup>11</sup>	Companhias de navegação aérea e marítima e Armada Portuguesa
<b>6.º n.º 1 al. e)</b>	Produtos destinados a ser expedidos para outro EM, exportados ou declarados para destinos equiparados	Automático <sup>12</sup>	Indeterminado
<b>DL 41561, de 17/3/1958</b>	Óleos minerais utilizados pelos empreiteiros nas obras e trabalhos das "infraestruturas comuns NATO"	Reconhecimento	Empreiteiros que executam obras para a NATO

## 1.2. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS

Salvo nos casos expressamente indicados no presente capítulo, a formalização da introdução no consumo de produtos que beneficiem de isenção de IEC deve ser efetuada através de e-DIC isenta, devendo as cascas 4 e 13 da mesma ser preenchidas em conformidade.

## 1.3. BENEFÍCIOS FISCAIS AUTOMÁTICOS

Os benefícios fiscais automáticos não pressupõem qualquer ato de reconhecimento por parte da AT.

<sup>10</sup> Salvo outra indicação os artigos mencionados são do CIEC.

<sup>11</sup> São operações equiparadas a exportações. Apesar de qualificadas no CIEC como isenções, em rigor constituem situações de não incidência (o produto não é consumido no território nacional).

<sup>12</sup> Apesar de qualificadas no CIEC como isenções, em rigor constituem situações de não incidência (o produto não é consumido no território nacional). Quando a expedição/exportação do produto ocorre após a introdução no consumo em Portugal, há lugar a um procedimento administrativo para efeitos do reembolso do imposto pago.

## 1.4. BENEFÍCIOS FISCAIS DEPENDENTES DE RECONHECIMENTO

### 1.4.1. Competência

Compete às alfândegas, na sua área de jurisdição, e aos serviços centrais da AT, nos casos previstos na lei, o reconhecimento e subsequente controlo e reavaliação dos pressupostos relativos aos benefícios fiscais.

### 1.4.2. Pedido

O pedido de reconhecimento do benefício deve ser formalizado pelos operadores económicos, através de requerimento dirigido, consoante o caso, ao diretor da alfândega competente ou ao Diretor-geral da AT.

### 1.4.3. Apreciação

Para efeitos de apreciação do pedido, os serviços com competência para decidir sobre o reconhecimento da isenção fiscal devem comprovar:

- 1) O exercício da atividade declarada mediante a consulta das bases de dados da AT ("Cadastro", "Visão do Contribuinte" e/ou "Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes") ou mediante a apresentação pelo requerente da respetiva declaração de início/alteração de atividade<sup>813</sup>.
- 2) A regular situação tributária e contributiva dos potenciais beneficiários, mediante consulta da aplicação informática "Sistema de Controlo dos Benefícios Fiscais" ou mediante a apresentação pelo requerente de certidão atualizada emitida pela entidade competente.

Esta aplicação permite consultar a situação do contribuinte perante o Sistema de Execuções Fiscais (SEF), abrangendo as dívidas fiscais, cuja gestão é da competência da AT, bem como as contribuições da Segurança Social. No caso de não existir, na referida base de dados, informação sobre a situação contributiva da entidade requerente, deverão os serviços solicitar do interessado que preste uma declaração de consentimento de consulta, formalizada nos sítios da Internet das declarações eletrónicas e do serviço Segurança Social Direta, nos termos do Decreto-Lei n.º 114/2007, de 19 de abril (devendo para o efeito ser fornecido ao requerente o NIF e o NISS da AT para que lhes seja possível autorizar esta instituição a consultar os seus dados pessoais naqueles sítios).

A apresentação de certidões pelos interessados não dispensa a regular consulta das bases de dados a que os serviços tenham normal acesso.

### 1.4.4. Decisão

Caso se verifiquem os pressupostos do benefício em causa o mesmo será objeto de deferimento devendo os serviços competentes comunicar o mesmo ao operador.

Após o reconhecimento do benefício as EAC devem registar as entidades beneficiárias na Base de Dados de Isenções IEC.

As isenções objeto de reconhecimento produzem efeitos, por regra, a partir da data do seu registo no sistema GIS pela alfândega competente.

Caso não se verifiquem os pressupostos e condições legalmente previstos o serviço competente deve:

Notificar o requerente do projeto de decisão de indeferimento, bem como dos respetivos fundamentos, nos termos do artigo 60.º da LGT (para efeitos de audição prévia).

Notificar o requerente do indeferimento caso este não apresente novos elementos passíveis de alterar o projeto de decisão notificado, no prazo para o efeito fixado.

A decisão sobre o reconhecimento do benefício fiscal pode ser impugnada através de recurso hierárquico, a interpor no prazo de 30 dias, a contar da notificação da mesma, dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato (artigo 66.º, n.º 2, do CPPT). Por outro lado, sendo a decisão do pedido de reconhecimento

<sup>13</sup> A informação relativa ao pacto social e suas alterações pode ser obtida através de consulta, no Portal da Justiça, no sítio <https://publicacoes.mj.pt/>

um ato administrativo com repercussões na esfera jurídica do interessado, da mesma pode, de imediato, ser interposto recurso contencioso, conforme previsto na alínea f) do n.º 2 do artigo 95.º da LGT.

## 1.5. REAVALIAÇÃO PERIÓDICA

A entidade que concedeu o benefício deverá proceder à reavaliação periódica dos respetivos pressupostos e condições, em função dos meios disponíveis, do grau de risco associado à atividade, do tipo de produto, do beneficiário. A título indicativo, a reavaliação em causa deverá ter, pelo menos, periodicidade anual.

Não basta avaliar os pressupostos para a usufruição de benefícios fiscais na data em que se pretende iniciar tal usufruição, sendo necessário proceder periodicamente à reavaliação da manutenção dos pressupostos para continuar a usufruir destes benefícios.

Para o efeito, deve averiguar-se a existência de alguma condição suspensiva ou extintiva do benefício, designadamente, quanto à existência de dívidas fiscais, e à permanência do cadastro de atividade.

Caso seja constatada a existência de factos suspensivos ou extintivos do benefício concedido, as entidades competentes devem:

Notificar o interessado, nos termos do artigo 60.º da LGT, numa primeira fase;

Proceder à revogação do benefício em caso de não regularização da situação.

Em caso de revogação a EAC deve proceder ao cancelamento da autorização de utilizador isento na Base de Dados das Isenções, a qual deverá estar permanentemente atualizada.

## 2. ISENÇÕES COMUNS

### 2.1. RELAÇÕES DIPLOMÁTICAS OU CONSULARES

#### BASE LEGAL

Artigo 6.º, n.º 1, alínea a) do CIEC.

#### 2.1.1. Fornecimentos efetuados por depositários autorizados estabelecidos em território nacional

Neste caso, os procedimentos relacionados com a circulação e introdução no consumo de produtos sujeitos a IEC são realizados pelos operadores nacionais fornecedores.

#### 1) Álcool e bebidas alcoólicas e tabaco manufacturado

##### a) Competência:

A isenção do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas e do imposto sobre os tabacos, quando estes produtos são fornecidos no âmbito das relações diplomáticas ou consulares, é autorizada pelo diretor da alfândega com competência na área de jurisdição do operador IEC que fornece os produtos em causa às missões diplomáticas ou consulares.

##### b) Reconhecimento da isenção:

O operador IEC deve apresentar junto da EAC um exemplar do formulário “**Pedido de importação privilegiada**”, devidamente aprovado pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros (MNE), discriminando os tipos e as quantidades de produtos destinados ao abastecimento da missão diplomática ou consular.

##### c) Obrigações declarativas:

Os operadores IEC que no território nacional forneçam produtos isentos devem formalizar a respetiva introdução no consumo através do processamento de uma e-DIC isenta, devendo ser indicado que os produtos são “Não estampilhados”. No caso específico de introduções no consumo de tabaco

manufaturado, deve ainda ser indicado o código CTAB respeitante a cada produto<sup>14</sup>.

#### d) Controlo:

A EAC procede à conferência da(s) e-DIC isenta(s), averbando, no verso do formulário "Pedido de importação privilegiada", as quantidades de produtos introduzidos no consumo, o número e a data da e-DIC.

Deve ser efetuado o controlo das quantidades introduzidas no consumo e das quantidades respeitantes ao contingente atribuído pelos Serviços do Protocolo do MNE, registando-se as respetivas baixas.

### 2.1.2. Fornecimentos de álcool, bebidas alcoólicas e tabaco manufaturado efetuados por depositários autorizados estabelecidos noutro Estado membro diretamente a missões diplomáticas ou consulares

A isenção prevista no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, depende do cumprimento de um conjunto de procedimentos junto da EAC por parte da missão diplomática ou consular, relativos à circulação dos produtos sujeitos a IEC e à sua introdução no consumo no momento da respetiva receção:

#### a) Estatuto de Destinatário Isento (DII)

A receção e introdução no consumo de produtos isentos exigem a prévia atribuição, por parte da EAC<sup>15</sup>, do estatuto de Destinatário Isento à missão diplomática ou consular.

Para o efeito, deve ser apresentado um pedido escrito junto da EAC, com os seguintes elementos:

- Identificação do destinatário isento;
- NIF (Número de Identificação Fiscal);
- Morada, telefone e endereço de correio eletrónico;
- Identificação do tipo de produtos que pretende receber.

#### b) Circulação

(artigos 6.º, n.º 2, e 35.º do CIEC)

A circulação de bebidas alcoólicas e de produtos de tabaco manufaturado do entreposto fiscal situado noutro Estado membro com destino a um destinatário isento estabelecido em território nacional, efetua-se em suspensão do IEC, pelo que devem circular acompanhados dos seguintes documentos:

- 1) Documento administrativo eletrónico (e-DA), processado pelo sistema informático comunitário de controlo de movimentos de produtos sujeitos a IEC designado por EMCS (Excise Movement and Control System).

e

- 2) "Certificado de isenção", cujo modelo consta do anexo II ao Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março.

Para efeitos de certificação, pela EAC, do "certificado de isenção" devem ser cumpridos os seguintes procedimentos:

- Em momento prévio à realização da operação, o destinatário isento deve solicitar o referido certificado junto do serviço de protocolo do MNE;
- O MNE, no âmbito das suas competências, verifica se as quantidades solicitadas estão abrangidas pelo regime de "quotas" que for aplicável (regime geral e/ou de reciprocidade), e procede ao envio do "certificado de isenção"; para o Gabinete da Diretora-geral da AT, de forma a ser reencaminhado para a EAC.

<sup>14</sup> No caso dos cigarros, tabaco de corte fino, charutos e cigarrilhas, tabaco aquecido, tabaco de mascar, tabaco para cachimbo, tabaco para cachimbo de água, rapé, folhas de tabaco destinadas a venda ao público, embora no preenchimento da e-DIC se mencione "Não estampilhado", as embalagens individuais destes produtos devem ter aposta a estampilha prevista na Portaria n.º 224/2019, de 18 de julho, que não apresenta natureza fiscal. De forma a obter o CTAB dos produtos de tabaco o operador deverá apresentar junto da DSIECIV um pedido solicitando a atribuição do referido código.

<sup>15</sup> Considera-se como EAC, a alfândega ou delegação aduaneira cuja jurisdição abranja o domicílio fiscal do destinatário isento.

- A EAC, após certificar o campo 6 do "certificado de isenção", procede ao seu reencaminhamento para o Gabinete do Diretor-geral da AT, de forma a ser enviado ao MNE pelas vias protocolares.
- O original do "certificado de isenção" deve ser remetido ao fornecedor, em momento anterior à expedição dos produtos.
- Aquando da receção dos produtos deve ser apresentada uma cópia do referido certificado, junto da EAC para efeitos de apuramento do e-DA.

### c) Introdução no consumo

(Cf. artigo 10.º do CIEC)

#### 1) Procedimentos para a introdução no consumo:

- A chegada dos produtos a território nacional exige a sua introdução no consumo, formalizada através de uma e-DIC isenta.
- O processamento da e-DIC, no sítio das declarações eletrónicas do Portal da AT, pode ser efetuado diretamente pelo destinatário isento (incluindo os designados subutilizadores do sistema, os quais podem ser funcionários dos destinatários isentos) ou por um seu representante, mandatado para o efeito.

#### 2) Acesso ao sítio das declarações eletrónicas da AT

- Para aceder ao estatuto de destinatário isento, é necessária uma senha de acesso ao sítio da Internet relativo às declarações eletrónicas da área aduaneira da AT, devendo aí ser processadas as respetivas e-DIC isentas, diretamente pelo destinatário isento, ou por um seu representante, devidamente mandatado para o efeito.

#### 3) Procedimentos relativos à nomeação de representante

- Caso o destinatário isento não pretenda proceder diretamente ao preenchimento e entrega da e-DIC isenta, pode nomear um seu representante <sup>16</sup>, a quem caberá proceder ao envio das respetivas e-DIC.
- O representante nomeado pelo destinatário isento deve apresentar, junto da EAC, uma procuração onde se encontrem devidamente estabelecidos os seus poderes de representação, nomeadamente no que respeita ao processamento da e-DIC.

#### 4) Aspetos específicos no preenchimento da DIC

A e-DIC isenta deve ser preenchida de acordo com as respetivas Instruções de Ajuda.

No preenchimento da e-DIC devem ser utilizadas as seguintes referências, consoante se trate de bebidas alcoólicas ou produtos de tabaco:

##### - **Bebidas alcoólicas:**

- \* Não estampilhado; e
- \*1C01 (isenção para tabacos e bebidas fornecidas no âmbito das relações diplomáticas e consulares);

##### - **Tabacos manufacturados:**

- \* Não estampilhado;
- \*1C01 (isenção para tabacos e bebidas fornecidas no âmbito das relações diplomáticas e consulares);
- e,
- \*CTAB - obriga ao preenchimento do "campo número", com o código da respetiva marca de tabaco

Para identificação dos códigos CTAB das marcas de tabaco adquiridas, deve ser consultada a lista de produtos de tabaco que consta do Portal da AT

Caso a marca de tabaco a declarar na e-DIC não conste daquela lista, o destinatário isento ou o seu representante deve solicitar à DSIECIV (endereço eletrónico: dsieciv@at.gov.pt) o registo da(s) marca(s) em causa, juntando para o efeito os seguintes elementos:

<sup>16</sup> Podem agir nesta qualidade, por exemplo, despachantes oficiais, transitários, agentes de navegação e outros prestadores de serviços.

- Tipo de tabaco;
- Designação da marca;
- Tipo de embalagem (maço, caixa, bolsa, etc.);
- Quantidade por embalagem (número de unidades, no caso dos cigarros, cigarrilhas e charutos, ou o peso, em gramas, no caso dos tabacos de fumar, do tabaco para cachimbo de água, do rapé, do tabaco de mascar e do tabaco aquecido, ou o volume de liquido nos casos dos recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos);
- Preço indicativo de venda ao público;
- NIF do destinatário isento.

Após análise do pedido, a DSIECIV comunicará o(s) CTAB da(s) marca(s) a utilizar no preenchimento da e-DIC.

### 2.1.3. Produtos petrolíferos e energéticos

Portaria n.º 147/96, de 8 de maio<sup>17</sup>.

#### a) Formalidades

Esta isenção aplica-se aos contingentes fixados anualmente pelos Serviços do Protocolo do Ministério dos Negócios Estrangeiros (MNE) para cada embaixada, missão diplomática ou consular, bem como para os seus agentes.

Os contingentes são fixados mediante requisições elaboradas por essas entidades no formulário denominado «Pedido de importação privilegiada», dos referidos Serviços do Protocolo, onde são apresentadas.

As embaixadas e missões diplomáticas ou consulares apresentam à empresa petrolífera fornecedora um exemplar do formulário "Pedido de importação privilegiada" a fim de se abastecerem de combustíveis com isenção do ISP, dentro dos contingentes fixados.

O abastecimento das viaturas pertencentes às embaixadas, missões diplomáticas ou consulares e seus agentes é feito, obrigatoriamente, através da utilização de um cartão de banda magnética, emitido pela empresa petrolífera distribuidora e contendo obrigatoriamente a matrícula da respetiva viatura, o qual permite:

Identificar as quantidades abastecidas a cada viatura;

Controlar os contingentes fixados anualmente a cada embaixada, missão diplomática ou consular.

Os consumos que ultrapassem as quantidades contingentadas deixam de beneficiar da isenção, devendo para o efeito ser solicitado pelos beneficiários o reforço dos contingentes, junto do MNE.

#### b) Reembolso

Esta isenção é concretizada por reembolso às empresas petrolíferas do imposto por estas suportado na introdução no consumo, relativamente às quantidades abastecidas às embaixadas. Para o efeito, as referidas empresas solicitam mensalmente à AT (DSIECIV) o reembolso do imposto pago, instruindo o pedido com os seguintes documentos:

Lista discriminada dos consumos por embaixada, missão diplomática ou consular, relativamente aos consumos das viaturas registados nos respetivos cartões;

Lista discriminada dos consumos por embaixada, missão diplomática ou consular, com o formulário "Pedido de importação privilegiada" e com as faturas comerciais, no caso dos combustíveis de aquecimento.

#### c) Controlo

O controlo desta isenção é feito pelos serviços centrais da AT (DSIECIV), mediante o confronto dos pedidos

<sup>17</sup> Regulamenta as formalidades e procedimentos de controlo, bem como o mecanismo de reembolso aplicáveis à concessão de isenção às embaixadas e consulados.

de reembolso com a lista discriminada dos consumos e, no caso dos combustíveis de aquecimento, as respetivas faturas comerciais dos fornecimentos efetuados.

#### d) Eletricidade

As embaixadas (Residência do Embaixador e Chancelaria), consulados (com exclusão dos consulados honorários) devem apresentar uma declaração de que se encontram abrangidos pela isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, junto do serviço de clientes do respetivo comercializador, contendo os Códigos dos Pontos de Entrega (CPE) das instalações isentas, ou cópia da(s) última(s) faturas(s);

As pessoas singulares com estatuto diplomático (titulares de cartão de identificação emitido pelo MNE) podem beneficiar da isenção desde que apresentem, junto do serviço de clientes do respetivo comercializador:

- 1) A sua identificação diplomática, aquando da contratação do fornecimento de eletricidade;
- 2) No caso dos contratos existentes, cópias do cartão de identificação diplomática e da última fatura.

#### e) Gás natural

As embaixadas (Residência do Embaixador e Chancelaria), consulados (com exclusão dos consulados honorários) devem apresentar uma declaração de que se encontram abrangidos pela isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, junto do serviço de clientes do respetivo comercializador, contendo os Códigos Universais de Identificação (CUI) das instalações isentas, ou cópia da(s) última(s) faturas(s);

As pessoas singulares com estatuto diplomático (titulares de cartão de identificação emitido pelo MNE) podem beneficiar da isenção desde que apresentem, junto do serviço de clientes do respetivo comercializador:

- 1) A sua identificação diplomática, aquando da contratação do fornecimento de gás natural;
- 2) No caso dos contratos existentes, cópias do cartão de identificação diplomática e da última fatura.

## 2.2. ORGANISMOS INTERNACIONAIS

### BASE LEGAL

**Artigo 6.º, n.º 1, alínea b), do CIEC.**

#### 2.2.1. Bebidas alcoólicas e tabacos

No âmbito desta previsão legal incluem-se as entidades que gozam de um estatuto idêntico ao das embaixadas e missões consulares, como a ONU, a Comissão Europeia, o Observatório Europeu da Droga e da Toxicodependência, a Agência Europeia de Segurança Marítima, a Organização Internacional das Migrações, o Banco Europeu de Investimento, a EUROFOR, etc.

As formalidades e procedimentos para a concessão da isenção são os mesmos que se aplicam às missões diplomáticas ou consulares acima descritas, salientando-se as especificidades a seguir referidas, em sede de preenchimento das e-DIC.

No preenchimento da e-DIC, devem ser utilizados os seguintes códigos dos documentos/ referências, consoante se trate de bebidas alcoólicas ou produtos de tabaco:

**- Bebidas alcoólicas:**

- \* Não estampilhado; e
- \*1C02 (isenção de IEC para tabacos e bebidas destinadas a organismos internacionais e seus membros);

**- Tabacos manufacturados:**

- \*Não estampilhado;
- \*1C02 (isenção de IEC para tabacos e bebidas destinadas a organismos internacionais e seus membros); e
- \* CTAB - obriga ao preenchimento do "campo número", com o código da marca de tabaco respetiva;

Para identificação dos códigos CTAB das marcas de tabaco adquiridas, deve ser consultada a lista de

produtos de tabaco que consta do Portal da AT.

Caso a marca de tabaco a declarar na e-DIC não conste daquela lista, o destinatário isento ou o seu representante deve solicitar à DSIECIV (endereço eletrónico: dsieciv@at.gov.pt) o registo da(s) marca(s) em causa, juntando para o efeito os seguintes elementos:

- Tipo de tabaco;
- Designação da marca;
- Tipo de embalagem (maço, caixa, bolsa, etc.);
- Quantidade por embalagem (número de unidades, no caso dos cigarros, cigarrilhas e charutos, ou o peso, em gramas, no caso dos tabacos de fumar, do tabaco para cachimbo de água, do rapé, do tabaco de mascar e do tabaco aquecido, ou o volume de liquido nos casos dos recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos);
- Preço indicativo de venda ao público;
- NIF do destinatário isento.

Após análise do pedido, a DSIECIV comunicará o(s) CTAB da(s) marca(s) a utilizar no preenchimento da e-DIC.

### 2.2.2. Produtos petrolíferos e energéticos

As formalidades e os procedimentos aplicáveis são os previstos relativamente às embaixadas, missões diplomáticas ou consulares.

#### Eletricidade

Os organismos internacionais devem apresentar uma declaração de que se encontram abrangidos pela isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, junto do serviço de clientes do respetivo comercializador, contendo os CPE das instalações isentas, ou cópia da(s) última(s) faturas(s);

Os membros dos organismos internacionais, dentro dos limites e nas condições fixadas pelas convenções internacionais que criam esses organismos ou pelos acordos de sede, podem beneficiar da isenção desde que apresentem, junto do serviço de clientes do respetivo comercializador:

- a) A sua identificação como membro do organismo internacional aquando da contratação do fornecimento de eletricidade;
- b) No caso dos contratos existentes, identificação como membro do organismo internacional e cópia da última fatura.

#### Gás natural

Os organismos internacionais devem apresentar uma declaração de que se encontram abrangidos pela isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, junto do serviço de clientes do respetivo comercializador, contendo os CUI das instalações isentas, ou cópia da(s) última(s) faturas(s);

Os membros dos organismos internacionais, dentro dos limites e nas condições fixadas pelas convenções internacionais que criam esses organismos ou pelos acordos de sede, podem beneficiar da isenção desde que apresentem, junto do serviço de clientes do respetivo comercializador:

- a) A sua identificação como membro do organismo internacional, aquando da contratação do fornecimento de gás natural;
- b) No caso dos contratos existentes, identificação como membro do organismo internacional e cópia da última fatura.

## 2.3. FORÇAS DE QUALQUER ESTADO PARTE NO TRATADO DO ATLÂNTICO NORTE (NATO) PARA USO DESSAS FORÇAS OU DOS CIVIS QUE AS ACOMPANHEM OU PARA O ABASTECIMENTO DAS SUAS MESSAS OU CANTINAS, COM EXCLUSÃO DAS FORÇAS ARMADAS NACIONAIS

### BASE LEGAL

#### Artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do CIEC.

A isenção concedida aos elementos estrangeiros que prestam serviço em quartéis-generais militares internacionais resulta e é disciplinada pelos seguintes instrumentos:

Convenção entre os Estados Partes no Tratado do Atlântico Norte relativa ao Estatuto das suas Forças (Estatuto das Forças Armadas, assinada em Londres em 19.06.1951), publicada no Diário do Governo, 1.ª Série, n.º 170, de 03.08.1955.

Protocolo sobre o Estatuto dos Quartéis-Generais Militares Internacionais criados em consequência do Tratado do Atlântico Norte, assinado em Paris, em 28 de agosto de 1952.

Acordo Suplementar ao Protocolo sobre o Estatuto dos Quartéis-Generais Militares Internacionais, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 79/2014, de 4 de setembro. <https://dre.pt/application/file/56410578>

### 2.3.1. Fornecimentos de produtos de tabaco, álcool e bebidas alcoólicas

#### a) Fornecimentos de produtos de tabaco, álcool e bebidas alcoólicas efetuados a partir de entrepostos fiscais situados em território nacional

Nesta situação, a entidade beneficiária deve apresentar um documento de requisição, integrando três exemplares:

Exemplar 1 – destinado à entidade requisitante (NATO);

Exemplar 2 – destinado ao fornecedor dos produtos, titular do entreposto fiscal;

Exemplar 3 – destinado à EAC do EF do fornecedor, como suporte documental da e-DIC isenta.

O documento de requisição deve ter os mesmos elementos constantes do Formulário 302 da NATO, devendo, contudo, a expressão "Import/Export Declaration – Form 302" ser substituída pela referência "Requisição".

O depositário autorizado fornecedor dos produtos, tendo como suporte documental o documento de requisição, emitido pela entidade beneficiária, deve processar uma e-DIC isenta, invocando o código de isenção 1C03.

Deve ser indicado na e- DIC que os produtos são "Não estampilhado", sendo que no caso específico dos produtos do tabaco deve ainda ser indicado o código CTAB respeitante a cada produto-

#### b) Fornecimentos de produtos de tabaco, álcool e bebidas alcoólicas efetuados a partir de entrepostos fiscais situados noutro Estado membro

Constituindo operações de circulação em regime de suspensão de imposto, os produtos devem circular a coberto do e-DA e do certificado de isenção previsto no anexo II ao Regulamento (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março (n.º 2 do artigo 6.º do CIEC).

Relativamente a estes produtos devem as forças da NATO ou quem as represente, processar na receção a respetiva e-DIC isenta, invocando o código de isenção 1C03.

Neste caso, a operação de circulação deve ser apurada pela EAC com jurisdição no local da receção.

#### c) Expedições sujeitas ao regime de trânsito comunitário

São aplicáveis os procedimentos previstos na Circular n.º 94/93, Série II, relativa ao trânsito comunitário a coberto do Formulário 302.

### 2.3.2. Produtos petrolíferos e energéticos

#### a) Fornecimento para as instalações NATO

No caso de fornecimento de produtos petrolíferos e energéticos efetuados diretamente do entreposto fiscal do expedidor para as instalações do Quartel-General, deve ser utilizado um documento de requisição, que deve conter todos os elementos constantes do formulário 302 NATO, devendo a expressão "Import/Export Declaration – Form 302" ser substituída pela referência "Requisição".

Nesta situação, o Quartel-General deve apresentar o referido documento em três exemplares:

Exemplar 1 – destinado ao Quartel-General;

Exemplar 2 – destinado ao fornecedor dos produtos, titular do entreposto fiscal;

Exemplar 3 – destinado à estância aduaneira de controlo do entreposto fiscal do fornecedor, como suporte da DIC isenta processada eletronicamente.

#### b) Fornecimento para as viaturas

O abastecimento das viaturas pertencentes ao Quartel-General da NATO, bem como da viatura de cada elemento estrangeiro, é feito mediante utilização de um cartão eletrónico, que contém obrigatoriamente a matrícula da respetiva viatura.

Este cartão é atribuído pela companhia petrolífera e permite o abastecimento direto nas bombas como isenção do ISP, de acordo com os contingentes fixados no Anexo ao Acordo Suplementar, por mês e por veículo, para a gasolina e outros combustíveis (90 litros para os motociclos e 150 litros para os automóveis).

Os referidos contingentes são indicados na requisição identificada no número anterior e num outro documento (designado por "Purchaser order"), ambos emitidos pela NATO, e entregues pelo beneficiário da isenção junto da empresa abastecedora.

A isenção é concretizada por reembolso às empresas petrolíferas do imposto por estas suportado na introdução do consumo, conforme previsto no n.º 3 do artigo 20.º do CIEC, conjugado com a Portaria n.º 684/97, de 14 de agosto, relativamente às quantidades abastecidas.

De forma a concretizar a isenção, as empresas petrolíferas devem solicitar mensalmente à AT (DSIECIV) o reembolso do imposto pago, instruindo o pedido com a lista discriminada dos consumos dos cartões eletrónicos e com os formulários de requisição.

O controlo desta isenção é feito pelos serviços centrais da AT (DSIECIV), mediante o confronto dos pedidos de reembolso com a lista discriminada dos consumos, os formulários de requisição da NATO e, no caso dos combustíveis de aquecimento, as respetivas faturas comerciais dos fornecimentos efetuados.

#### c) Fornecimento de eletricidade

Os serviços da NATO devem apresentar junto do serviço de clientes do respetivo comercializador, a "Requisição", visando atestar a sua condição de beneficiário, contendo os CPE das instalações isentas ou acompanhada de cópia da(s) última(s) fatura(s).

#### d) Fornecimento de gás natural

Os serviços da NATO devem apresentar junto do serviço de clientes do respetivo comercializador, a "requisição", visando atestar a sua condição de beneficiário, contendo os CUI das instalações isentas ou acompanhada de cópia da(s) última(s) fatura(s).

## 2.4. ACORDO CONCLUÍDO COM PAÍSES TERCEIROS OU COM ORGANISMOS INTERNACIONAIS

### BASE LEGAL

**Artigo 6.º, n.º 1, alínea d), do CIEC.**

Aplicam-se, com as necessárias adaptações, os procedimentos definidos para os casos previstos no ponto 2.1.

## 2.5. PRODUTOS EXPEDIDOS, EXPORTADOS OU DECLARADOS PARA DESTINOS EQUIPARADOS

### BASE LEGAL

**Artigo 6.º, n.º 1, alínea e), do CIEC**

#### 2.5.1. Pressupostos da isenção

Os produtos sujeitos a IEC estão isentos do imposto quando se verifique a saída destes do território nacional com destino ao território de outro Estado membro, ou sejam exportados para terceiros países ou declarados para destinos equiparados.

O operador deve cumprir todas as formalidades aduaneiras, processando respetiva declaração aduaneira, caso se trate de uma exportação ou destino equiparado. No caso de expedição para outro Estado membro deve processar um e-DA.

#### 2.5.2. Passageiros com destino a outro ponto do território nacional ou de outro Estado membro

Nas vendas de produtos sujeitos a IEC a passageiros que tenham como destino outro ponto do território nacional ou de outro Estado membro, deve proceder-se à liquidação e pagamento do respetivo imposto, nas condições vigentes em território nacional.

De igual modo, devem ser observados os demais requisitos legais relativos à comercialização dos produtos no território nacional, nomeadamente, quanto a dizeres obrigatórios, mascas fiscais e preços de venda ao público.

#### 2.5.3. Vendas a bordo de aviões e embarcações

Às vendas de bebidas alcoólicas e de produtos de tabaco manufacturado a bordo de aviões e embarcações que efetuem travessias marítimas ou voos não comunitários são aplicáveis os procedimentos das lojas francas adiante explanados.

Não são efetuadas vendas a bordo de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo nas travessias marítimas ou voos nacionais.

#### 2.5.4. Carburantes abastecidos a veículos novos destinados à exportação

O gasóleo e a gasolina abastecidos a veículos automóveis novos produzidos em território nacional e destinados à exportação (terceiros países) beneficiam de isenção do ISP.

Esta isenção é concretizada mediante o reembolso do imposto ao sujeito passivo que efetuou o pagamento (empresas petrolíferas abastecedoras do produto ou as empresas produtoras de veículos automóveis, caso tenham legitimidade à luz do disposto no n.º 2, do artigo 15.º do CIEC<sup>18</sup>).

São competentes para apreciar e decidir os pedidos de reembolso do imposto as alfândegas em cuja área de

<sup>18</sup> O reembolso do imposto pode ser solicitado pelo depositário autorizado, pelo destinatário registado ou, em caso de importação, pela pessoa que declare os produtos (representante) ou por conta da qual estes sejam declarados, que procederam à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o respetivo pagamento (n.º 2 do artigo 15.º do CIEC).

jurisdição se situem as unidades de produção de veículos automóveis.

Para efeitos desta isenção, devem as empresas produtoras de veículos automóveis:

**a) Apresentar na alfândega de controlo uma listagem mensal relativamente aos carburantes introduzidos na linha de montagem nos depósitos dos veículos destinados à exportação, com os seguintes elementos:**

- Número mensal de veículos automóveis produzidos para exportação;
- Números dos chassis de cada um dos veículos em causa;
- Quantidade, por veículo, do produto carburante abastecido;
- Quantidades totais, por tipo de produto, dos carburantes (gasóleo ou gasolina) abastecidos no respetivo mês;
- Identificação dos países de destino dos veículos exportados.
- Listagem de desalfandegamento entregue no EM onde se efetue a exportação para países terceiros com a respetiva identificação (nas situações em que as formalidades de exportação não tenham lugar em território nacional).

**b) Comunicar, no final de cada mês, às empresas petrolíferas que lhes forneceram os carburantes, as quantidades totais de produtos abastecidos, por tipo de produto, aos veículos destinados à exportação.**

Os pedidos de reembolso do ISP, devem ser apresentados nas alfândegas de controlo pelos sujeitos passivos, tendo por base as quantidades dos produtos carburantes abastecidos aos veículos destinados à exportação. Nas situações em que o reembolso é solicitado pela empresa petrolífera abastecedora deverá ter por base a informação constante da comunicação da empresa produtora referida na alínea b).

O reembolso do ISP só poderá ser autorizado pelas alfândegas competentes após a comprovação da exportação dos veículos.

A comprovação da efetiva exportação dos veículos é feita com a apresentação dos documentos comprovativos da exportação, nas situações em que as formalidades de exportação ocorram em território nacional, ou com base na listagem de desalfandegamento referida na alínea a), nas situações em que as formalidades de exportação tenham lugar no território de outro EM.

## 2.6. ABASTECIMENTOS DE BORDO

### BASE LEGAL

**Artigo 6.º, n.º 1, alínea f), e n.º 3 do CIEC**

#### 2.6.1. Pressupostos da isenção

Os produtos fornecidos como provisões de bordo beneficiam desta isenção desde que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes limites e condições:

- a) Que os produtos se destinem a consumo de bordo de embarcações ou aeronaves que operem a partir de portos ou aeroportos nacionais;**
- b) Que o consumo se faça fora do espaço fiscal português;**
- c) Que os produtos fornecidos sejam conservados em compartimento selado pela autoridade aduaneira, nos termos da legislação própria (artigo 228.º do Regulamento das Alfândegas) <sup>19</sup>.**
- d) Que os produtos fornecidos se limitem, por pessoa e dia de viagem, às seguintes quantidades:**
  - 2 maços de cigarros,
  - 10 cigarrilhas, 3 charutos,

<sup>19</sup> Em casos especiais, devidamente fundamentados, a obrigatoriedade de selagem do compartimento pode ser dispensada nos termos do n.º 5 do artigo 6.º do CIEC

- 40 g de tabaco para fumar,  
não sendo estas quantidades cumuláveis;
- 1 litro de bebidas espirituosas,
- 1 litro de produtos intermédios,  
igualmente não cumuláveis;
- 2 litros de cerveja.

### 2.6.2. Obrigações declarativas

O fornecimento de produtos destinados a provisões de bordo deve ser formalizado, pelo depositário autorizado fornecedor, através do processamento de uma declaração aduaneira.

### 2.6.3. Controlo

A alfândega competente deve proceder à elaboração de um registo que contenha, obrigatoriamente, o número de processo, a identificação do beneficiário, as quantidades fornecidas, o número de tripulantes e passageiros, o tempo de viagem previsto, o registo dos controlos efetuados e outras menções consideradas relevantes para efeitos de controlo.

A isenção só deverá ser concedida caso as embarcações ou aeronaves disponham de condições mínimas que permitam a selagem de um compartimento destinado exclusivamente aos produtos sujeitos a IEC.

A violação das condições e limites legais acima referidos determina a liquidação do imposto à entidade requisitante, sem prejuízo das sanções previstas na lei

### 2.6.4. Abastecimento de carburantes e lubrificantes a navios e aeronaves

#### a) Aeronaves

Nos voos intracomunitários e para terceiros países, o depositário autorizado fornecedor apresenta uma declaração aduaneira de abastecimento, por se tratar de destino equiparado a exportação, nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 180/88, de 20 de maio.

#### b) Embarcações da navegação marítima

As embarcações que se destinam a navegar para fora do mar territorial nacional são abastecidas através de DAU de abastecimento. Dada a especificidade das características dos óleos minerais (não se conhece com rigor, no momento da declaração, qual a quantidade final do abastecimento), é utilizado o procedimento de declaração simplificada, previsto no CAU.

## 2.7. IMPORTAÇÃO DE PEQUENAS REMESSAS SEM VALOR COMERCIAL E DE MERCADORIAS CONTIDAS NA BAGAGEM PESSOAL BASE LEGAL

### Artigo 6.º, n.º 7, do CIEC

O regime de isenção dos IEC na importação de mercadorias transportadas na bagagem pessoal dos viajantes provenientes de países ou territórios terceiros, foi aprovado nos termos do artigo 116.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

Por sua vez, as pequenas remessas sem carácter comercial, provenientes de terceiros países beneficiam igualmente de isenção de IEC, nos termos e limites fixados no Decreto-Lei n.º 398/86, de 26 de novembro, desde que enviadas de particular a particular.

#### a) Formalidades

Os bens contidos na bagagem pessoal dos viajantes, bem como as pequenas remessas sem carácter comercial, procedentes de um país ou território terceiro<sup>20</sup> beneficiam de isenção dos IEC, devendo para o efeito serem cumpridos os procedimentos exigidos pela legislação acima mencionada e respetivas orientações.

Os produtos de tabaco manufacturado e as bebidas espirituosas em condições de beneficiar desta isenção, ou seja, que respeitem os termos e limites quantitativos mencionados nos diplomas acima identificados, não têm de ter apostas as estampilhas especiais previstas, respetivamente, nas Portarias n.º 119/2019, de 22 de abril, e n.º 117/2015, de 30 de abril<sup>21</sup>.

Caso não sejam respeitados os termos e limites quantitativos previstos na legislação especial invocada, presume-se que a importação tem fins comerciais, pelo que já não poderá beneficiar de isenção. Como tal os produtos só podem ser importados se reunirem todos os requisitos previstos na lei e, nomeadamente, no que respeita à aposição das estampilhas especiais. Para os produtos de tabaco será ainda necessário que se verifiquem as condições de comercialização e dizeres das embalagens, previstas nos artigos 108.º e 109.º do CIEC.

Concomitantemente, os produtos deverão preencher todas as obrigações previstas na Lei n.º 37/2007, de 14 de agosto, em sede de rotulagem e embalagem.

## 2.8. VENDAS EM LOJAS FRANCAS

### 2.8.1. Aquisição em balcões de venda

Os produtos sujeitos a IEC adquiridos em balcões de venda situados na área de trânsito internacional dos portos e aeroportos (Lojas Francas), desde que transportados na bagagem pessoal de passageiros que viajem para países ou territórios terceiros efetuando uma travessia marítima ou um voo não comunitário, beneficiam da isenção prevista no artigo 6.º-A do CIEC<sup>22</sup>.

Estes balcões de venda são considerados como constituindo parte do entreposto fiscal de armazenagem que os abastece. Consequentemente, os produtos permanecem nos balcões em regime suspensivo de imposto, podendo também aí ser colocados produtos já introduzidos no consumo, desde que sejam separados física e contabilisticamente.

Tendo em consideração que, como foi referido, os balcões de venda constituem extensões do respetivo entreposto fiscal, os mesmos estão sujeitos aos procedimentos relativos às entradas e saídas de produtos de entreposto fiscal.

Impende, nomeadamente, sobre o titular do entreposto fiscal a obrigação de manter atualizada uma contabilidade de existências em sistema de inventário permanente, com indicação da proveniência, destino e demais elementos relevantes para o cálculo do imposto, conforme o disposto no artigo 22.º, n.º 3, alínea b), do CIEC.

A contabilidade do entreposto deve refletir de forma separada todas as vendas efetuadas nos balcões de venda, as quais devem constar dos registos, nos termos da lei, como saídas, tituladas por um documento que as fundamente que, neste caso, será o processamento de uma declaração globalizante, ainda que recorrendo à declaração aduaneira e/ou a listagens<sup>23</sup>.

Relativamente à selagem, quer as garrafas de bebidas espirituosas, quer as embalagens de produtos de tabaco manufacturado vendidas a passageiros com cartão de embarque para um país terceiro não

<sup>20</sup> Para efeitos dos IEC, os bens provenientes de S. Marinho não se inserem no âmbito de aplicação do regime, em virtude de serem considerados procedentes de Itália

<sup>21</sup> Nos termos do n.º 1 do artigo 86.º do CIEC, a estampilha especial só é exigida para as bebidas espirituosas "acondicionadas para venda ao público".

De igual forma, nos termos do n.º 1 do artigo 110.º do CIEC, a estampilha especial apenas é exigida para efeitos de comercialização e venda ao público de produtos de tabaco manufacturado

<sup>22</sup> Embora o ato de venda dos produtos não consubstancie a saída imediata dos produtos do território nacional é certo que, provado o destino do adquirente, mediante a apresentação do respetivo cartão de embarque, não restam dúvidas que os produtos em causa irão sair desse território num curto espaço de tempo, ao serem transportados pelos passageiros/viajantes, concretizando-se, assim, a sua saída efetiva e, concomitantemente, a sua exportação

<sup>23</sup> O cumprimento desta formalidade declarativa através da utilização da declaração aduaneira não consubstancia, no entanto, a apresentação de uma declaração aduaneira de exportação, mas antes um procedimento necessário, em sede do regime dos IEC, para efeitos de registo na contabilidade de existências do entreposto da respetiva saída das mercadorias

devem ter apostas as respetivas estampilhas especiais, uma vez que as mesmas só são exigíveis quando os produtos se destinam ao consumo no território nacional.

Todavia, as embalagens individuais dos produtos do tabaco a seguir identificados devem ter aposta a estampilha prevista na Portaria n.º 224/2019, de 18 de julho:

- cigarros;
- tabaco de corte fino;
- charutos e cigarrilhas;
- tabaco aquecido;
- tabaco de mascar;
- tabaco para cachimbo;
- tabaco para cachimbo de água;
- rapé;
- folhas de tabaco destinadas a venda ao público,

### 2.8.2. Controlo das vendas nas Lojas Francas

Com vista a assegurar a regularidade fiscal da aquisição, o destino do passageiro deve ser comprovado no balcão de venda mediante a apresentação do respetivo cartão de embarque.

A estas vendas é aplicável o regime jurídico das lojas francas, constante do Decreto-Lei n.º 542/80, de 10 de novembro, regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 43/83, de 24 de maio <sup>24</sup>, designadamente, o disposto nos artigos 20.º a 27.º deste diploma, com as necessárias adaptações decorrentes, nomeadamente, das evoluções tecnológicas.

### 2.8.3. Aquisição por passageiros de navios

Os passageiros de navios que efetuem travessias marítimas, designadamente cruzeiros, podem adquirir produtos sujeitos a IEC em lojas francas, existindo a presunção de que os mesmos se destinam a ser consumidos durante o percurso.

O conceito de viagem intracomunitária, mormente o conceito de destino final, teve ter em conta o entendimento constante da comunicação da Comissão Europeia, publicada no Jornal Oficial C 099, de 10 de abril de 1999, ou seja:

- a) **Sempre que um cruzeiro efetue uma ou mais paragens em país ou território terceiro, desde que seja possível o embarque ou desembarque de passageiros, a viagem em causa deve ser considerada como tendo destino final um país ou território terceiro;**
- b) **É requisito fundamental para a aplicação da isenção referida que, durante a travessia marítima, o navio efetue uma ou mais paragens em portos situados em países ou territórios terceiros, com saída efetiva dos passageiros nesses locais;**
- c) **Quando o termo da travessia marítima, o qual ocorre aquando do desembarque final dos passageiros, tiver lugar em território nacional, os produtos em sua posse ficam sujeitos aos limites quantitativos constantes do artigo 116.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (regime de isenção do IVA e dos IEC na importação de mercadorias transportadas na bagagem dos viajantes provenientes de países ou territórios terceiros);**
- d) **Em se tratando de uma viagem intracomunitária e o desembarque final dos passageiros ocorrer em território nacional, devem ser aplicados os limites constantes do artigo 61.º do CIEC**

<sup>24</sup> Alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 65/87, de 31 de dezembro

## CAPÍTULO II

# LIQUIDAÇÃO, PAGAMENTO E REEMBOLSO

### SECÇÃO I LIQUIDAÇÃO

#### 1. LIQUIDAÇÃO

A liquidação do imposto corresponde a um ato do procedimento tributário, podendo ser definida como a operação realizada pela Administração Fiscal, de forma a fixar o quantitativo da prestação devida pelo sujeito passivo e que se consubstancia na aplicação de uma taxa à matéria coletável.

Em regra, os impostos especiais sobre o consumo são liquidados com base nos elementos declarados (introduções no consumo) pelo sujeito passivo, consoante o caso, na e-DIC e na declaração aduaneira de importação.

##### 1.1. LIQUIDAÇÃO COM BASE EM E-DIC

###### BASE LEGAL

Artigos 10º e 10º-A do CIEC

##### 1.1.1. Declaração de introdução no consumo

A introdução no consumo é formalizada através da e-DIC ou da declaração aduaneira, em caso de importação.

A introdução no consumo é formalizada através do processamento de uma e-DIC (transmissão eletrónica) ou em suporte papel, no caso dos particulares.

As introduções no consumo efetuadas num determinado mês pelos titulares de um estatuto IEC são globalizadas numa única liquidação, processada de forma automática.

###### 1) Globalização mensal

Aplica-se aos titulares de estatuto IEC (Depositário autorizado, destinatário registado e destinatário registado temporário).

Prazo: entrega das e-DIC processadas durante o período de globalização, até ao final do dia útil seguinte ao da introdução no consumo, sendo globalizadas numa única liquidação.

Esta regra é aplicável:

- Produtos não isentos;
- Produtos isentos destinados a embaixadas, consulados e organismos internacionais;
- Outros produtos isentos ou a taxa 0.

###### 2) Exceção:

###### a) Produtos isentos ou a taxa 0, nas seguintes condições:

Se o operador optar, e

Se no período em causa tiverem ocorrido apenas introduções no consumo de produtos isentos ou à taxa 0

Prazo: entrega de uma única e-DIC até ao dia 5 do mês seguinte ao período de globalização, reportada a todas as introduções no consumo ocorridas neste período (n.4).

## **b) Operador do Setor Elétrico e Operador de Gás Natural**

Prazo: entrega de uma única e-DIC até ao dia 5 do mês seguinte ao período da globalização – mês N (n.º 4).

Uma única liquidação que abrange apenas uma e-DIC correspondente às introduções no consumo efetuadas durante o período de globalização.

## **c) Liquidação/DIC casuísticas**

No período da globalização podem coexistir outras liquidações decorrentes de introduções no consumo formalizadas através de DIC casuística reportadas ao mesmo operador.

### **1.1.2. Notificação da liquidação**

#### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 11.º do CIEC**

A notificação da liquidação do imposto aos sujeitos passivos, no que se refere às introduções no consumo objeto de globalização, é efetuada por via eletrónica, de forma automática - através de consulta disponibilizada na área reservada do sujeito passivo, na plataforma dos IEC, na área das declarações eletrónicas aduaneiras do Portal da AT.

A notificação da liquidação por via eletrónica presume-se efetuada no 5.º dia posterior à sua disponibilização naquela área.

A notificação da liquidação pode ainda ser efetuada pela EAC para o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, (via postal simples), nas seguintes situações:

Sujeitos passivos titulares de estatuto em caso de impossibilidade da notificação por transmissão eletrónica (até ao dia 20 do mês da globalização);

Sujeitos passivos que não tenham estatuto fiscal.

### **1.2. LIQUIDAÇÃO COM BASE NA DECLARAÇÃO ADUANEIRA**

#### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 11.º, n.º 5, do CIEC e artigo 101.º da Reforma Aduaneira**

No ato de importação, e caso seja devido IEC, a liquidação é efetuada com base no formulário da declaração aduaneira. Neste caso, deve observar-se o disposto na legislação comunitária aplicável aos direitos aduaneiros, quer estes sejam ou não devidos, no que respeita aos prazos para a sua liquidação e cobrança e aos prazos e fundamentos da cobrança a posteriori, do reembolso e da dispensa de pagamento.

### **1.3. LIQUIDAÇÃO OFICIOSA**

#### **BASE LEGAL:**

#### **Artigo 11.º, n.º 6, do CIEC**

Na falta ou no atraso de liquidação imputável ao sujeito passivo ou no caso de erro, de omissão, de falta ou de qualquer outra irregularidade com implicação no montante de imposto a cobrar, a estância aduaneira competente deve proceder à liquidação do imposto e juros compensatórios que forem devidos e notificar o sujeito passivo, por carta registada com aviso de receção.

#### **1) Aplicação**

Há lugar a liquidação oficiosa, designadamente, nas situações em que:

- a) Ocorram perdas na circulação nacional ou intracomunitária que excedam os limites fixados no artigo 49.º do CIEC;**
- b) Ocorram perdas que ultrapassem os limites fixados no artigo 48.º do CIEC, detetadas na sequência de varejos;**
- c) Sejam detetados produtos introduzidos irregularmente no consumo;**

- d) Se verifique a presunção de introdução no consumo de produtos correspondentes às estampilhas especiais que não se mostrem devidamente utilizadas, inutilizadas ou cuja falta não seja justificada;
- e) Se constate a falta de produtos que resultem da aplicação das taxas de rendimento previstas no artigo 26.º do CIEC;
- f) Seja comunicado o facto tributário por operadores económicos ou particulares.

Constatados estes factos, as estâncias aduaneiras competentes devem instaurar o competente processo de liquidação, atendendo às seguintes situações<sup>25</sup>:

- Apenas haver liquidação de IEC;
- Haver lugar à liquidação de juros compensatórios.

## 2. CADUCIDADE E SUSPENSÃO DO DIREITO DE LIQUIDAÇÃO

### BASE LEGAL:

**Artigo 45.º da LGT Artigo 101.º da Reforma Aduaneira**

### 2.1. CADUCIDADE

O direito de liquidar o imposto caduca se a liquidação não for validamente notificada ao sujeito passivo no prazo geral de 4 anos<sup>26</sup>, ou no prazo de:

- 3 anos, no caso de erro do sujeito passivo evidenciado na declaração;
- 3 anos, no caso de importação dos produtos sujeitos a IEC, contados a partir da data em que ocorreu a introdução no consumo.

### 2.2. SUSPENSÃO

#### BASE LEGAL:

**Artigo 46.º da LGT**

O prazo de caducidade suspende-se:

Com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa<sup>27</sup>. Caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, cessa o efeito suspensivo, contando-se o prazo de caducidade a partir do início daquele prazo;

Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão judicial;

Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;

Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;

Em caso de aplicação de sanções de perda de benefícios fiscais, desde o início do procedimento criminal, fiscal ou contraordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final;

Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação

<sup>25</sup> Os procedimentos atinentes à liquidação oficiosa encontram-se vertidos no Manual de Utilização SIC-EX.

<sup>26</sup> Dado que os IEC constituem impostos de obrigação única, o prazo conta-se a partir da data em que ocorreu o facto tributário.

Nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, que aprovou a LGT, este prazo só se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de janeiro de 1998.

Este prazo pode ser alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.

<sup>27</sup> A suspensão limita-se ao período da ação inspetiva, cessando com a sua conclusão.

até à decisão;

Em caso de importação, nos termos do disposto na Circular n.º 60/2009, Série II, da ex-DGAIEC.

## SECÇÃO II PAGAMENTO

### 1. PAGAMENTO

O pagamento, ou cumprimento, é a forma normal de extinção da obrigação tributária <sup>28</sup>. O cumprimento tem que corresponder à prestação em dívida quanto ao seu montante, prazo, local e modo.

#### 1.1. PRAZO DE PAGAMENTO

##### BASE LEGAL:

##### Artigo 12.º do CIEC

- a) Nos casos previstos no artigo 10.º-A, do CIEC, o imposto deve ser pago até ao último dia útil do mês em que foi notificada a liquidação.
- b) No caso de o imposto ser devido na sequência de uma importação, são aplicáveis os prazos para pagamento previstos no CAU.
- c) Caso o DUC emitido resulte de uma liquidação oficiosa efetuada nos termos do artigo 11.º n.º 6 do CIEC, o sujeito passivo deve proceder ao pagamento do IEC liquidado no prazo contínuo de 15 dias contados a partir da data da notificação da liquidação. Se o termo do prazo coincidir com um dia feriado, sábado ou domingo, o sujeito passivo pode efetuar o pagamento no primeiro dia útil seguinte.

#### 1.2. LOCAL DE PAGAMENTO

Caso o imposto não seja devido na sequência de uma importação, pode ser pago, até à data limite de pagamento indicada no DUC em:

- Tesourarias aduaneiras <sup>29</sup>;
- Secções de Cobrança dos Serviços de Finanças
- Balcões das instituições de crédito aderentes;
- Serviços on-line das Instituições de crédito;
- Rede de caixas automáticas Multibanco.

#### 1.3. MONTANTE MÍNIMO DE COBRANÇA

Nos termos do artigo 12.º n.º 3 do CIEC, não há lugar à cobrança quando, em virtude da liquidação efetuada, a importância a cobrar seja inferior a € 10 (dez euros).

##### Exceções:

- Não é aplicável na liquidação de:
- Ecotaxas;
- Contribuição para os sacos de plástico leves.

No caso de ser devido imposto aquando da importação de produtos sujeitos a IEC, são aplicáveis as regras

<sup>28</sup> Outras formas de extinção das prestações tributárias encontram-se previstas no artigo 40.º da LGT.

<sup>29</sup> As tesourarias aduaneiras funcionam nas Alfândegas do Aeroporto de Lisboa, Aeroporto do Porto, Alfândega Marítima de Lisboa, Alverca, Aveiro, Braga, Faro, Funchal, Freixeiro, Jardim do Tabaco, Leixões, Peniche, Ponta Delgada, Setúbal, Viana do Castelo, nas Delegações Aduaneiras do Aeroporto de Faro, Angra do Heroísmo, Bragança, Covilhã, Elvas, Figueira da Foz, Peso da Régua, Sines, Portimão e Vilar Formoso e do Posto Aduaneiro de Riachos

constantes do CAU, por força da remissão para esta regulamentação efetuada no n.º 5 do artigo 11.º do CIEC e 101.º da Reforma Aduaneira.

## 1.4. PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

### BASE LEGAL:

#### Artigo 14.º do CIEC

O diretor-geral da AT pode autorizar o pagamento fracionado do imposto em prestações mensais, até ao limite máximo de 12.

Para beneficiar desta facilidade de pagamento, o sujeito passivo deve observar, cumulativamente, as seguintes condições:

Apresentar o pedido até ao termo do prazo para pagamento voluntário<sup>30</sup>;

Provar que se encontra numa situação de grave dificuldade de natureza económica e financeira;

Prestar uma garantia de montante igual ao do imposto e juros de mora em dívida,

A mera apresentação do pedido sem ser acompanhada da prestação da garantia não suspende a contagem dos prazos previstos para o pagamento voluntário, com as devidas consequências, nomeadamente em sede de execução fiscal

Os juros de mora são contados até ao termo do respetivo prazo de pagamento em prestações, de acordo com o previsto no artigo 44.º, n.º 2 in fine da LGT.

#### 1.4.1. Consequências da falta de pagamento de uma prestação

Imediato vencimento das restantes prestações;

Imediato acionamento da garantia.

#### 1.4.2. Redução e libertação da garantia

Pode haver redução da garantia, mediante pedido do devedor, a apresentar na EAC. A competência para apreciação deste pedido pertence ao diretor da alfândega.

A redução da garantia deve corresponder ao montante das prestações pagas. Há lugar à libertação da garantia após pagamento da totalidade da dívida.

O documento de quitação do pagamento deve manter-se na posse do devedor, durante o decurso do prazo de prescrição da dívida.

## 1.5. OUTRAS FORMAS DE EXTINÇÃO DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA

### BASE LEGAL:

#### Artigo 12.º, n.º 4, do CIEC

A prestação tributária extingue-se sempre que, em consequência de uma infração, ocorra a apreensão de produtos e estes sejam abandonados, declarados perdidos ou, no caso de produtos de utilização condicionada, não possam ser restituídos ao seu proprietário, por não estarem preenchidas as condições exigidas por lei para a sua utilização.

Para efeitos do n.º 4 do artigo 12.º do CIEC, o abandono dos produtos deve ser solicitado ao diretor da alfândega competente, no prazo de 30 dias sobre o fim do prazo de pagamento do imposto.

## 1.6. FACTOS EXTINTIVOS DA DÍVIDA

Considerando que estamos perante impostos que incidem sobre o consumo, os mesmos só deverão ser cobrados relativamente a produtos que tenham sido introduzidos no consumo.

Assim, sem prejuízo do referido em sede de Liquidação e Pagamento, importa mencionar que existem

<sup>30</sup> São os prazos previstos no n.ºs 1 do artigo 12.º do CIEC, ou seja, não abrange os 30 dias previstos no n.º 2 do artigo 13.º do Código. Vide também o artigo 84.º do CPPT.

determinadas situações em que, tendo ocorrido a exigibilidade do imposto, a prestação tributária se extingue, nomeadamente, quando:

Ocorra a inutilização dos produtos, nos termos do artigo 52.º do CIEC<sup>31</sup>;

Ocorra a perda irreparável dos produtos nos termos artigo 20.º conjugado com o artigo 50.º, ambos do CIEC, quando originadas por caso fortuito ou de força maior, devidamente provados. Para o efeito considera-se que os produtos estão irreparavelmente perdidos quando deixem de poder ser utilizados como produtos sujeitos a IEC (n.º 4 do artigo 9.º do CIEC).

Na sequência de uma infração<sup>32</sup>, com apreensão dos produtos, os mesmos sejam:

- Abandonados;
- Declarados perdidos a favor da Fazenda Pública;
- Ou não possam ser restituídos ao seu proprietário, por não estarem preenchidas as condições exigidas por lei para a sua utilização, no caso de produtos de utilização condicionada<sup>33</sup>.

Quando estas circunstâncias comprovadamente se verificarem as estâncias aduaneiras competentes devem abster-se de liquidar o imposto especial de consumo, dada a inutilidade superveniente desse procedimento, atendendo que o tributo não poderá ser cobrado, nos termos do n.º 4 do artigo 12.º do CIEC.

O disposto no artigo 55.º do RGIT não obsta a este entendimento, dado que a referida norma manda sustar o processo de contraordenação para liquidação do tributo apenas quando este for devido. Ora, nos casos mencionados no n.º 4 do artigo 12.º do CIEC o imposto não é devido, pelo que não se lhe aplica a previsão do mencionado artigo 55.º do RGIT.

## 2. PRESCRIÇÃO<sup>34</sup>

### BASE LEGAL:

#### Artigo 48.º da LGT

A dívida prescreve no prazo de 8 anos contados a partir da data em que ocorreu o facto tributário<sup>35</sup>.

Note-se que o regime legal da prescrição da prestação tributária sofreu diversas alterações nos últimos anos, pelo que, tendo em conta a sucessão de leis no tempo, devem ser aplicadas as regras sobre a matéria vigentes à data do facto tributário e da ocorrência das causas de suspensão ou interrupção da prescrição.

### 2.1. INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 49.º n.º 1 da LGT

Interrompem a prescrição:

- A citação;

<sup>31</sup> Isto no caso de o produto já ter sido introduzido no consumo. Caso a inutilização ocorra antes da introdução no consumo, estamos perante um caso de não sujeição

<sup>32</sup> No caso dos produtos apreendidos, na sequência da constatação de uma infração, à ordem de um processo de contraordenação ou de um processo-crime, a exigibilidade, ou não, do imposto está dependente do destino que vier a ser dado aos produtos apreendidos. Cabendo ao órgão com competência para a decisão dos processos atribuir um destino aos produtos - cfr. artigo 79.º do RGIT, artigos 185.º e 186.º do CPP e artigo 18.º do RGIT. Caso não possam ser restituídos ao seu proprietário, ou legítimo detentor, o imposto não lhe deverá ser exigido

<sup>33</sup> Por exemplo, os tabacos são obrigatoriamente sujeitos a inutilização por determinação expressa do artigo 113.º do CIEC. No caso do ISP, o gásóleo colorido e marcado sendo um produto de aquisição condicionada não poderá ser restituído a entidades que não sejam titulares de cartão eletrónico válido

<sup>34</sup> Pode ser definida como a forma de extinção da relação jurídica de imposto que ocorre quando o respetivo cumprimento não é efetuado num determinado lapso de tempo fixado por lei

<sup>35</sup> Mesmo no caso de uma dívida de imposto que decorra de uma importação são aplicáveis as normas relativas à prescrição previstas na LGT, dado que, por um lado, a remissão do n.º 4 do artigo 9.º do CIEC não contempla esta matéria e, por outro, o CAC não estabelece qualquer prazo de prescrição.

- A reclamação;
- O recurso hierárquico;
- A impugnação;
- O pedido de revisão oficiosa da liquidação.
- A interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.
- Finda a causa que deu origem à interrupção, inicia-se nova contagem do prazo, ou seja, mais oito anos.

## 2.2. SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO

### BASE LEGAL:

**Artigo 49.º n.º 4 da LGT** O prazo de prescrição suspende-se:

- Com o pagamento de prestações legalmente autorizadas;
- Enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.
- Enquanto se mantiver a causa que determinou a suspensão, o tempo decorrido não é considerado para efeitos do cômputo do prazo de prescrição.

## SECÇÃO III

### REEMBOLSO

No âmbito do CIEC o reembolso do imposto pago encontra-se previsto enquanto mecanismo de restituição do imposto, para situações em que venha a ser demonstrado que este não era devido ou deixou de ser devido na sequência de um facto superveniente ao seu pagamento (artigos 15.º a 20.º, 46.º e 65.º do CIEC

O reembolso do imposto encontra-se igualmente previsto no CIEC como forma de concretização de algumas isenções<sup>36</sup> (n.º 3 do artigo 20.º).

## 1. FUNDAMENTO PARA REEMBOLSO

O reembolso configura um mecanismo de restituição total ou parcial do imposto pago.

Só pode haver lugar a reembolso após a efetiva cobrança do imposto, devidamente comprovada. Constituem situações passíveis de reembolso de IEC, observados os condicionalismos exigíveis, as seguintes:

- Erro na liquidação – artigo 16.º;
- Expedição de produtos já introduzidos no consumo – artigo 17.º;
- Exportação de produtos já introduzidos no consumo – artigo 18.º;
- Retirada dos produtos do mercado – artigo 19.º;
- Perda irreparável dos produtos – artigo 20.º;
- Inutilização dos produtos – artigo 20.º;
- Irregularidades na circulação (após cobrança do imposto no Estado membro (EM) onde foi cometida a irregularidade artigos 46.º, n.º 7 e 65.º, n.º 5).

<sup>36</sup> Relativamente a estes reembolsos os procedimentos aplicáveis constam do capítulo III – Isenções, do presente Manual

## 2. REGRAS GERAIS

### 2.1. PEDIDO DE REEMBOLSO

O procedimento de reembolso depende de iniciativa do sujeito passivo, mediante a apresentação de um pedido para o efeito na EAC, através do preenchimento do formulário modelo 205.1 “Reembolso de Impostos Especiais de Consumo”<sup>37</sup>, exceto na situação de reembolso por erro na liquidação, caso em que poderá ser desencadeado oficiosamente pela EAC (n.º 2 do artigo 16.º do CIEC).

#### 2.1.1. Legitimidade

O reembolso do imposto pode ser solicitado pelo depositário autorizado, pelo destinatário registado ou, em caso de importação, pela pessoa que declare os produtos (representante) ou por conta da qual estes sejam declarados, que procederam à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o respetivo pagamento, nos termos do disposto no n.º 2, do artigo 15.º do CIEC.

Nas situações de irregularidade na circulação de produtos em regime de suspensão de imposto ou na circulação de produtos já introduzidos no consumo, em relação às quais o imposto venha a ser cobrado noutra EM (local onde foi cometida a irregularidade), o reembolso do imposto em território nacional pode ainda ser solicitado pelo sujeito passivo que tenha procedido ao seu pagamento, desde que comprove que o imposto foi cobrado noutra EM onde se apurou ter sido cometida a irregularidade, nos termos previstos nos artigos 46.º e 65.º, do CIEC, respetivamente.

#### 2.1.2. Apresentação

O pedido de reembolso deve ser apresentado na EAC, considerando-se como tal, a alfândega ou delegação aduaneira em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do operador económico ou o entreposto fiscal, consoante o caso, ou outro local sujeito a controlo aduaneiro (n.º 6 do artigo 10.º do CIEC).

Nas situações em que a sede social/domicílio fiscal do operador que procedeu ao pagamento do imposto e o local onde os produtos objeto do pedido de reembolso se encontram não se localizem na área de jurisdição da mesma alfândega, a EAC para a apreciação do pedido de reembolso, sempre que o entenda conveniente, deve solicitar a colaboração da EA de controlo do local onde os produtos se encontram<sup>38</sup>.

#### 2.1.3. Documentos

Só pode haver reembolso após a efetiva cobrança do imposto, pelo que o pedido deve ser instruído com a prova do seu pagamento mediante a apresentação do documento de cobrança, identificação do documento de introdução no consumo e dos elementos e documentos exigíveis em função do fundamento invocado.

Para os produtos que ostentem uma marca fiscal ou uma marca de identificação nacional, o pedido deve ainda ser acompanhado de um auto de destruição, lavrado pela EAC (em cuja área de jurisdição ocorreu a destruição das referidas marcas).

#### 2.1.4. Prazo

O prazo para a apresentação do pedido de reembolso é de três anos a contar da data da liquidação do imposto (n.º 3 do artigo 15.º do CIEC).

Nas situações de reembolso com fundamento em irregularidades na circulação de produtos em regime de suspensão de imposto ou na circulação de produtos já introduzidos no consumo, cujo imposto venha a ser pago noutra EM, o prazo (três anos) é contado a partir da data de:

<sup>37</sup> <http://intranet/formularios/declarativos/Formularios/Paginas/Form-declarativos-aduaneiros.aspx>

<sup>38</sup> Exemplo: produtos com marcas fiscais, expedições, inutilização, perda irreparável.

Início de operação de circulação em regime de suspensão (n.º 7, do artigo 46.º do CIEC);

Aquisição dos produtos, no caso de produtos já introduzidos no consumo (n.º 3 do artigo 65.º do CIEC).

Para o reembolso com fundamento na expedição ou na exportação de produtos introduzidos no consumo, o pedido deve ser apresentado até dois dias úteis antes da expedição ou da apresentação da declaração aduaneira de exportação.

Este prazo pode ser reduzido, em situações excecionais, mediante pedido fundamentado e autorização da EAC, desde que se mostre salvaguardada a possibilidade de serem efetuados os necessários controlos dos produtos a expedir/exportar.

Nos casos de operações efetuadas para destinos equiparados à exportação<sup>39</sup>, o pedido pode abranger várias operações de abastecimento desde que efetuado dentro do prazo legal.

## 2.2. ACEITAÇÃO E CONFERÊNCIA

O pedido de reembolso, apresentado em duplicado, é aceite e numerado sequencialmente, em série anual contínua privativa de cada serviço processador.

Após a aceitação, o duplicado é entregue ao requerente.

A conferência do pedido visa atestar a correção dos elementos dele constantes, com base nos documentos instrutórios e noutros elementos disponíveis nos serviços.

## 2.3. AUTORIZAÇÃO DO REEMBOLSO

A tramitação do pedido de reembolso culmina com a autorização de pagamento concedida pelo diretor da EAC.

## 2.4. PROCESSAMENTO

Os pedidos de reembolso aceites até ao dia 15 de cada mês e que se encontrem devidamente instruídos, depois de conferidos e autorizados pelos serviços competentes, serão objeto de mapa discriminativo a enviar, até ao dia 25 do mesmo mês, à Direção de Serviços de Contabilidade e Controlo/Divisão de Controlo de Fundos a qual, para efeitos estatísticos, dará conhecimento à DSIECIV do montante dos IEC reembolsados.

## 2.5. MONTANTE MÍNIMO

Só há lugar a reembolso para montantes de imposto iguais ou superiores a € 25 (n.º 4 do artigo 15.º do CIEC).

## 2.6. PRODUTOS COM MARCAS FISCAIS OU MARCAS DE IDENTIFICAÇÃO NACIONAL

Os produtos introduzidos no consumo em território nacional que ostentem marcas fiscais ou marcas de identificação nacional, só podem ser objeto de reembolso do imposto, desde que a destruição dessas marcas seja controlada pela EAC (cfr. alínea f) do artigo 17.º, alínea f) do artigo 18.º e n.º 4 do artigo 19.º todos do CIEC).

A alfândega de controlo do local onde vai ser efetuada a destruição lavra o respetivo auto, remetendo-o, posteriormente, à alfândega onde foi apresentado o pedido de reembolso.

<sup>39</sup> Exemplo: abastecimentos de óleos lubrificantes.

## 3. TIPOS DE REEMBOLSO

### 3.1. POR ERRO NA LIQUIDAÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 16.º do CIEC

O reembolso do imposto pago por erro na liquidação aplica-se em caso de:

- Erro material;
- Errónea qualificação ou quantificação dos factos tributários.

Este reembolso pode ser efetuado oficiosamente, pela EAC que constate o erro, no prazo de três anos a contar da data da liquidação do imposto.

Podem consubstanciar erro na liquidação, a título exemplificativo, situações em que tenha sido liquidado imposto indevidamente (produtos abrangidos por uma isenção ou não sujeição a imposto), ou em excesso (aplicação de uma taxa superior à legalmente prevista).

Nestas situações, não se tratando de erro manifesto, o pedido deverá ser instruído com documentação que comprove, a contento das autoridades aduaneiras, a existência do erro invocado.

### 3.2. NA EXPEDIÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 17.º do CIEC

O reembolso do imposto em relação aos produtos introduzidos no consumo que venham a ser expedidos para outro EM, está sujeito à apresentação do pedido num prazo de até 2 dias antes da expedição, instruído com os seguintes elementos:

- a) **Indicação do local onde os produtos se encontram e se os mesmos possuem marcas fiscais ou marcas de identificação nacional;**
- b) **Prova do pagamento do imposto mediante a apresentação do documento de cobrança e identificação do documento de introdução no consumo;**
- c) **Auto de destruição de marcas fiscais ou marcas de identificação nacional, no caso de produtos que ostentem essas marcas, lavrado pela EAC.**

Logo que possível, deve ainda ser apresentado na estância aduaneira onde foi apresentado o pedido de reembolso, o exemplar 3 do Documento de Acompanhamento Simplificado (DAS), anotado pelo destinatário e um documento que ateste o pagamento do imposto no EM de destino ou a sua regularização fiscal (No caso de não haver lugar a pagamento do imposto no EM do destino). O imposto só pode ser reembolsado após a apresentação destes documentos.

Reembolso na expedição de álcool, bebidas alcoólicas e produtos petrolíferos e energéticos entre o Continente e as Regiões Autónomas

Nos casos em que estes produtos sejam introduzidos no consumo e posteriormente expedidos do Continente para as Regiões Autónomas e vice-versa, e entre as Regiões Autónomas, há lugar ao reembolso do imposto, sendo aplicáveis os procedimentos definidos no artigo 17.º do CIEC para o reembolso na expedição para outro EM de produtos já introduzidos no consumo no território nacional, com as devidas adaptações, uma vez que se trata de territórios com fiscalidade diferenciada.

### 3.3. NA EXPORTAÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 18.º do CIEC

O reembolso do imposto pago em relação a produtos introduzidos no consumo que venham a ser exportados, está sujeito à apresentação do pedido na estância aduaneira de exportação num prazo de até 2 dias antes da apresentação da declaração aduaneira de exportação, instruído com os seguintes elementos:

- a) Indicação do local onde os produtos se encontram e se os mesmos possuem marcas fiscais ou marcas de identificação nacional;
- b) Menção do pedido de reembolso na declaração aduaneira de exportação;
- c) Prova do pagamento do imposto mediante a apresentação do documento de cobrança e identificação do documento de introdução no consumo;
- d) Auto de destruição de marcas fiscais ou marcas de identificação nacional, nos casos de produtos que ostentem essas marcas, lavrado pela EAC.

A prova de saída efetiva do território da União é feita mediante a certificação de saída, nos termos da legislação aduaneira.

### 3.4. POR RETIRADA DOS PRODUTOS DO MERCADO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 19.º do CIEC

Constituem fundamento para o reembolso a retirada dos produtos do mercado por impossibilidade da sua comercialização, designadamente, nas seguintes situações:

- Deterioração;
- Contaminação;
- Produtos que se tornaram impróprios para o consumo humano;
- Devolução por razões de natureza comercial (desde que efetuada no prazo de 90 dias, contados a partir da data de introdução no consumo).

Estas situações devem ser imediatamente comunicadas à EAC, para efeitos de controlo físico e contabilístico.

O pedido de reembolso deve ser instruído com a prova de pagamento do imposto (mediante a apresentação do respetivo documento de cobrança e identificação do documento de introdução no consumo), bem como de elementos ou documentos que atestem os factos invocados e o destino dado aos produtos (Boletins de ocorrência, certificados relativos ao estado/ qualidade dos produtos/ relatórios de análise ...).

Na entrada ou reentrada em entreposto fiscal dos produtos introduzidos no consumo devem ser cumpridas as seguintes condições:

- Pedido de autorização à EAC (em caso de entrada em EF diferente do de saída dos produtos) ou comunicação prévia à EAC (em caso de reentrada no EF de onde os produtos saíram (n.º 5 do artigo 25.º do CIEC));
- Anotação na contabilidade de existências do EF.

### 3.5. OUTROS CASOS DE REEMBOLSO

Constituem ainda fundamento para reembolso do imposto, as seguintes situações:

#### 3.5.1. Perda irreparável

##### BASE LEGAL:

##### Artigo 20.º conjugado com o artigo 50.º, ambos do CIEC

A perda irreparável de produtos pode vir a ser objeto de reembolso do imposto pago quando originadas por caso fortuito ou de força maior, desde que:

- a) Não tenha havido negligência grave;
- b) Sejam comunicadas à autoridade aduaneira em cuja jurisdição ocorreu a perda ou, no caso de não ser possível a sua determinação, à EAC em cuja jurisdição a perda foi constatada, até ao 2.º dia útil seguinte ao da sua ocorrência, para efeitos de confirmação e apuramento.

Considera-se que os produtos estão irreparavelmente perdidos quando deixem de poder ser utilizados como produtos sujeitos a IEC (n.º 4 do artigo 9.º do CIEC).

#### 3.5.2. Inutilização dos produtos

##### BASE LEGAL:

##### Artigo 20.º conjugado com o artigo 50.º, ambos do CIEC

A inutilização dos produtos constitui fundamento para o reembolso do imposto pago desde que comprovada, autorizada e efetuada sob controlo da EAC (estância aduaneira de jurisdição do local da inutilização), que lavra o respetivo auto a remeter à EAC onde foi apresentado o pedido de reembolso.

#### 3.5.3. Irregularidades na circulação – determinação a posteriori do local onde foi cometida a irregularidade

##### BASE LEGAL:

##### Artigos 46.º, n.º 7 e 65.º, n.º 5 do CIEC

Pode haver lugar a reembolso mediante a apresentação de prova de que o imposto foi cobrado num outro EM, onde se apurou ter sido cometida a irregularidade.

Nestas situações o pedido deve ser apresentado no prazo de três anos a contar da data de:

- Início de operação de circulação, em caso de irregularidades na circulação em regime de suspensão de imposto (n.º 7, do artigo 46.º do CIEC);
- Aquisição dos produtos, em caso de irregularidades relativamente a produtos já introduzidos no consumo (n.º 2 do artigo 65.º do CIEC).

## CAPÍTULO III

# PRODUÇÃO, TRANSFORMAÇÃO E ARMAZENAGEM EM REGIME DE SUSPENSÃO

## 1. PRODUÇÃO, TRANSFORMAÇÃO E ARMAZENAGEM

### BASE LEGAL

artigos 21.º a 34.º do CIEC

Não é possível a produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, fora de entreposto fiscal. No entanto, em casos muito pontuais (ex. garrafeiras pessoais, feiras artesanais) é possível a produção de bebidas, efetuada fora de entreposto fiscal.

Para este efeito, deve o interessado apresentar, previamente à produção das respetivas bebidas, um pedido junto da EAC, juntando a documentação necessária, (autorização do IVDP, e da respetiva Câmara Municipal), devendo ainda indicar a quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo e a quantidade de bebidas produzidas e, caso seja possível, as taxas de rendimento, com vista a ser apurado o respetivo IEC e processar-se as DIC casuísticas para a cobrança do IABA relativo às bebidas produzidas nestas condições.

De salientar que, nomeadamente na produção de licores artesanais, se a mesma ocorrer para que a bebida possa ser vendida em várias feiras, essa produção, à partida, deverá ser efetuada em entreposto fiscal, salvo se não houver instalações próprias para que a mesma possa ser realizada.

## 2. ESTATUTO DE DEPOSITÁRIO AUTORIZADO – AQUISIÇÃO E MANUTENÇÃO

### BASE LEGAL

Artigos 22.º e 23.º

### 2.1. ATIVIDADE ECONÓMICA PRINCIPAL

A aquisição do estatuto de depositário autorizado depende, entre outros requisitos, do exercício de uma atividade económica principal que consista na produção, transformação, armazenagem ou comercialização de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Deve considerar-se atividade económica principal, aquela que conste da declaração de início de atividade apresentada nos serviços tributários que, de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE Ver. 3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, mencione inequivocamente uma atividade que se enquadre na alínea a) do n.º 2 do artigo 23.º do CIEC.

Este requisito deve ser verificado através do sistema informatizado disponibilizado às EAC, concretamente o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC).

Caso o interessado não possua como código CAE uma atividade económica que preencha os requisitos legais, ou se o código CAE em causa não abranger diretamente uma atividade que justifique a utilização de produtos sujeitos a IEC, o interessado deve fundamentar, a contento da EAC, a existência de uma ligação entre a sua atividade comercial e o regime dos impostos especiais de consumo que justifique o pedido, devendo ainda comprovar o exercício dessa atividade através dos termos do pacto social.

A apreciação desta questão deve ser efetuada tendo em conta duas situações distintas, a saber:

- Quando a atividade consista na produção e / ou transformação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo;

- Quando a atividade consista na armazenagem e / ou comercialização do mesmo tipo de produtos.

Assim, na primeira hipótese, o interessado deve possuir uma atividade principal constante da declaração de início de atividade que se enquadre na alínea a) do n.º 2 do artigo 23.º do CIEC, ou então, deverá ter, pelo menos, uma atividade que, não sendo a principal, terá forçosamente que ser relevante para justificar a atribuição do estatuto pretendido (salientando-se ainda que, no caso da produção de bebidas alcoólicas ou álcool, o interessado terá, necessariamente, tido que proceder ao registo da sua atividade no IVV, IVDP ou numa CVR). Fora destes parâmetros não existe a possibilidade de exercer este tipo de atividades.

Quanto à segunda situação, aplicam-se os mesmos critérios acima descritos, ou seja, pretender exercer uma atividade que, não sendo a principal, terá forçosamente que ser relevante para justificar a atribuição do estatuto pretendido. Se tal não for o caso, pode sempre recorrer ao estatuto de destinatário registado temporário (artigo 30.º do CIEC) o qual lhe permite uma grande flexibilidade quanto às receções ocasionais.

Por último, esclarece-se que o que se pretende ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação, junto da EAC de instrução do pedido, de prova de uma ligação relevante ao setor dos IEC, é precisamente permitir um maior grau de latitude na apreciação da relevância da atividade em causa pela EAC, a qual, sendo amplamente conhecedora da atividade do requerente, decidirá em conformidade.

## 2.2. NÃO CONDENAÇÃO

A aquisição do estatuto de depositário autorizado depende da não condenação por crime tributário ou por contraordenação tributária punível com coima igual ou superior a € 5000, nos últimos cinco anos, do comerciante em nome individual ou qualquer dos gerentes ou administradores, no caso de pessoa coletiva. No âmbito deste requisito, releva também a não condenação da pessoa coletiva por crime tributário ou por contraordenação tributária punível com coima igual ou superior a € 5000, nos últimos cinco anos.

A AT não pode aceitar a simples apresentação de declarações de compromisso relativas à não condenação por crime tributário ou por contraordenação tributária punível com coima igual ou superior a € 5000, nos últimos cinco anos. Deve exigir sempre a assinatura da autorização constante do quadro 8 do formulário Mod. 202.1 (relativo ao pedido de concessão do estatuto de depositário autorizado e constituição de entreposto fiscal) ou, em alternativa, o fornecimento de um certificado de registo criminal.

Com efeito, a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIEC, quando refere “a verificação da idoneidade fiscal do interessado”, conjugada com a alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo, que dispõe: “O comerciante em nome individual ou qualquer dos gerentes ou administradores, no caso de pessoa coletiva, não ter sido condenado por crime tributário ou por contraordenação tributária punível com coima igual ou superior a € 5000 nos últimos cinco anos”, não deixa qualquer dúvida relativamente à essencialidade desta prova de não condenação, como requisito para a concessão e manutenção do estatuto de depositário autorizado.

Este entendimento estende-se também às situações em que se opera uma revisão do referido estatuto (conforme o n.º 3 do mesmo artigo), não sendo assim admissível também nestes casos a apresentação de simples declarações de compromisso de não condenação.

## 3. AUTORIZAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DE ENTREPOSTO FISCAL

### BASE LEGAL

#### Artigo 24.º

### 3.1. PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE ENTREPOSTO FISCAL

O pedido de autorização de constituição de entreposto fiscal e do respetivo estatuto de depositário autorizado deve ser apresentado pelo interessado junto da EAC, através da apresentação do formulário existente para o efeito, corretamente preenchido.

O formulário encontra-se disponível na Área Aduaneira do sítio da AT na Internet. Considera-se EAC, a alfândega em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do interessado.

### 3.2. MUDANÇA DE TITULARIDADE DO ENTREPOSTO FISCAL NO CASO DE FUSÃO DE EMPRESAS

Nas situações de incorporação de uma empresa numa outra empresa, em que o entreposto da empresa incorporada se mantém ativo, ocorre uma simples mudança de titularidade, passando o entreposto para o nome da empresa incorporante. No entanto, a titularidade dos entrepostos fiscais encontra-se cometida aos depositários autorizados, nos termos do artigo 22.º do CIEC. Consequentemente, a alteração do titular implica sempre a verificação dos pressupostos de aquisição e:

#### a) No caso do novo titular não ter o estatuto de depositário autorizado

- Deve adquirir esse estatuto;
- Deve ser atribuído um novo número ao entreposto fiscal.

#### b) No caso do novo titular já ter o estatuto de depositário autorizado

- Deve ser atribuído um novo número ao entreposto fiscal.

### 3.3. LICENCIAMENTO E VISTORIA

#### 3.3.1. Licenciamento

O CIEC estabelece no n.º 3 do seu artigo 24.º que a autorização dos entrepostos fiscais apenas se encontra dependente do cumprimento dos requisitos estabelecidos no n.º 2 do mesmo artigo, a saber:

- Apresentação do documento de licenciamento das instalações, quando exigível;
- Inscrição matricial do prédio;
- Se for o caso, contrato de arrendamento ou outro título legítimo de utilização das instalações para o exercício da atividade;
- Previsão do plano de produção anual, no caso de EF de produção ou de transformação, com indicação das taxas de rendimento;
- Previsão de movimento anual médio por produto, quanto aos EF de armazenagem;
- Documentos previstos na parte especial do CIEC para cada imposto.

Não cabe a estes serviços pronunciarem-se relativamente à forma e conteúdo do documento de licenciamento. Se houver dúvidas, deverá o diretor da EAC (por ser quem aprecia e decide o pedido de autorização) inquirir as entidades com competência para a atribuição daquele documento, devendo aceitar-se como legalmente válido o documento ou documentos por elas referidos.

No caso específico das bebidas alcoólicas, a cópia do documento de licenciamento prevista no CIEC decorre da aplicação de legislação diversa e reguladora da atividade de produção, armazenagem e comercialização de produtos vitivinícolas, no âmbito de regulamentação comunitária que estabelece a organização comum do mercado vitivinícola. A norma em questão é assim mera consequência de uma obrigação não só nacional, mas sobretudo comunitária, que é anterior e prevalece relativamente ao CIEC. O CIEC vem apenas estabelecer um controlo superveniente da atividade em causa, da mesma forma que estabelece o cumprimento de outras obrigações relativamente às quais só tem uma intervenção indireta (registo criminal, inexistência de dívidas à segurança social, atividade económica, etc.).

#### 3.3.2. Vistoria

Ao contrário do que acontecia na vigência do anterior CIEC, para os EF de armazenagem não se exige a realização de qualquer vistoria prévia, como condição para a autorização. Apenas se prevê a fiscalização a posteriori, cujos resultados podem fundamentar a revogação da autorização, ao abrigo do artigo 33.º do CIEC.

A remoção da anterior obrigação de vistoria prévia às instalações dos candidatos a depositários autorizados decorreu de uma medida no âmbito do programa SIMPLEX, pelo que, até nova alteração legislativa, o restabelecimento de tal obrigação não é de ponderar.

Com efeito, a concessão do estatuto tem a ver com as condições da pessoa (coletiva ou individual) estarem devidamente regularizadas em sede de idoneidade fiscal, registo criminal, etc. Como tal, pode efetivamente confrontar-se o que está a ser apresentado para efeitos de autorização com o que pode ser objeto de consulta nas bases de dados a que neste momento os funcionários da AT têm acesso, podendo assim confirmar-se se a realidade corresponde ao alegado pelo interessado em sede documental.

A EAC pode sempre efetuar uma vistoria em momento anterior à concessão do estatuto, desde que dentro do prazo de autorização de 30 dias (artigo 24.º n.º 3), mas não existe qualquer inconveniente em que a mesma se efetue em momento posterior à autorização e, caso não estejam verificadas as condições previstas no CIEC, seja nessa altura revogado o estatuto, ou corrigidas as falhas detetadas de forma a ser possível a manutenção do estatuto.

Em caso algum, pode a ausência de vistoria em momento anterior à autorização, impedir ou prejudicar a decisão do pedido dentro do referido prazo legal de 30 dias.

### 3.3.3. Autorizações de produtos

Relativamente aos produtos autorizados no EF, como tal autorização é concedida por subcategoria IEC (por exemplo: S200, I000, W300, etc.) e não unicamente por código pautal, pode dar-se a seguinte situação:

A empresa X solicitou o estatuto de destinatário registado apenas para o código NC 27101981 (subcategoria EN30) e para a qual teve autorização por parte da EAC. No entanto, recebeu também autorização para produtos do código NC 34031990 (uma vez que estes pertencem à mesma subcategoria de produtos EN30).

Desta forma, é possível ao operador rececionar, deter e expedir todos os produtos pertencentes à categoria EN30, ou apenas os produtos classificados sob o código NC27101981?

As autorizações para os estatutos são dadas por subcategorias de produtos pelo que, ainda que o pedido de estatuto se refira a um único código NC, a autorização abrange necessariamente todos os produtos compreendidos na subcategoria autorizada.

## 4. ENTREPOSTO FISCAL DE PRODUÇÃO

### BASE LEGAL

#### Artigo 26.º

### 4.1. DIFERENÇAS ENTRE TAXAS DE RENDIMENTO E PERDAS NA ARMAZENAGEM (PERDAS DETETADAS EM ENTREPOSTO FISCAL DE PRODUÇÃO)

Neste ponto tem-se por objeto as perdas verificadas em entreposto fiscal de produção, no que diz respeito à diferenciação entre as perdas que se verificam durante o processo produtivo e aquelas que ocorrem relativamente ao produto final, concretamente na área de armazenagem daquele entreposto.

Num entreposto fiscal de produção podem ocorrer duas situações de perdas, claramente identificadas:

- a) **Na fase de fabrico (produção ou transformação);**
- b) **Durante a permanência na área de armazenagem do entreposto fiscal de produção, sendo produto acabado.**

Na fase de fabrico ou produção, ou seja, no decurso do processo produtivo através do qual se utilizam quantidades de matérias-primas com vista ao fabrico de produtos sujeitos a IEC, deve aplicar-se o disposto no artigo 26.º do CIEC (taxas de rendimento).

Distintamente das regras relativas às taxas de rendimento – aplicáveis no âmbito do processo de fabrico – o

regime de perdas na armazenagem aplica-se exclusivamente aos produtos acabados que estejam armazenados ou permaneçam, após o seu fabrico, em entreposto fiscal.

Nos termos do artigo 27.º do CIEC, a armazenagem, em regime de suspensão de imposto, de produtos sujeitos a IEC, deve efetuar-se em entreposto fiscal de armazenagem, salvo para os produtos acabados que, após o seu fabrico, permaneçam no entreposto fiscal de produção, admitindo-se assim, excecionalmente, que os produtos acabados possam permanecer no entreposto fiscal de produção onde foram fabricados.

Contudo, tratando-se de produtos acabados, cumpre reconhecer que estão sujeitos a contingências e vicissitudes idênticas às verificadas nos produtos submetidos ao regime de armazenagem, designadamente à ocorrência de perdas por causa inerente à própria natureza (e.g. evaporação), pelo que se justifica a aplicação do regime constante do artigo 48.º do CIEC, devendo porém a sua aplicação circunscrever-se aos produtos armazenados a granel e não àqueles que se encontram já embalados ou engarrafados.

#### 4.2. TRATAMENTO A DAR ÀS DIFERENÇAS CONSTATADAS ENTRE A TAXA DE RENDIMENTO E A PRODUÇÃO EFETIVA

Constituindo obrigação do operador, na fase de aquisição do estatuto, apresentar as taxas de rendimento para o tipo de produção que pretende efetuar, dependendo a concessão daquele estatuto de aprovação pela EAC, decorre, logicamente, que existe igualmente uma obrigação de notificar a EAC quando, por qualquer motivo, as taxas de rendimento apresentadas deixem de ser válidas, devendo apresentar e justificar as novas taxas, ficando novamente estas dependentes de aprovação.

Contudo, sempre que a EAC constate que as taxas de rendimento apresentadas não correspondem à produção efetiva, uma de duas situações pode ocorrer:

A produção encontra-se acima do esperado pela aplicação das taxas de rendimento apresentadas. Neste caso, deve apenas proceder-se prontamente ao ajuste das taxas de rendimento, por forma a refletir a nova realidade produtiva;

A produção encontra-se abaixo do esperado pela aplicação das taxas de rendimento apresentadas. Neste caso, existem pressupostos de uma introdução irregular no consumo, pelo que deve ser cobrado imposto relativamente à parte da produção que, pela aplicação das taxas de rendimento, deveria encontrar-se em entreposto fiscal, devendo ainda o operador proceder à apresentação de novas taxas de rendimento, com o fim de atualizar a sua realidade produtiva.

Quanto a este último ponto, e de uma forma mais clara:

Se tiverem sido constatadas perdas na zona de armazenagem do EF mas, numa análise efetuada ao registo das entradas de matéria-prima se verificar que as quantidades produzidas com a referida matéria-prima se encontram abaixo da taxa de rendimento, haverá toda a legitimidade para cobrar imposto quanto às quantidades em falta (através da aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC), sem que possa ser aplicada qualquer franquia, uma vez que se presume que a introdução irregular no consumo do produto final ocorreu no final ou mesmo durante o processo produtivo, devido precisamente à discrepância existente entre a quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo e a quantidade de produto final, discrepância essa apurada através da confrontação entre as entradas de matéria-prima em entreposto, as taxas de rendimento aprovadas e a quantidade de produto que deu efetivamente entrada na área de armazenagem, após a produção.

Por exemplo:

Num varejo efetuado num entreposto fiscal de produção (área de armazenagem) constata-se uma perda de 500 litros de produto acabado. No entanto, após consulta dos registos de entrada de matéria-prima, confrontados com o produto final que saiu da área de produção e foi armazenado, ambos reportando-se a um período em análise claramente delimitado no tempo, verifica-se que o cumprimento da taxa de rendimento aprovada se traduziria na prática em mais 500 litros de produto final obtido, pelo que se presume que a falta de 500 litros não é uma perda efetiva, constituindo ao invés uma introdução irregular no consumo. O que deve ser feito pela EAC? Deve ser cobrado o imposto relativo aos 500 litros sem a aplicação de qualquer franquia.

### 4.3. ENTRADA DE PRODUTOS PROPRIEDADE DE TERCEIROS

É possível a entrada de produtos vitivinícolas, propriedade de terceiros, em entreposto fiscal de produção (mantendo-se válido o parecer sancionado em 28/10/2002, pelo SubDG, Dr. Brigas Afonso, referente a este assunto).

Assim, por exemplo:

A empresa X sita em Gaia, possui um entreposto fiscal de produção. Por sua vez vai receber, com os respetivos e-DA, produtos provenientes das empresas Y e Z também possuidoras de entrepostos fiscais no Douro. Embora os produtos se destinem a ser objeto de transformação ou até engarrafamento na empresa X, a propriedade dos mesmos continua a ser de Y e Z. Contudo, logo que se efetue a saída desses produtos do entreposto da empresa X, as obrigações declarativas (e-DA ou e-DIC) são da responsabilidade da empresa X, visto ser esta que processa tais declarações, sendo da responsabilidade das empresas Y e Z a emissão das respetivas faturas. De salientar que, enquanto os produtos se encontrarem no entreposto fiscal de X, a responsabilidade fiscal dos mesmos é sempre reportada à empresa X.

Tal situação encontrar-se-ia perfeitamente sancionada, desde que cumpridos os seguintes procedimentos:

Os movimentos em causa devem sempre respeitar a produtos a granel, uma vez que a circulação entre EF de produção só é possível na medida em que o produto ainda vai ser objeto de transformação ou engarrafamento de modo a poder, posteriormente, ser introduzido no consumo;

Não é relevante o facto de as faturas serem emitidas pelos depositários autorizados Y ou Z, uma vez que tal situação não colide com o declarante das e-DIC/e-DA, que necessariamente terá de ser o depositário autorizado X;

Para efeitos de controlo da propriedade dos produtos que entram e saem do EF de X, deverá, sob o ponto de vista contabilístico, ficar salvaguardado o facto de esses produtos não serem propriedade de X, devendo, sob o ponto de vista contabilístico, estarem registados em contas de terceiros, sendo também necessário que nos registos dos stocks do EF se encontre claramente expressa a titularidade de Y e Z relativamente àqueles produtos.

## 5. AQUISIÇÃO DO ESTATUTO DE DESTINATÁRIO REGISTADO E DESTINATÁRIO REGISTADO TEMPORÁRIO

### BASE LEGAL

Artigos 28.º, 29.º e 30.º

### 5.1. ATIVIDADE ECONÓMICA PRINCIPAL

Encontrando-se previsto como requisito para a aquisição do estatuto de destinatário registado possuir como atividade económica principal a comercialização de produtos sujeitos a IEC, foi no entanto deixado ao critério das estâncias aduaneiras a possibilidade de aceitação de situações em que tal atividade não preencha os requisitos legais, como por exemplo no caso do código CAE não abranger diretamente uma atividade que justifique a utilização de produtos sujeitos a IEC.

No entanto, e face à necessidade de estabelecer critérios pelos quais as Alfândegas se pautem na decisão dos pedidos de estatuto IEC, de forma a evitar disparidades na aplicação concreta da legislação, é necessário estabelecer elementos genéricos tendentes a aferir a atividade principal do interessado.

A título de exemplo, as empresas de catering, que desenvolvem atividades relacionadas com o fornecimento de refeições e alimentos, entre os quais bebidas alcoólicas, poderão ser incluídas nesta situação, não obstante o teor do seu objeto social, que não especifica os produtos alcoólicos, e o CAE utilizado, o qual também não refere expressamente a comercialização de produtos sujeitos a IEC?

**Outro exemplo:** as denominadas «Fábricas das Igrejas Paroquiais» (entidades de direito canónico) poderão adquirir o estatuto de operador de IEC, apesar de prosseguirem uma atividade económica em diversas áreas

ou de ostentarem mais de um CAE, dos quais um até poderá referir-se expressamente a «produção de licores» (CAE 011013)?

No que respeita aos estabelecimentos de restauração e às empresas de catering, que exercem uma atividade no âmbito da qual se consomem bebidas alcoólicas no acompanhamento das respetivas refeições (não só o serviço de refeições ao público em geral, mas também casamentos e outros eventos), pode conceder-se o estatuto de destinatário registado para tais efeitos, considerando-se neste caso que a sua aquisição se encontra plenamente justificada, em face da atividade efetivamente desenvolvida por tais empresas.

Já as “Fábricas Paroquiais” prestam, quase em exclusivo, serviços à comunidade paroquial e sociedade em geral, no âmbito da assistência à terceira idade e à infância (creches, centros de dia e lares de terceira idade), atividade esta que não pode obviamente ter subjacente o consumo de bebidas alcoólicas e tabacos.

Situação diferente é a de algumas comunidades paroquiais que realizam ocasionalmente eventos onde é necessário o consumo de produtos sujeitos a IEC. Neste caso, existe sempre a obrigação de aquisição do estatuto de destinatário registado temporário, sendo tal estatuto válido unicamente para a duração do evento.

## 5.2. CONTABILIDADE DE EXISTÊNCIAS PARA DESTINATÁRIOS REGISTADOS

Ao contrário do que se encontra estabelecido para os depositários autorizados, não faz sentido falar-se em contabilidade de existências para os destinatários registados. No caso concreto dos produtos sujeitos a IEC, só podemos falar de contabilidade de existências quando houver produtos detidos em entrepostos fiscais.

Efetivamente, tal só faz sentido quando se pretende controlar as existências físicas de produtos armazenados em regime de suspensão do imposto e apurar o respetivo saldo de existências.

Assim, no que diz respeito aos destinatários registados, o que pode fazer-se é um controlo cruzado entre os registos do operador, relativos aos produtos recebidos e introduzidos no consumo e os e-DA e e-DIC processados, a contabilidade geral do mesmo, quando ela exista.

Esclarece-se ainda que, após o momento da receção pelos destinatários registados, os produtos se encontram libertos da ação fiscal, tal como também acontece nos EF aquando do processamento de e-DIC. Assim, não é atribuição da administração controlar o seu destino após esse momento.

## 6. AQUISIÇÃO DO ESTATUTO DE EXPEDIDOR REGISTADO

### BASE LEGAL

#### Artigo 31.º

O pedido de autorização do estatuto de expedidor registado deve ser apresentado pelo interessado junto da EAC, através da apresentação do formulário existente para o efeito, corretamente preenchido.

O formulário encontra-se disponível na Área Aduaneira do sítio da AT na Internet.

Considera-se EAC a alfândega em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do interessado.

A autorização está dependente da prestação de uma garantia, que cubra os riscos inerentes à circulação dos produtos em regime de suspensão, incluindo as operações que ocorram integralmente no território nacional.

Os produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, que provenham de um local de importação, após a sua introdução em livre prática, só podem ser expedidos desse local até ao seu destino final a coberto de documento administrativo eletrónico (e-DA) emitido por um expedidor registado.

A expedição de produtos sujeitos a IEC, de um local de importação situado em território nacional, em regime de suspensão do imposto, efetua-se obrigatoriamente para:

- a) **Um entreposto fiscal, situado quer em território nacional quer num outro Estado membro;**

**b) Um destinatário registado, situado num outro Estado membro;**

**c) Um destinatário isento (conforme previsto no n.º 1 do artigo 6.º do CIEC), situado num outro Estado membro;**

Os depositários autorizados que pretendam rececionar em entreposto fiscal produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, que provenham de um local de importação em território nacional, podem rececionar os produtos através de um expedidor registado ou, querendo, podem expedir eles próprios os produtos, sendo certo que terão sempre de o fazer com base no estatuto de expedidor registado e nunca com o estatuto de depositários autorizados. A aquisição do estatuto de expedidor registado por parte de um depositário autorizado, não impede a receção de produtos através de outros expedidores registados.

## 7. REVOGAÇÃO DAS AUTORIZAÇÕES

### BASE LEGAL

#### Artigo 33.º

No que concerne a este ponto é de salientar que a legislação comunitária não regulamenta esta matéria, tendo deixado para o direito interno de cada EM a sua regulação.

O n.º 1 artigo 33.º do CIEC prevê a revogação da autorização de constituição dos entrepostos fiscais, e das autorizações de concessão do estatuto de Destinatário Registado, Destinatário Registado Temporário e de Expedidor Registado, quer a pedido do titular, quer por decisão unilateral da administração.

Trata-se de uma norma de âmbito geral, inserida na parte geral do CIEC, e embora não faça referência expressa aos artigos 79.º e 80.º, os regimes especiais de Pequena Destilaria e Pequena Cervejeira, na medida em que obrigam à constituição de entreposto fiscal, estão abrangidos por esta disposição.

### 7.1. REVOGAÇÃO OFICIOSA

A revogação por iniciativa da administração prevista no n.º 2 do artigo 33.º do CIEC deve ser fundamentada. No entanto, as situações referidas nas alíneas a) a e), suscetíveis de constituir fundamento para a revogação unilateral, não são taxativas, pelo que a revogação pode ter por base outros fundamentos, para além dos aqui previstos.

Relativamente à revogação oficiosa com fundamento no não exercício da atividade que justifique a manutenção do estatuto, nos termos definidos no n.º 3 do artigo 33.º, devem as estâncias aduaneiras ter em conta que o período superior a 90 dias é um período indicativo, devendo ser admitido um período de não exercício de atividade superior (p.ex. superior a 180 dias) para determinados operadores, em função da natureza, da dimensão e da especificidade do seu negócio. Poderá ser esse o caso quando estão em causa produtos como os óleos lubrificantes, as parafinas, as ceras, os betumes, os asfaltos, etc.

Estando em causa um regime especial, a que já nos referimos, a revogação pode ter por fundamento o não cumprimento ou violação dos requisitos especiais exigidos para a concessão e manutenção do respetivo estatuto. Sendo estes requisitos taxativos e cumulativos, basta a violação de um deles para fundamentar a revogação do estatuto especial.

Sempre que um estatuto for revogado por decisão unilateral da AT, por se tratar de um ato administrativo em matéria tributária, está sujeito a fundamentação e notificação para audição prévia, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT).

### 7.2. FUNDAMENTAÇÃO E MEIOS DE DEFESA

A decisão deve ser fundamentada e conter a indicação dos meios de defesa, nos termos do artigo 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Da decisão de revogação cabe recurso hierárquico facultativo, previsto no artigo 66.º do CPPT, ou a interposição de ação administrativa especial junto do tribunal competente, nos termos do artigo 97.º n.º 1 alínea p) e n.º 2 do CPPT, conjugado com o artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos

(CPTA).

A notificação do ato de revogação, deve referir que dele pode ser interposto recurso hierárquico, no prazo de 30 dias, nos termos do artigo 66.º do CPPT, ou ação administrativa especial a deduzir no prazo de 3 meses, nos termos do n.º 1 do artigo 51.º e da alínea b) do n.º 2 do artigo 58.º do CPTA.

### 7.3. DESTINO A DAR AOS PRODUTOS EM EF

Quer num caso quer noutro, estando em causa a revogação de autorização de um entreposto fiscal, deve ser dado um prazo razoável para o operador dar um destino fiscal aos produtos ali existentes. Este prazo não está fixado legalmente, pelo que deve ser aferido tendo em conta uma análise casuística na qual devem ser considerados, designadamente, as características do operador e da atividade desenvolvida.

Trata-se, de um poder discricionário atribuído pelo n.º 1 do artigo 33.º do CIEC aos diretores das alfândegas.

## CAPÍTULO IV

# CIRCULAÇÃO EM REGIME DE SUSPENSÃO

## 1. INTRODUÇÃO

A circulação de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto, reflete a opção tomada a nível comunitário em termos de afetação do imposto, consubstanciada no princípio da cobrança no destino.

O regime legal de circulação dos produtos sujeitos a IEC em suspensão do imposto tem por base o disposto:

- Nos artigos 35.º a 46.º do CIEC;
- No Regulamento (CE) n.º 684/2009, da Comissão de 24 de julho de 2009, que aplica a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho de 16 de dezembro<sup>40</sup>, no que diz respeito aos processos informatizados para a circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto.

É de salientar que a circulação em regime de suspensão pode igualmente ser efetuada ao abrigo de um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo nos termos previstos e regulados no Código Aduaneiro da União, sendo que nestes casos não são aplicáveis as disposições legais atrás referidas.

## 2. REGIME GERAL

### 2.1. LOCAL ONDE SE INICIA UMA OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO EM REGIME DE SUSPENSÃO DO IMPOSTO

A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto inicia-se num entreposto fiscal<sup>41</sup> (EF), tendo por destino (n.º 1 do artigo 35.º do CIEC):

- Outro EF;
- Um destinatário registado;
- Um dos destinatários isentos previstos no n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, se os produtos forem expedidos de outro Estado membro (EM);
- A estância aduaneira de saída do território da União (no caso de produtos que se destinam a ser

<sup>40</sup>Transposta para a ordem interna nacional pelo Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21/06, que aprovou o CIEC

<sup>41</sup> Local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto – n.º 1 do artigo 24.º do CIEC

exportados).

A circulação de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto, efetua-se ainda, do local da sua importação por um expedidor registado, e na sequência da sua introdução em livre prática (n.º 2 do artigo 35.º do CIEC), para:

- Um EF;
- Um destinatário registado, se os produtos forem expedidos do EM de importação;
- Um dos destinatários isentos previstos no n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, se os produtos forem expedidos do EM de importação.

## 2.2. OPERADORES ENVOLVIDOS

As operações de circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, são efetuadas envolvendo os seguintes operadores:

### 2.2.1. Expedição

a) Depositário autorizado (titular do E.F.) – pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num EF, produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto (n.º 1 do artigo 22.º do CIEC);

b) Expedidor registado pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a expedir produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto, do local da sua importação e na sequência da introdução em livre prática nos termos do artigo 201.º do CAU (n.º 1 do artigo 31.º do CIEC);

### 2.2.2. Receção

a) **Depositário autorizado, caso os produtos se destinem a um entreposto fiscal;**

b) **Destinatário registado pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão e nas condições estabelecidas no CIEC, a receber, não podendo deter nem expedir, produtos sujeitos a IEC que circulem em regime de suspensão do imposto (n.º 1 do artigo 28.º do CIEC);**

c) **Destinatário registado temporário pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, nas condições estabelecidas no CIEC, a receber ocasionalmente em regime de suspensão do imposto produtos sujeitos a IEC, não podendo deter nem expedir os referidos produtos em regime de suspensão** <sup>42</sup>.

d) **Destinatários isentos previstos no n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, no caso de produtos expedidos de outro EM sempre que se destinem:**

- A ser utilizados no âmbito de relações diplomáticas ou consulares;
- A organismos internacionais reconhecidos como tal pelo Estado Português, bem como aos membros desses organismos, dentro dos limites e nas condições fixadas pelas convenções internacionais que criam esses organismos ou pelos acordos de sede;
- Às forças de qualquer Estado membro da NATO para uso dessas forças ou dos civis que as acompanhem ou para o abastecimento das suas messes ou cantinas, com exclusão das Forças Armadas nacionais;
- A ser consumidos no âmbito de um acordo concluído com países terceiros ou com organismos internacionais, desde que esse acordo seja admitido ou autorizado em matéria de isenção do imposto

<sup>42</sup> Contrariamente ao que se verificava no anterior CIEC, os destinatários autorizados podem receber em território nacional produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, expedidos por depositários autorizados nacionais.

sobre o valor acrescentado.

### 2.3. CASOS ESPECIAIS: GRUPAGENS E ENTREGA DIRETA

São permitidas operações de circulação no território nacional, em regime de suspensão do imposto, sempre que:

- Envolvam a contentorização ou mudança do meio de transporte, desde que se realizem em armazéns de exportação, devidamente autorizados pela EAC, no caso das grupagens.

O depositário autorizado nacional designe como local de entrega de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto a si destinados, um local de entrega direta.

## 3. FORMALIDADES NA CIRCULAÇÃO

### 3.1. DESTINOS NA EXPEDIÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 35.º do CIEC

Os produtos sujeitos a IEC podem circular em regime de suspensão:

#### a) De um entreposto fiscal para:

- Outro entreposto fiscal;
- Um destinatário registado;
- Um destinatário registado temporário (com Autorização Temporária IEC);
- Um destinatário isento, desde que situado noutra EM<sup>43</sup>;
- A estância aduaneira de saída do território da União (Exportação);
- Um local de entrega designado pelo depositário autorizado e situado em território nacional (entrega direta);
- Um destinatário desconhecido, nos termos do n.º 2 do artigo 39.º do CIEC (Destino incerto – só aplicável a produtos sujeitos a ISP).

#### b) De um local de importação, por um expedidor registado, para:

- Um entreposto fiscal, situado quer em território nacional quer noutra Estado membro;
- Um destinatário registado situado noutra Estado membro;
- Um destinatário isento, desde que situado noutra Estado membro<sup>44</sup>.

### 3.2. OBRIGAÇÃO DECLARATIVA NA EXPEDIÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 36.º do CIEC

A circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, é efetuada a coberto de um e-DA<sup>45</sup>. Esta obrigação abrange os seguintes produtos<sup>46</sup>:

<sup>43</sup>O n.º 1 do artigo 6.º do CIEC prevê os seguintes destinos isentos:

- Utilização no âmbito das relações diplomáticas ou consulares;
- Organismos internacionais reconhecidos como tal pelo Estado Português, bem como aos membros desses organismos, dentro dos limites e nas condições fixadas pelas convenções internacionais que criam esses organismos ou pelos acordos de sede;
- Forças de qualquer Estado Parte no Tratado do Atlântico Norte para uso dessas forças ou dos civis que as acompanhem ou para o abastecimento das suas messes ou cantinas, com exclusão das forças armadas nacionais;
- Consumo no âmbito de um acordo concluído com países terceiros ou com organismos internacionais, desde que esse acordo seja admitido ou autorizado em matéria de isenção do imposto sobre o valor acrescentado

<sup>44</sup>Vide nota anterior.

<sup>45</sup>Documento administrativo eletrónico que titula a circulação de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto.

<sup>46</sup>Exceto os casos especiais previstos no ponto 3.3. do presente capítulo.

- Álcool e as bebidas espirituosas
- Cerveja
- Produtos intermédios
- Vinho
- Produtos petrolíferos e energéticos
- Tabaco manufacturado

O e-DA deve ser apresentado no sistema SIC-EU por iniciativa do depositário autorizado ou do expedidor registado, incluindo os representantes nomeados e autorizados para o efeito, à ordem e por conta daqueles.

Para o efeito, o interessado pode:

- Preencher o e-DA na Webform (formulário Internet) <sup>47</sup> criada para o efeito no sistema SIC-EU;
- Utilizar um ficheiro XML, o qual pode ser compactado em formato ZIP;
- Utilizar os serviços do Webservice, nos termos a protocolar entre o operador económico e a AT.

Após o preenchimento, validação e submissão do e-DA, o sistema SIC-EU atribui ao documento o código de referência administrativo (ARC) <sup>48</sup> respetivo e comunica-o ao expedidor.

Com a atribuição do ARC, o expedidor pode dar início à correspondente operação de circulação <sup>49</sup>. Considera-se que esta se inicia na data e hora inscritas no e-DA, nos termos do n.º 2 do artigo 37.º do CIEC.

A circulação deve ser acompanhada pela versão impressa do e-DA ou por qualquer outro documento comercial que mencione, de forma claramente identificável, o ARC, através das seguintes modalidades:

- 1) Identificação expressa do ARC no documento comercial, ou
- 2) Vinheta autocolante com o ARC impresso, devidamente aposta no documento comercial ou na versão impressa do e-DA. Os operadores económicos podem adquirir, nas respetivas EAC, folhas com 6 vinhetas autocolantes. O ARC é impresso na vinheta, através da funcionalidade vinhetas autocolantes do sistema SIC-EU, devendo ser colada no documento comercial ou na versão impressa do e-DA.

### 3.3. CASOS ESPECIAIS

#### a) Vinhos

Estão dispensados da obrigação de emissão do e-DA na circulação em regime de suspensão do imposto, os vinhos produzidos pelos pequenos produtores previstos no n.º 1 do artigo 81.º do CIEC.

Os pequenos produtores de vinho que efetuem, em nome próprio, operações com destino a outro EM, devem cumprir as condições estabelecidas no Regulamento (CE) n.º 436/2009 da Comissão, de 26 de maio de 2009, nomeadamente no que respeita ao registo de saída e ao documento de acompanhamento, e enviar uma cópia deste à EAC.

#### b) Circulação de bebidas alcoólicas entre espaços fiscais do território nacional

##### BASE LEGAL:

##### Artigo 85.º do CIEC

O álcool e as bebidas alcoólicas devem circular entre o Continente e as Regiões Autónomas dos Açores (RAA) e da Madeira (RAM), e vice-versa, e entre as Regiões Autónomas, de acordo com as regras estabelecidas no artigo 85.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC):

<sup>47</sup> Recomenda-se que os interessados instalem localmente o formulário, e o preencham em modo off-line, designadamente, para efeitos de plano de contingência, referido no ponto 5 do presente Capítulo

<sup>48</sup> O ARC (Administrative Reference Code) consiste num código que é atribuído pelo sistema eletrónico de cada vez que se cria um e-DA, e é composto por 21 dígitos alfanuméricos que identificam o registo único do e-DA, permitindo assim ao sistema SIC-EU a sua exibição sempre que tal se revele necessário. Este código é inscrito automaticamente no e-DA

<sup>49</sup> Salvo no caso de exportação, nos termos do ponto 3.9 do presente capítulo

Artigo 85.º, n.º 1, al. b): Estabelece o regime regra, segundo o qual a circulação dos produtos se deve efetuar em regime de suspensão do imposto.

Neste caso, os produtos circulam a coberto do e-DA, nos termos do artigo 36.º do CIEC, processado pelo expedidor, detentor do estatuto de depositário autorizado ou expedidor registado, devendo ser prestada garantia nos termos do artigo 55.º ou 57.º do CIEC.

O destinatário dos produtos deve ser detentor de um estatuto IEC, que lhe permita rececionar os produtos em regime de suspensão do imposto e cumprir as formalidades inerentes ao estatuto de que usufrua, ou seja: Depositário Autorizado; Destinatário Registado; ou Destinatário Registado Temporário, previstos, respetivamente, nos artigos 22.º, 28.º e 30.º do CIEC.

**Alínea c):** Exceção à regra geral estabelecida na alínea b) – É admitida a circulação, com destino a outro espaço fiscal do território nacional, de produtos já introduzidos no consumo, quando estiverem em causa:

- Produtos tributados à taxa zero (vinhos tranquilos e outras bebidas tranquilas fermentadas);
- Produtos regionais dos Açores, previstos no artigo 77.º do CIEC.

A circulação destes produtos, após a introdução no consumo, entre espaços fiscais diferenciados do território nacional, pode efetuar-se, em alternativa ao documento de acompanhamento simplificado (DAS), a coberto de documentos de transporte apropriados, designadamente fatura, guia de remessa ou documentos equivalentes.

Alínea d): Admite que outros produtos, para além dos indicados na alínea c), possam circular depois de introduzidos no consumo (ou seja, produtos sujeitos a taxa positiva), mediante pedido do interessado fundamentado em razões de interesse económico, devidamente justificadas, e mediante autorização prévia dos diretores das alfândegas com jurisdição nos locais de partida e de chegada da operação de circulação.

Nestes casos, são aplicáveis os procedimentos previstos no artigo 60.º do CIEC.

Os sujeitos passivos que, na sequência das operações previstas nas alíneas b) e c) do artigo 85.º, procedam a nova introdução no consumo e ao pagamento do imposto devido podem beneficiar de reembolso, nos termos e condições prescritas no artigo 17.º.

### **c) Produtos petrolíferos e energéticos**

Apenas estão sujeitos à obrigação de circular com e-DA os produtos petrolíferos e energéticos identificados e nas condições previstas no artigo 100.º do CIEC.

Contudo, a circulação desses produtos através de oleoduto, em regime de suspensão, incluindo a importação e a exportação, está dispensada da obrigação de emissão do e-DA.

Consequentemente, quando na importação o produto seja movimentado por oleoduto diretamente do navio para o entreposto fiscal, não se aplica o requisito do estatuto de expedidor registado.

No caso de exportação e regimes equiparados a exportação, cuja declaração aduaneira seja processada por meios eletrónicos, a dispensa acima mencionada apenas será efetivada quando o STADA – Exportação estiver em condições de proceder às necessárias validações.

### **d) Destinatários**

**Destinatário Registado**

Na expedição com destino a um destinatário registado ou a um destinatário registado temporário é sempre necessária a correta identificação do local de entrega.

**Destinatários isentos**

Os destinatários abrangidos pelas isenções previstas nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC só estão autorizados a receber, em regime de suspensão do imposto, produtos expedidos por um depositário autorizado ou expedidor registado situados noutro Estado membro, e desde que a coberto

de um e-DA.

Em virtude destes destinatários não se encontrarem registados na base de dados Operadores e Entrepósitos Fiscais (Sistema GIS), o e-DA deve, expressamente, mencionar o destinatário que beneficia da isenção, o local de entrega, bem como o certificado de isenção, previsto no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho de 15 de março de 2011 ou, no caso da NATO, do formulário 302 da NATO, emitidos para o efeito.

### 3.4. INCIDENTES

#### BASE LEGAL:

#### Artigos 38.º e 39.º do CIEC

Não havendo a possibilidade de retificação de um e-DA submetido (ARC já atribuído), este só pode ser anulado.

Para efeitos da anulação de um e-DA existem dois momentos diferentes, cada um com um interveniente próprio. Assim:

#### 3.4.1. Antes da data de início da expedição (retificação ou anulação)

Até ao momento indicado para início da operação de circulação, o expedidor pode proceder à anulação do e-DA no sistema SIC-EU.

Caso pretenda alterar os dados relativos à operação de circulação em causa, o expedidor deve proceder à emissão de um novo e-DA. Para este efeito, recupera o ficheiro informatizado referente à expedição anulada, efetua as necessárias correções e submete novamente o documento, com vista à atribuição de um novo ARC.

Por conseguinte, a retificação do e-DA implica sempre a anulação do e-DA original e a emissão de um novo e-DA devidamente corrigido.

#### 3.4.2. Após a data de início da expedição

Após a data indicada para o início da expedição, o e-DA já não pode ser anulado pelo expedidor. Note-se que a anulação do e-DA no decurso da expedição colocaria os produtos em causa em situação irregular, sem qualquer comprovativo da sua situação fiscal.

Importa distinguir dois momentos:

##### a) Antes da saída física dos produtos do entreposto fiscal

Não obstante a data e hora de início de expedição inscritas no e-DA já terem ocorrido, os produtos ainda permanecem fisicamente no entreposto fiscal. Neste caso, o expedidor pode efetuar:

##### 1) A alteração do destino

##### Mediante o retorno dos produtos:

Para o efeito, o expedidor deve efetuar a alteração de destino no e-DA, através do sistema SIC-EU, indicando, como novo destino, o seu entreposto fiscal. Com a emissão do correspondente RoR<sup>50</sup>, considera-se terminada a operação de circulação. Seguidamente, o expedidor pode emitir um novo e-DA.

##### Através da alteração do destinatário:

Neste caso, o expedidor deve efetuar a alteração de destino no e-DA, através do sistema SIC-EU, sendo admitida qualquer das situações previstas no n.º 1 do artigo 35.º do CIEC, com exceção dos destinos isentos mencionados no n.º 1 do artigo 6.º do CIEC.

É obrigatório o preenchimento das casas relativas ao novo destinatário, conforme as regras e condições

<sup>50</sup> O RoR (Report of Receipt) é uma mensagem eletrónica complementar e integrante do e-DA, através da qual se processa o seu apuramento

aplicáveis ao tipo de destino selecionado.

É admitida a alteração da fatura e a respetiva data, a eventual adequação do tempo de viagem à nova expedição, sendo igualmente possível identificar um novo responsável pela operação de transporte, bem como novo transportador e meios de transporte.

Todavia, são inalteráveis os dados relativos aos produtos sujeitos a IEC, inscritos na adição do e-DA.

## 2) O pedido de anulação do e-DA

O expedidor deve contactar, de imediato, a EAC, solicitando a interrupção da operação de circulação, através da anulação do e-DA no sistema SIC-EU Intra. Seguidamente, o expedidor pode emitir novo e-DA com os dados corretos relativos à expedição. Para este efeito, pode recuperar o ficheiro informatizado referente à expedição anulada, efetua as necessárias correções e submete o documento, com vista à atribuição de um novo ARC.

### b) Após a saída física dos produtos do entreposto fiscal

No decurso da operação de circulação, o expedidor não pode modificar os dados constantes do e-DA, salvo a alteração de destino, a efetuar nos termos descritos no ponto anterior.

Assim, por exemplo, se no decurso de uma expedição, o expedidor for informado pelo destinatário de que já não pretende receber os produtos, deve de imediato providenciar pela alteração de destino, que inclui o eventual retorno dos produtos ao entreposto fiscal de partida.

A possibilidade de devolução ou retorno dos produtos é exclusivamente aplicável às situações em que o expedidor é um depositário autorizado, porque apenas este estatuto permite a armazenagem em regime de suspensão do imposto.

Note-se que o destinatário, para além de poder recusar a totalidade ou parte dos produtos sujeitos a IEC e/ou declarar produtos em falta ou em excesso, pode ainda declarar no RoR a receção em local diverso do indicado no e-DA.

Saliente-se que os procedimentos descritos apenas são válidos para o depositário autorizado expedidor, dado que ao expedidor registado está vedada a possibilidade de proceder a qualquer alteração de destino no decurso do movimento de circulação.

Nas restantes situações, como por exemplo, caso fortuito ou de força maior, bem como erros na identificação dos produtos no e-DA, o expedidor deve, de imediato, contactar a sua EAC.

## 3.5. DESTINO INCERTO

### BASE LEGAL:

#### Artigo 39.º do CIEC

No caso da circulação de produtos petrolíferos e energéticos, transportados por via marítima ou via navegável interior, para um destinatário desconhecido no momento da apresentação do e-DA, é permitido ao expedidor iniciar o movimento sem preencher os dados respeitantes ao destinatário final dos produtos, nos termos do n.º 2 do artigo 39.º do CIEC.

Antes de efetuar o preenchimento incompleto do e-DA, o expedidor deve estar autorizado para o efeito pela EAC.

Logo que tenha conhecimento do destinatário final dos produtos, e o mais tardar até ao termo da circulação, o expedidor deve completar o preenchimento do e-DA.

### 3.6. FORMALIDADES NA RECEÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 43.º do CIEC

##### 3.6.1. Regras gerais

No momento da receção dos produtos ou, o mais tardar, no prazo de cinco dias úteis a contar da mesma, o destinatário deve enviar, através do Sistema SIC-EU, o RoR correspondente.

O expedidor é informado, através de correio eletrónico, de que foi emitido o RoR pelo destinatário. Após receber o aviso, o expedidor deve consultar os detalhes do RoR no sistema SIC-EU.

No momento da emissão do RoR, o destinatário:

- a) **Declara no RoR a receção em local diverso do indicado no e-DA**
- b) **Declara a correta receção dos produtos sujeitos a IEC, caso em que se considera terminada a operação de circulação em regime de suspensão do imposto, ou**
- c) **Recusa a totalidade ou parte dos produtos sujeitos a IEC**

A recusa total ou parcial dos produtos pelo destinatário, implica a não assunção, por parte deste, da inerente responsabilidade fiscal.

Nestes casos, o expedidor deve atribuir um novo destino aos produtos, indicando um novo destinatário ou procedendo ao retorno para o seu entreposto fiscal.

No caso de recusa parcial, o SIC-EU atualiza automaticamente as quantidades constantes do e-DA pelo valor dos produtos recusados;

e/ou

- d) **Declara produtos em falta ou em excesso**

O RoR regista produtos em falta/excesso.

Neste caso, também se considera terminada a operação de circulação em regime de suspensão do imposto.

Tratando-se de perdas na circulação, a EAC deve aplicar as regras constantes dos artigos 49.º ou 51.º do CIEC, consoante se trate de perdas tributáveis ou não, sem prejuízo do procedimento por infração tributária aplicável.

e/ou

- e) **Declara produtos que não constam do e-DA**

Neste caso, foi entregue mercadoria não declarada no e-DA (produtos diferentes dos que nele constam).

Como primeiro passo, o destinatário deve imediatamente informar a sua EAC desse facto.

Seguidamente deve ser adotado um dos seguintes procedimentos:

- Caso pretenda aceitar os produtos não declarados, o destinatário deve abrir uma nova adição no e-DA, procedendo à declaração desses produtos;
- Caso pretenda recusar os produtos não declarados, deve informar a sua EAC desse facto, a qual deverá encontrar uma solução no âmbito dos instrumentos de cooperação administrativa.

##### 3.6.2. Casos especiais

Destinatários isentos: Sempre que os produtos sejam rececionados por destinatários que beneficiem das isenções previstas nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, o RoR é enviado pela EAC com jurisdição no local de receção.

**Exportação:** No caso de uma exportação, deve ser enviado o relatório de exportação ou a certificação de saída, emitidos, respetivamente, pela estância aduaneira de exportação ou pela estância aduaneira de saída, de acordo com a legislação aduaneira aplicável.

A operação de circulação considera-se apurada pelo relatório de receção ou, tratando-se de uma exportação, pelo relatório de exportação ou pela certificação de saída.

### 3.7. CIRCULAÇÃO COM DESTINO A UM LOCAL DE ENTREGA DIRETA

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 35.º, n.º 4, do CIEC

Nos termos do n.º 4 do artigo 35.º do CIEC, o depositário autorizado pode designar um local ou locais de entrega direta dos produtos sujeitos a IEC, que circulem em regime de suspensão do imposto, para a receção efetiva desses produtos, sendo que nesta situação tem de proceder à sua imediata introdução no consumo.

Por local de entrega direta entende-se qualquer local, previamente comunicado à EAC, distinto do seu entreposto fiscal, onde o depositário autorizado rececione produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto.

#### Procedimentos

Os depositários autorizados que pretendam rececionar os produtos num local ou locais de entrega direta devem proceder à prévia comunicação junto da sua EAC, identificando inequivocamente o local ou locais em causa.

Sempre que o local de entrega direta se encontre na área de jurisdição de outra estância aduaneira, esta deve ser imediatamente informada do local em causa, pela EAC do depositário autorizado, através de correio eletrónico.

Sempre que a EAC do depositário autorizado tenha conhecimento do início de uma operação de circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, destinada a um local de entrega direta situado na área de jurisdição de outra estância aduaneira, deve informar esta estância, através de correio eletrónico, para efeitos, nomeadamente, da realização dos controlos tidos por convenientes.

Os e-DA com destino a locais de entrega direta devem ser periodicamente controlados, quer pela EAC do depositário autorizado destinatário, quer pela EAC com jurisdição na área dos locais em causa, recorrendo para o efeito aos sistemas SIC-EU Intra ou SSA (quando estiver implementado).

A DIC deve ser formalizada pelo depositário autorizado até ao final do dia útil seguinte ao da receção dos produtos no local de entrega direta, nos termos do n.º 3 do artigo 10.º conjugado com a alínea d) do n.º 2 do artigo 9.º do CIEC. Para o efeito, o depositário autorizado deve indicar o código \*EDIR no campo 13 (Documentos/Referências), ficando dispensado de identificar o entreposto fiscal.

### 3.8. IMPORTAÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 7.º, n.º 3, do CIEC

Na sequência de uma importação, só é aplicável o regime específico dos impostos especiais de consumo no momento em que os produtos deixem de estar sujeitos a um procedimento ou a um regime aduaneiro suspensivo, nos termos do n.º 3 do artigo 7.º do CIEC.

São admitidas as seguintes situações:

#### a) Introdução em livre prática e consumo

À introdução em livre prática e consumo de produtos sujeitos a IEC, na sequência da importação, são aplicáveis as formalidades estabelecidas pelas disposições aduaneiras comunitárias para a entrada de produtos no território aduaneiro da União.

A formalização da introdução no consumo efetua-se através da declaração aduaneira, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 10.º do CIEC.

Para os produtos sujeitos a IEC que não se encontram sujeitos a e-DA, a circulação depende da sua prévia introdução em livre prática e consumo.

## **b) Expedição em regime de suspensão do imposto**

### **1) Regras aplicáveis ao expedidor registado**

Os produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto que provenham de um local de importação, após a sua introdução em livre prática, só podem ser expedidos desse local até ao seu destino final a coberto do respetivo e-DA, emitido por um expedidor registado para:

- Um entreposto fiscal, situado quer em território nacional quer num outro Estado membro;
- Um destinatário registado, situado num outro Estado membro;
- Um destinatário que beneficie das isenções previstas nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, situado num outro Estado membro.

Os depositários autorizados que pretendam rececionar, em entreposto fiscal, produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, provenientes de um local de importação em território nacional, devem fazê-lo através de um expedidor registado.

Em alternativa, podem os depositários autorizados adquirir cumulativamente esse estatuto.

É também permitido, em se tratando de um grupo empresarial, que uma ou mais das empresas constituintes adquira o estatuto de expedidor registado, com o único objetivo de proceder às expedições destinadas a outras empresas desse grupo, ou mesmo fora dele, em regime de prestação de serviços.

A aquisição do estatuto de expedidor registado por parte de um depositário autorizado não impede a receção de produtos através de outros expedidores registados.

### **2) Procedimentos na expedição a partir de um local de importação**

A expedição a partir de um local de importação situado no território nacional efetua-se a coberto de um e-DA.

Para o efeito, o expedidor registado deve, previamente, submeter a declaração aduaneira de importação na respetiva estância aduaneira.

Após a aceitação da declaração aduaneira pela EAC, o expedidor registado deve proceder à criação de um e-DA no sistema SIC-EU, indicando como origem a importação, fazendo referência ao número de ordem da declaração ou declarações aduaneiras (neste caso, se o e-DA respeitar a produtos constantes de várias declarações).

De salientar que o e-DA apenas aceita produtos cujas categorias/subcategorias correspondam às da autorização do expedidor registado. Não sendo o caso, este deve solicitar autorização para as novas categorias/subcategorias, ou optar pela imediata introdução no consumo dos produtos em causa.

Na expedição realizada a partir de um local de importação, o processamento do e-DA não se efetua da mesma forma que um e-DA de expedição a partir de um entreposto fiscal, uma vez que, depois de validado, o sistema SIC-EU só atribui o correspondente ARC após a autorização de saída pela EAC (estância de importação). Até este momento a identificação do e-DA faz-se pelo número de referência local (LRN) indicado pelo Expedidor Autorizado.

Após a autorização de saída dos produtos, a EAC deve confrontar os dados da declaração de importação com o projeto de e-DA, acedendo, para o efeito, ao sistema SIC-EU Intra (opção "Importação/Validação de Operações de Importação") no sentido de:

Aprovar o e-DA, operação que o sujeita a nova validação e, se conforme com a declaração de importação, permite a atribuição do respetivo ARC. O expedidor pode então dar início à operação de circulação dos produtos até ao seu destino, ou

Rejeitar o e-DA, caso este não esteja em conformidade com a declaração de importação. O expedidor deve então processar outro e-DA, devidamente retificado.

Em qualquer dos casos, a EAC deve informar o expedidor, por correio eletrónico, de que:

O e-DA foi validado, e o respetivo ARC atribuído, habilitando-o a iniciar a operação de circulação dos produtos, em regime de suspensão do imposto, do local de importação até ao seu destino,

ou

Foram detetadas discrepâncias no projeto de e-DA que impedem a sua validação definitiva.

De notar ainda, que o expedidor registado se encontra sujeito às demais obrigações que impendem sobre o depositário autorizado expedidor, nomeadamente assegurar que a circulação dos produtos seja acompanhada pela versão impressa do e-DA ou por qualquer outro documento comercial que mencione, de forma claramente identificável, o ARC, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º do CIEC.

### 3) Formalidades na receção de um e-DA proveniente de um local de importação

Após a chegada e descarga dos produtos no local de receção, o destinatário terá que cumprir os procedimentos relativos à receção, que se encontram previstos no artigo 43.º do CIEC e no ponto 3.6. do presente Capítulo.

## 3.9. EXPORTAÇÃO

### 3.9.1. Procedimentos relativos à circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, com destino à exportação

#### a) Disposições gerais

A declaração aduaneira de exportação e o e-DA são obrigatoriamente processados junto da estância aduaneira de controlo do entreposto fiscal. Assim, a estância aduaneira de controlo (EAC) é simultaneamente estância aduaneira de exportação (EAE).

Note-se que, ao contrário dos procedimentos anteriormente em vigor, é sempre necessário processar um e-DA de exportação, mesmo quando a EAE é, também, estância aduaneira de saída (EAS) do TAC.

A operação de circulação dos produtos até à estância de saída do TAC efetua-se de acordo com os procedimentos aduaneiros aplicáveis à exportação. Todavia, o correspondente documento de acompanhamento de exportação (DAE) deve fazer referência ao(s) ARC do(s) e-DA.

Por não existir qualquer disposição legal que estabeleça a obrigação de enviar o DAE juntamente com os produtos, o expedidor deve assegurar que na operação de circulação os produtos sejam sempre acompanhados de um documento que contenha o ARC do e-DA. Salienta-se, no entanto, que esse documento poderá ser o DAE, devendo, para esse efeito, o expedidor assegurar que o DAE circula juntamente com os produtos.

A EAS controla, de acordo com os procedimentos aduaneiros, a saída efetiva dos produtos do TAC, confrontando-os com a declaração aduaneira de exportação. Os resultados apurados são comunicados pela EAS à EAE/EAC, competindo a esta, enquanto estância aduaneira de controlo, apurar o e-DA<sup>51</sup>.

#### b) Procedimentos a adotar

Os operadores económicos nacionais que pretendam realizar operações de circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, que tenham como destino a exportação, devem processar o e-DA através do sistema SIC-EU. Após a validação e atribuição do respetivo ARC, o e-DA permanece no estado "aceite para exportação", a aguardar os procedimentos aduaneiros no âmbito do STADA – Exportação. Isto significa que, para efeitos de exportação, a atribuição do ARC não autoriza o operador económico a dar início à operação de circulação dos produtos, no momento declarado no e-DA<sup>52</sup>.

Após o processamento da declaração aduaneira de exportação pelo STADA – Exportação, a EAE concede a autorização de saída, sendo automaticamente informado deste facto o sistema SIC-EU<sup>53</sup>.

<sup>51</sup> Para efeitos de aplicação dos procedimentos aduaneiros, remete-se para o "Manual de Preenchimento das Declarações Eletrónicas de Exportação", o qual integra os procedimentos aplicáveis ao STADA - Exportação quando se trate de produtos sujeitos a IEC, pelo que se recomenda a sua consulta

<sup>52</sup> Tratando-se de um procedimento aduaneiro, compete a este sistema a libertação dos produtos, ou seja, só com a autorização de saída emitida na declaração aduaneira de exportação é que os produtos podem iniciar o movimento de circulação

<sup>53</sup> Enquanto não estiver implementado o mecanismo de comunicação automática entre o SIC-EU e o STADA – Exportação, ou não estando este

Assim que seja dada autorização de saída, o estado do e-DA é alterado de "aceite para exportação" para "em exportação", ficando a aguardar confirmação da saída efetiva do TAC, sendo esta processada pelo STADA – Exportação, seja na sequência de uma mensagem de confirmação de saída da EAS ou da aceitação de provas alternativas.

Cada e-DA apenas pode fazer referência a uma declaração aduaneira de exportação não podendo, consequentemente, o mesmo ARC ser invocado em mais de que uma declaração aduaneira de exportação. Contudo, uma declaração aduaneira de exportação pode fazer referência a mais que um e-DA sendo que cada e-DA ou cada adição do(s) e-DA apenas pode(m) ser invocado(s) numa adição da declaração aduaneira de exportação.

Se numa ou mais adições da declaração aduaneira de exportação os dados se revelarem incoerentes, o STADA – Exportação envia uma mensagem de erro ao declarante, indicando as inconsistências entre os dados daquela declaração e os do e-DA <sup>54</sup>. Cabe aos responsáveis pela declaração aduaneira e pelo e-DA verificarem a causa do erro ou inconsistência, procedendo à respetiva correção, nos termos seguintes:

- Se a incoerência resultar do preenchimento incorreto da declaração aduaneira de exportação, o declarante deve apresentá-la novamente, expurgada dos elementos incorretos;
- Se a incoerência resultar do preenchimento incorreto do e-DA, o operador económico deve proceder à sua anulação, emitindo um novo e-DA devidamente corrigido, e efetuar um pedido de retificação da declaração aduaneira de exportação.

No caso de validação, a declaração aduaneira de exportação é aceite e o respetivo número comunicado ao sistema SIC-EU, o que impede que o ARC do e-DA em causa possa ser invocado noutra declaração aduaneira de exportação.

Havendo necessidade de retificar a declaração aduaneira de exportação (por iniciativa do declarante ou na sequência de um ato de controlo das autoridades aduaneiras), relativamente a dados previamente objeto de confrontação entre os sistemas, o STADA Exportação efetua as retificações apenas se o pedido ou a proposta de retificação <sup>55</sup> contiver a indicação do novo e-DA e do correspondente ARC.

Havendo correspondência entre a declaração aduaneira de exportação e o e-DA, a EAE/EAC concede a autorização de saída, e promove a alteração do estado do e-DA de "aceite para exportação" para "em exportação". A partir deste momento, o expedidor pode dar início à operação de circulação dos produtos até à EAS.

Após o controlo de saída efetuado pela EAS, e da comunicação do mesmo à EAE/EAC, será dada a certificação de saída, sendo esta comunicada ao Sistema SIC-EU pelo STADA – Exportação.

Se os resultados da certificação de saída não registarem quaisquer quebras ou excessos, o e-DA deve ser apurado pela EAE/EAC, no sistema SIC-EU Intra, através da emissão do correspondente RoR com a indicação de "Remessa aceite e satisfatória".

A anulação da declaração aduaneira de exportação (antes ou após a concessão da autorização de saída pela EAE) apenas é possível desde que os produtos ainda se encontrem no TAC. Esta anulação é comunicada pelo STADA ao Sistema SIC-EU.

Neste caso, o operador económico que processou o e-DA deve optar por um dos seguintes procedimentos:

Efetuar uma alteração de destino (podendo a mesma configurar um retorno dos produtos ao entreposto fiscal de expedição),

ou

Solicitar à EAC a interrupção manual do movimento.

acessível, a EAE/EAC deve recorrer a procedimentos manuais.

No caso de intervenção manual ou de o STADA – Exportação se encontrar em plano de contingência, a EAE/EAC deve proceder à alteração do estado do e-DA através da opção "Exportação/Aprovação da operação de Exportação", do sistema SIC-EU Intra

<sup>54</sup> Esta validação apenas será efetuada quando estiver implementado o mecanismo de comunicação automática entre o SIC-EU e o STADA – Exportação

<sup>55</sup> A retificação do DAU é permitida através de pedido efetuado pelo declarante ou na sequência da proposta de retificação feita pelas autoridades aduaneiras na sequência de um ato de controlo. A necessidade de ser processado um novo e-DA e indicado o ARC respetivo na mensagem do declarante para o STADA – Exportação resulta do facto do Sistema SIC-EU não permitir a retificação do e-DA após a atribuição do respetivo ARC. Deste modo, torna-se indispensável a emissão de um novo e-DA em conformidade com a retificação que se pretende efetuar na declaração aduaneira de exportação (através do referido pedido ou proposta de retificação).

### 3.9.2. Regras especiais

#### a) Movimentos Não ECS

O ARC deve ser obrigatoriamente indicado nas declarações aduaneiras de exportação, mesmo quando a EAE/EAC coincida com a EAS, exceto quando a declaração de exportação envolva uma reexportação após a aplicação de um regime aduaneiro suspensivo.

Todos os movimentos no âmbito da exportação de produtos sujeitos a IEC devem estar abrangidos pelo ECS, exceto os seguintes que são considerados "Movimentos NãoECS":

- 1) Os movimentos com destino a Territórios Não Fiscais da União <sup>56</sup> em que conste, para além da indicação obrigatória do ARC do e-DA, o código relativo ao T2F;
- 2) Os movimentos com destino a Andorra, em que conste, para além da indicação obrigatória do ARC do e-DA, o código relativo ao T2.

Em ambos os casos, a sujeição dos produtos ao regime de trânsito põe termo ao regime de exportação e, consequentemente, ao regime de circulação dos produtos sujeitos a IEC.

#### b) Exportação de um granel

Tratando-se de uma exportação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, que consista de um ou mais granéis, aplicam-se as regras a seguir indicadas:

- a) No e-DA, as quantidades do granel, por não serem ainda conhecidas, devem ser iguais às da fatura, sendo declaradas de uma forma majorada, ou seja, deve sempre declarar-se na respetiva adição a quantidade máxima que se admite poder vir a ser carregada (evita-se assim a anulação do e-DA por diferenças verificadas após o carregamento);
- b) Aquando do apuramento no SIC-EU, após a certificação de saída dos produtos do TAC, a EAE/EAC deve confrontar as quantidades declaradas no e-DA com a informação constante na respetiva declaração aduaneira de exportação relativa à certificação de saída, a fim de apurar perdas.

Caso resulte da referida confrontação perdas em relação às quantidades declaradas no e-DA, as mesmas podem recair numa das seguintes situações:

- Tratando-se de perdas devidas, unicamente, a ajustes que corrigem a majoração efetuada aquando do preenchimento do e-DA ou seja, perdas não tributáveis;
- O tratamento das perdas deverá passar somente pela sua regularização administrativa, não podendo ser relevante para o efeito de apuramento de perdas tributáveis.

**Exemplo:** na emissão do e-DA e na declaração aduaneira de exportação (simplificada ou incompleta) foi declarado um carregamento de um granel de 1000 litros (majorado).

Posteriormente, na declaração complementar é solicitada a revisão dessa quantidade para 900 litros.

A EAE/EAC, em sede de certificação de saída da declaração aduaneira de exportação, certifica a saída de 900 litros.

Tratando-se de perdas efetivamente ocorridas durante a circulação dos produtos, ou seja, perdas tributáveis:

- O tratamento das perdas deve ser o que se encontra previsto nos artigos 49.º a 51.º do CIEC.

**Exemplo:** na emissão do e-DA e na declaração aduaneira de exportação (simplificada ou incompleta) foi declarado um carregamento de um granel de 1000 litros (majorado).

Posteriormente, na declaração complementar é confirmada essa quantidade de 1000 litros.

A EAE/EAC, em sede de certificação de saída da declaração aduaneira de exportação, certifica a saída de 900 litros.

<sup>56</sup> Vide quadro referente ao âmbito de aplicação territorial, constante do presente Manual.

Tratando-se de perdas devidas a ajustes que corrigem a majoração efetuada aquando do preenchimento do e-DA e, também, de perdas efetivamente ocorridas durante a circulação dos produtos, ou seja, perdas não tributáveis e perdas tributáveis:

- Nesta situação, a EAE/EAC deverá apoiar-se no resultado do processo de resolução de conflitos elaborado pela área aduaneira, considerando como perdas não tributáveis somente aquelas que foram reportadas como pedido de revisão na declaração complementar, a título de ajuste destinado a corrigir a majoração, e como perdas tributáveis todas as demais.

**Exemplo:** Na emissão de um e-DA e na declaração aduaneira de exportação (simplificada ou incompleta) foi declarado o carregamento de um granel de 1000 litros (majorado).

Posteriormente, na declaração complementar é solicitada a revisão dessa quantidade para 900 litros.

A EAE/EAC, em sede de certificação de saída da declaração aduaneira de exportação, certifica a saída de 800 litros, designadamente por força da EAS ter confirmado que apenas saíram efetivamente do TAC 800 litros.

As discrepâncias existentes são objeto de um processo de resolução de conflitos, do qual resulta que 100 litros se devem a perdas efetivamente ocorridas durante a circulação e 100 litros se devem à correção da majoração efetuada na declaração complementar.

Na EAE/EAE, o sector IEC irá emitir o ROR, declarando como perda total 200 litros, mas apenas considerando como perda tributável 100 litros (aplicando o previsto nos artigos 49.º a 51.º do CIEC), devendo corrigir as existências do expedidor de forma administrativa quanto à perda não tributável.

## 4. CONTROLOS NA CIRCULAÇÃO

### BASE LEGAL:

#### Artigo 40.º do CIEC

A circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, deve ser acompanhada pela versão impressa do e-DA ou por qualquer outro documento comercial que mencione, de forma claramente identificável, o ARC, nos termos do ponto 3.2., do presente capítulo.

No decorrer de uma operação de circulação, o responsável pelo transporte dos produtos sujeitos a IEC deve apresentar às autoridades competentes, sempre que solicitado no âmbito de uma ação de controlo, o documento de acompanhamento referido no n.º 4 do artigo 36.º do CIEC, bem como os produtos transportados.

As autoridades devem confrontar os dados constantes do documento de acompanhamento com os dados do e-DA declarados pelo expedidor.

As autoridades podem igualmente verificar da conformidade dos produtos transportados face aos declarados.

Caso se constatem divergências entre os dados do e-DA e o documento de acompanhamento atrás referido, prevalecem os dados do e-DA que constem no sistema SIC-EU, sem prejuízo da eventual responsabilização por infração tributária. Neste caso, as autoridades devem, sempre que possível, proceder à verificação física dos produtos transportados.

As autoridades devem proceder à elaboração do respetivo relatório de controlo, sem prejuízo das demais medidas que se revelem adequadas, incluindo, em caso de infração tributária, a eventual apreensão das mercadorias e do respetivo meio de transporte, nos termos do artigo 73.º do RGIT e do artigo 178.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 3.º do RGIT.

## 5. INACESSIBILIDADE DO SISTEMA INFORMATIZADO

### BASE LEGAL:

#### Artigo 41.º do CIEC

### 5.1. NA EXPEDIÇÃO

Quando, por razões que não lhe sejam exclusivamente imputáveis, o expedidor não consiga proceder ao envio de um e-DA, a operação de circulação pode, ainda assim, ter início nas seguintes condições:

- a) Os produtos sejam acompanhados por um documento em suporte papel que contenha os mesmos dados que devem constar do e-DA.
- b) Antes do início da operação de circulação, o expedidor informe a sua EAC da impossibilidade de aceder ao sistema informatizado.

É recomendado que o documento de acompanhamento a utilizar nestes casos seja o modelo de contingência disponibilizado na aplicação offline do e-DA. Os operadores económicos podem descarregar este modelo no sítio das declarações eletrónicas da AT.

Por “razões não exclusivamente imputáveis ao operador”, deve considerar-se um conjunto de situações que extravasam a indisponibilidade do sistema SIC-EU (razão principal), incluindo todas as situações em que o operador económico, não tendo qualquer intervenção direta, se veja impedido de estabelecer um correto acesso ao referido sistema. Entre estas situações constam, por exemplo:

- A cobertura de Internet na zona do operador económico deixar de funcionar temporariamente;
- Eventos imprevisíveis, que escapem ao controlo do operador, em virtude dos quais este fique impossibilitado de recorrer a qualquer via alternativa de acesso ao sistema SIC-EU.

Assim, na impossibilidade de ser estabelecida uma enumeração exaustiva de todas as situações admissíveis, devem as EAC usar de alguma flexibilidade sempre que os operadores económicos necessitem de recorrer ao plano de contingência.

Tal não implica que a EAC deva aceitar motivos que tenham origem direta numa conduta ou omissão imputável aos referidos operadores (por exemplo: não deve ser admitido o recurso ao plano de contingência se o operador não tiver acesso ao sistema, porque viu a sua conta de Internet cancelada por falta de pagamento).

Clarifica-se que não é necessário pedir a autorização da EAC para recorrer a procedimentos de contingência<sup>57</sup>. Com efeito, o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º do CIEC estabelece apenas o dever de o operador económico informar a EAC, sem prejuízo desta estância poder recusar o procedimento de contingência nos termos supra referidos.

Logo que o sistema informatizado se encontre de novo acessível, o expedidor tem a obrigação de enviar um e-DA referente ao movimento que se iniciou a coberto do plano de contingência, contendo toda a informação que foi declarada no documento em suporte papel, e a indicação de apresentação a posteriori (\*POST no campo dos documentos e referências).

A partir do momento da sua aceitação no sistema SIC-EU (ou seja, a partir do momento em que é atribuído um ARC), o e-DA prevalece sobre o documento de acompanhamento emitido em plano de contingência.

Enquanto não for possível o envio do e-DA, considera-se que a circulação em regime de suspensão do imposto é efetuada a coberto do documento em suporte papel.

<sup>57</sup> Contrariamente ao plano de contingência previsto no ponto 14 da circular n.º 92/2004, Série II, já revogada, aplicável exclusivamente ao sistema DAA- Webform, deixa de ser necessário pedir a autorização da EAC para recorrer ao procedimento de contingência.

Nesta situação e assim que possível, o expedidor deve comunicar o ARC ao responsável pelo transporte dos produtos, para que este proceda à sua inscrição no documento de acompanhamento emitido em plano de contingência.

O expedidor tem a obrigação de manter nos seus registos uma cópia do exemplar do documento de acompanhamento emitido em plano de contingência.

Se o expedidor pretender efetuar uma alteração de destino durante o período de inacessibilidade do sistema SIC-EU, deve previamente informar a EAC.

A EAC deve, de imediato, transmitir a referida informação às autoridades competentes no novo local de destino, nomeadamente por correio eletrónico, fax ou telefone.

Note-se que apesar de se tratar de um simples dever de informação e não um pedido de autorização, é fundamental que o expedidor informe rapidamente a EAC da alteração do destino dos produtos em circulação, por forma a que esta estância possa informar, em tempo útil, as autoridades competentes no novo local de destino.

Na posterior criação do e-DA, deve a alteração de destino ser corretamente declarada.

## 5.2. NA RECEÇÃO (PLANO DE CONTINGÊNCIA NA EMISSÃO DO ROR)

### BASE LEGAL:

#### Artigo 44.º do CIEC

Na receção, os casos de inacessibilidade do sistema SIC-EU tenderão necessariamente a ser raros, em virtude do prazo de 5 dias úteis para a emissão do RoR, estabelecido pelo n.º 1 do artigo 43.º CIEC. Nestas situações, devem ser seguidos os seguintes procedimentos:

- Quando, por razões que não lhe sejam exclusivamente imputáveis, o destinatário não conseguir proceder ao envio de um RoR no prazo dos 5 dias, deverá apresentar junto da EAC um relatório de receção em suporte papel.

Às situações de indisponibilidade na receção é aplicável o disposto sobre "razões não exclusivamente imputáveis ao operador" previsto para a expedição.

Após a entrega do RoR em suporte papel, a EAC deve remeter uma cópia deste à autoridade competente no local de expedição, nomeadamente através de correio eletrónico e fax.

Logo que o sistema SIC-EU se encontre de novo acessível, o destinatário deve enviar, através deste sistema, o respetivo RoR, contendo toda a informação constante no relatório de receção em suporte papel.

## 5.3. INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO DO DESTINATÁRIO AQUANDO DA EMISSÃO DO E-DA A POSTERIORI

Durante uma operação de circulação efetuada a coberto de um plano de contingência, o expedidor pode constatar, aquando da tentativa de emissão do e-DA a posteriori, que o destinatário não reúne as condições para rececionar os produtos<sup>58</sup>. Neste caso, e com vista a permitir ao expedidor regularizar esta operação no sistema SIC-EU, devem seguir-se os seguintes procedimentos:

- a) Antes da receção dos produtos pelo destinatário, e encontrando-se estes em circulação ao abrigo do plano de contingência, logo que o sistema SIC-EU se encontre de novo acessível, o expedidor deve criar um e-DA e declarar o retorno dos produtos ao seu entreposto fiscal<sup>59</sup>.**

Após a criação deste e-DA no sistema SIC-EU, o expedidor poderá rececionar efetivamente os produtos no

<sup>58</sup> O destinatário pode não reunir condições para rececionar os produtos, designadamente por não ter qualquer autorização para os produtos em causa, por esta estar caducada, ou não contemplar os produtos declarados no documento de acompanhamento emitido ao abrigo do plano de contingência.

<sup>59</sup> Este e-DA deve ter como expedidor e destinatário o mesmo operador em PT

seu entreposto fiscal ou, se assim o desejar, efetuar uma alteração de destino para um outro destinatário.

**b) Após a receção dos produtos, e tendo a operação de circulação terminado ainda em plano de contingência, logo que o sistema SIC-EU se encontre de novo acessível, o expedidor deve criar um e-DA que deve conter toda a informação que foi declarada no documento em suporte papel.**

Contudo, se na criação desse e-DA, for constatada a inexistência de autorização por parte do destinatário para a receção dos produtos, é aplicável um dos seguintes procedimentos:

O destinatário procede à atualização da respetiva autorização, junto da sua EAC ou administração nacional, o que o habilita a rececionar um e-DA, mesmo que emitido a posteriori, devendo em seguida efetuar o respetivo apuramento na sua aplicação nacional, entregando o correspondente RoR eletrónico;

Ou

A solução deve ser alcançada através dos mecanismos da Cooperação Administrativa.

## 5.4. NA EXPORTAÇÃO

### 5.4.1. Indisponibilidade do sistema SIC-EU

No caso de produtos sujeitos a IEC destinados a exportação, quando o sistema SIC-EU se encontrar indisponível (ou quando não seja possível o acesso através da aplicação SIC-EU Intra), a EAC deve informar o operador económico de que os produtos saíram do TAC, considerando-se apurada a operação de circulação.

Logo que o sistema informatizado se encontrar de novo acessível, a EAC deve proceder à emissão do RoR através da aplicação SIC-EU Intra.

Se o Sistema SIC-EU estiver indisponível, mas o STADA – Exportação se encontrar acessível, a declaração aduaneira de exportação deve ser aceite manualmente após apresentação do documento de acompanhamento em suporte papel, emitido em plano de contingência, onde conste o Número de Referência Local (LRN) do e-DA.

A declaração aduaneira de exportação é posteriormente processada, de acordo com as regras aduaneiras, devendo a certificação ser comunicada ao sector IEC da EAE/EAC. Com a criação do e-DA no sistema SIC-EU, a EAE/EAC pode proceder ao encerramento da operação.

### 5.4.2. Indisponibilidade do STADA – Exportação

Caso o STADA – Exportação esteja indisponível, mas o Sistema SIC-EU se encontre acessível, a declaração aduaneira de exportação deve ser apresentada em suporte papel. O ARC do e-DA deve estar indicado na Casa 44 do formulário DAU.

O sector responsável pela exportação deve, sempre que possível, validar manualmente a informação constante da declaração aduaneira de exportação confrontando-a com a informação do e-DA constante no Sistema SIC-EU.

Neste caso, após a concessão da autorização de saída pela EAE/EAC, não havendo qualquer comunicação eletrónica via ECS com a EAS, cabe a esta proceder à certificação de saída, averbando o exemplar 3 do DAU em suporte papel apresentado com os produtos, junto desta estância. Esta certificação é efetuada através da aposição do carimbo "Exportado" no verso do referido exemplar da declaração aduaneira de exportação.

Cabe ao interessado (exportador/declarante) assegurar-se de que o referido exemplar lhe é devolvido pela EAS. A posterior apresentação deste exemplar com a certificação de saída averbada, junto do sector IEC da EAE/EAC, é necessária para o apuramento do e-DA, e o conseqüente encerramento da operação.

## 6. PROVAS ALTERNATIVAS

### BASE LEGAL:

#### Artigo 45.º do CIEC

Sempre que no decurso de uma operação de circulação em regime de suspensão do imposto de produtos sujeitos a IEC, o destinatário não proceder à transmissão eletrónica do respetivo relatório de receção (RoR) no caso de uma expedição, ou do relatório de exportação ou da certificação de saída, no caso de uma exportação, por outras razões que não a inacessibilidade dos sistemas EMCS (Excise Movement Control System) ou ECS (Export Control System), nos termos estabelecidos no artigo 43.º do CIEC, são admissíveis, em casos devidamente fundamentados, para efeitos de apuramento da operação de circulação a apresentação de provas alternativas.

### 6.1. EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS A IEC PARA OUTROS ESTADOS MEMBROS

Perante uma situação de não envio do RoR nos termos do artigo 43.º do CIEC, pode ser admitida como prova alternativa a confirmação pelas autoridades competentes no destino de que os produtos foram rececionados pelo destinatário, no âmbito de um processo de cooperação administrativa previsto pelo Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho, de 16 de novembro de 2004, relativo à cooperação administrativa no domínio dos IEC.

O operador económico deve solicitar a referida confirmação junto da sua EAC. Esta EAC, no âmbito de um pedido de verificação de movimentos (PVM), efetuado através do Excise Liaison Office (ELO) da DSAF, solicita junto da administração do Estado membro (EM) de destino que diligencie pela confirmação da receção dos produtos pelo destinatário nesse EM.

Além dos PVM, o ELO poderá desencadear outros meios de cooperação administrativa previstos no referido Regulamento, com vista à confirmação da receção dos produtos em qualquer EM.

### 6.2. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS A IEC EM QUE AS ESTÂNCIAS ADUANEIRAS DE EXPORTAÇÃO E DE SAÍDA NÃO COINCIDAM E ESTA ÚLTIMA SE SITUE NOUTRO PONTO DO TERRITÓRIO NACIONAL OU NOUTRO ESTADO MEMBRO

Na exportação, a confirmação de saída dos produtos sujeitos a IEC do território aduaneiro da União (TAC), é feita através da certificação de saída na declaração aduaneira. Sempre que a estância aduaneira de exportação não tiver recebido a mensagem "Resultados da saída", o exportador ou o declarante, podem, por sua iniciativa ou a pedido da estância aduaneira de exportação, apresentar as provas alternativas previstas nos termos da legislação aduaneira.

As referidas provas devem ser apresentadas pelo exportador no sector da exportação.

Caso o sector dos IEC tenha dúvidas quanto ao apuramento do movimento e da saída efetiva dos produtos do TAC, deve consultar o sector da exportação para proceder à confirmação ou não do apuramento em questão.

## 7. IRREGULARIDADES NA CIRCULAÇÃO EM REGIME DE SUSPENSÃO DO IMPOSTO

### BASE LEGAL:

#### Artigo 46.º do CIEC

As irregularidades cometidas ou detetadas, em território nacional, durante a circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, determinam a exigibilidade do imposto, de acordo com o disposto

no n.º 1 do artigo 46.º, conjugado com o artigo 8.º, ambos do CIEC, sem prejuízo da eventual instauração do procedimento por infração fiscal, nos termos do RGIT.

Nos termos do n.º 8 do artigo 46.º do CIEC, considera-se irregularidade na circulação, “uma situação que ocorra durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, e devido à qual a circulação ou parte da mesma não tenha terminado de forma regular, excetuando-se as situações de perda irreparável ou inutilização total”.

Assim, em caso de irregularidades cometidas ou detetadas em território nacional no decurso da circulação deve o imposto ser cobrado à entidade garante da operação de circulação, nos termos do n.º 5 do artigo 46.º do CIEC.

O imposto é liquidado, por regra, à taxa em vigor à data da constatação da irregularidade, nos termos do n.º 4 do artigo 46.º do CIEC.

Tratando-se de produtos expedidos de outro Estado Membro, a autoridade aduaneira que constatou a irregularidade deve ainda informar as autoridades competentes desse EM, nos termos do n.º 2 do artigo 46.º do CIEC, acionando os mecanismos de Assistência Mútua, previstos na Diretiva 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas.

Se os produtos sujeitos a IEC, expedidos do território nacional, não chegarem ao destino (comunitário ou nacional) e não for possível determinar o local da irregularidade, considera-se que essa irregularidade foi cometida no território nacional, liquidando-se imposto à entidade garante da operação de circulação, com base na taxa em vigor à data da expedição (salvo, se for apresentada prova suficiente da regularidade da operação ou do local onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida), nos termos dos n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 46.º do CIEC.

O prazo para apresentação de prova da regularidade da operação é de 4 meses.

Caso o garante não tenha tido conhecimento de que os produtos não chegaram ao destino, é-lhe concedido o prazo de um mês (contado da notificação da intenção de proceder à liquidação) para apresentar prova do termo da circulação ou do local em que ocorreu a irregularidade.

A entidade garante da operação de circulação que tenha efetuado o pagamento do imposto pode, no prazo de três anos a contar da data do início da operação de circulação, solicitar à EAC o reembolso do imposto pago, mediante a apresentação de prova suficiente de que o imposto foi cobrado no outro EM onde se apurou ter sido cometida a irregularidade.

Para efeitos de determinação do EM competente para a cobrança do IEC em caso de irregularidades, deverá atender-se no seguinte:

- Se a irregularidade for cometida no decurso da circulação, o IEC é cobrado pelo EM onde foi praticada a infração, dando este início ao processo de cobrança junto da entidade garante da operação de circulação (depositário autorizado expedidor ou transportador), nos termos atrás referidos;
- Se não for possível determinar, com segurança, o local onde a irregularidade foi praticada, considera-se competente para cobrar o IEC o EM que detetou a infração;
- Se os produtos expedidos em suspensão do IEC não chegam ao destino na sua totalidade, e não é possível determinar o local onde foi cometida a infração, considera-se competente para a cobrança do IEC, o EM de partida;
- Se houver uma falta parcial de produtos à chegada ao destino, que ultrapasse os limites de perdas não tributáveis previstos no artigo 49.º do CIEC, e não for possível determinar o local onde foi cometida a irregularidade, é competente para cobrar o IEC o EM de destino.

Na impossibilidade de determinar o local onde foi cometida a irregularidade é o EM de receção que, no

momento da descarga dos produtos, dispõe de condições para verificar e constatar essa irregularidade.

O disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 46.º do CIEC refere-se a irregularidades constatadas no decurso da circulação (incidentes de percurso) e o n.º 3 a irregularidades constatadas no momento da receção (falta total ou parcial de produtos).

## CAPÍTULO V

# PERDAS E INUTILIZAÇÃO

## INTRODUÇÃO

### 1. PERDAS E INUTILIZAÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 47.º

A perda irreparável dos produtos em regime de suspensão do imposto pode ocorrer por causa inerente à sua própria natureza ou devido a caso fortuito ou de força maior.

A inutilização total dos produtos em regime de suspensão do imposto só pode ocorrer na sequência de autorização da estância aduaneira competente, nos termos do artigo 52.º.

### 2. PERDAS NA ARMAZENAGEM

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 48.º

#### 2.1. TAXAS DE RENDIMENTO E PERDAS NA ARMAZENAGEM

Distintamente das regras relativas às taxas de rendimento – aplicáveis no âmbito do processo de fabrico – o regime de perdas na armazenagem aplica-se exclusivamente aos produtos acabados que estejam armazenados ou permaneçam, após o seu fabrico, em entreposto fiscal.

Nos termos do artigo 27.º do CIEC, a armazenagem, em regime de suspensão do imposto, de produtos sujeitos a IEC deve efetuar-se em entreposto fiscal de armazenagem, salvo quando os produtos acabados, após o seu fabrico, permaneçam no entreposto fiscal de produção, admitindo-se assim, excecionalmente, que os produtos acabados possam permanecer no entreposto fiscal de produção onde foram fabricados.

Contudo, tratando-se de produtos acabados, cumpre reconhecer que estão sujeitos a contingências e vicissitudes idênticas às verificadas nos produtos submetidos ao regime de armazenagem, designadamente à ocorrência de perdas por causa inerente à sua própria natureza (e.g. evaporação), pelo que se justifica a aplicação do regime constante do artigo 48.º do CIEC, devendo, porém, a sua aplicação circunscrever-se aos produtos armazenados a granel e não àqueles que se encontram já embalados ou engarrafados.

## 2.2. LIMITES TEMPORAIS DOS VAREJOS

### BASE LEGAL:

#### Artigo 48.º n.º 1

Não existem limites temporais relativamente à ocorrência de varejos para efeitos de cálculo de perdas. Assim, quando se estabelece que deve haver uma confrontação entre o saldo contabilístico e as existências em entreposto, calculadas estas sobre a soma dos produtos em entreposto e as entradas e saídas nele verificadas após o último varejo, não releva para o efeito que, por exemplo, um entreposto tenha sido objeto de um varejo há 3 meses e outro há 3 anos, devendo nestes casos o cálculo ser efetuado de forma idêntica, concedendo-se apenas que, em termos de registos, possa ser mais complexo estabelecer o nexos das entradas no entreposto quanto maior o período de tempo decorrido desde que aquele foi varejado pela última vez. Não pode relevar, contudo, tal dificuldade para que se estabeleça um período mínimo para a realização de varejos aos entrepostos fiscais.

## 2.3. PROCEDIMENTOS RELATIVOS AO APURAMENTO DAS PERDAS NA ARMAZENAGEM

### BASE LEGAL:

#### Artigo 48.º, n.º 1, alíneas a) e b)

O apuramento de perdas na armazenagem admite os seguintes procedimentos:

Se os limites previstos na lei não forem ultrapassados, deve relevar-se esse facto e proceder-se à retificação correspondente na ficha de conta corrente do entreposto fiscal;

Se os limites forem ultrapassados, deve promover-se a liquidação oficiosa do imposto, bem como as necessárias averiguações e a eventual instauração de processo por infração tributária, apenas e tão somente no que diz respeito às quantidades que efetivamente excedam os limites fixados nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 48.º do CIEC;

Se forem constatados excedentes, deve proceder-se à retificação da contabilidade de existências do entreposto fiscal de modo a refletir a sua incorporação.

## 2.4. CASOS ESPECIAIS DE APURAMENTO

### BASE LEGAL:

#### Artigo 48.º, n.º 2

Os limites referidos no n.º 1 do artigo 48.º podem ser alvo de um ajustamento, em se tratando de destilação de vinhos ou do envelhecimento de bebidas alcoólicas em vasilhame de madeira. Relativamente a estes casos tem sido solicitada a colaboração das entidades ou organismos que exercem funções de intervenção e controlo da qualidade e origem do sector dos vinhos, designadamente do IVDP e IVV, no esclarecimento das perdas expectáveis para cada tipo de operação em concreto.

Desta forma, o limite de perdas admitidas na armazenagem daqueles produtos pode ser ajustado, devendo ser tidos em consideração os valores fixados nas fichas técnicas emitidas pelas entidades e organismos reguladores, de coordenação e controlo dos respetivos sectores de atividade (sendo mero exemplo as notas técnicas emitidas pelos organismos que exercem funções de controlo no sector vitivinícola, como o IVDP, o IVV e o IVBAM).

A aplicação de tais fichas técnicas pode assim levar a duas situações:

#### 1ª Situação – As fichas técnicas estabelecem perdas superiores às admitidas no CIEC

Neste caso, devem ser aplicadas as perdas previstas nas fichas técnicas, uma vez que podemos estar em presença de processos de destilação, envelhecimento, etc., que, registando perdas superiores ao valor considerado pelo CIEC como aceitável e expectável para condições de armazenagem típicas, devem ser contudo alvo de um tratamento distinto pela lei, uma vez que tecnicamente existem razões para se considerar

que os processos em causa implicam necessariamente uma percentagem de perdas superior ao normal.

**2ª Situação** – As fichas técnicas estabelecem perdas inferiores às admitidas no CIEC

Nesta situação, existindo perdas na armazenagem que revistam os valores previstos no CIEC (até 1,5% em se tratando de álcool e bebidas alcoólicas não engarrafados) mas que ultrapassem as perdas fixadas em notas técnicas, devem estas ser tomadas em conta para efeitos de cobrança de IEC e não a franquia prevista no CIEC, exemplificando:

Se um determinado EF apresenta perdas na armazenagem de 1,2%, mas a nota técnica de um organismo de controlo do sector vitivinícola afirma que, no caso em apreço, a perda não deve ultrapassar os 0,8%, há lugar à cobrança de imposto quanto aos 0,4% que excedem as perdas admitidas na nota técnica, não devendo aplicar-se a franquia admitida no CIEC.

Por fim, sempre que das operações referidas no n.º 2 do artigo 48.º do CIEC resultem perdas e não existam notas técnicas relativas ao tipo de operação e produto em causa, deve aplicar-se o limite previsto no n.º 1 do artigo 48.º do CIEC.

### 3. PERDAS NA CIRCULAÇÃO

#### BASE LEGAL:

**Artigo 49.º**

#### 3.1. PROCEDIMENTOS RELATIVOS AO APURAMENTO DE PERDAS NA CIRCULAÇÃO

O apuramento de perdas na circulação que excedam as franquias admitidas deve efetuar-se pelos seguintes procedimentos:

- Promover as necessárias averiguações e a eventual instauração de processo por infração tributária;
- Promover a liquidação do imposto, sempre que as perdas ocorram em território nacional;
- Os produtos sujeitos a imposto devem ser registados na contabilidade dos entrepostos fiscais destinatários já diminuídos das respetivas perdas.

#### 3.2. FORMALIDADES E PROCEDIMENTOS RELATIVOS ÀS PERDAS OCORRIDAS NA CIRCULAÇÃO EM REGIME DE SUSPENSÃO DE ISP COM DESTINO AO CONTINENTE OU ÀS REGIÕES AUTÓNOMAS DA MADEIRA E DOS AÇORES

Quando haja emissão de e-DA, aplicam-se as regras constantes do n.º 2 do artigo 49.º do CIEC, complementadas pelas regras referentes à circulação em regime de suspensão do imposto. Ou seja, num e-DA com produtos destinados a vários operadores, estes devem aceitar apenas as quantidades que efetivamente pretendem receber e, de seguida, declararem uma recusa da restante quantidade expressa no e-DA. Por sua vez o expedidor deverá efetuar alterações de destino que permitam o redirecionamento do e-DA para o novo destinatário, devendo repetir-se este processo tantas vezes quantos os destinatários efetivos dos produtos. No final da operação de circulação, deve ser processada DIC casuística para a cobrança do imposto respeitante às quebras finais apuradas, caso a franquia prevista n.º 2 do artigo 49.º seja ultrapassada;

Quando não haja emissão de e-DA, poderão as franquias previstas no n.º 2 do artigo 49.º do CIEC ser aplicadas após apuramento trimestral das perdas ocorridas na circulação nacional, a requerimento da empresa expedidora, sem prejuízo da aplicação das regras constantes do artigo 51.º do CIEC;

No caso da expedição em suspensão por oleoduto de vários produtos petrolíferos, poderá o apuramento trimestral das perdas ser efetuado conjuntamente, sendo tributadas as quantidades de cada produto que excedam as franquias previstas no n.º 2 do artigo 49.º do CIEC;

### 3.3. FORMALIDADES E PROCEDIMENTOS RELATIVOS ÀS PERDAS OCORRIDAS NA CIRCULAÇÃO EM REGIME DE SUSPENSÃO DE ISP ENTRE A ILHA DE SÃO MIGUEL E AS OUTRAS ILHAS DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES COM DESTINO AO CONTINENTE OU ÀS REGIÕES AUTÓNOMAS DA MADEIRA E DOS AÇORES

O apuramento das perdas será efetuado por operador e por produto, com periodicidade a definir pelo Diretor da Alfândega de Ponta Delgada, a qual não poderá ser superior a três meses, mediante proposta fundamentada a apresentar por cada operador, independentemente dos documentos administrativos eletrónicos emitidos.

## 4. SITUAÇÕES DE CASO FORTUITO OU DE FORÇA MAIOR

### 4.1. SITUAÇÕES DE FURTO OU ROUBO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 50.º

O furto ou roubo de produtos sujeitos a IEC, quer ocorra em entreposto fiscal quer durante uma operação de circulação, não é suscetível de integrar o conceito de perda de produto por caso fortuito ou de força maior, para efeitos de eximir o depositário autorizado do pagamento do imposto.

Com efeito, tal acontecimento não implica a perda física ou irremediável dos produtos, no sentido de ser impossível o seu consumo por quem quer que seja.

Caso venha a ser determinado qual o autor da infração apenas resta ao depositário autorizado exercer contra aquele, querendo, o direito de regresso, de acordo com o previsto no Código Civil, não existindo, nestes casos, o direito ao reembolso do imposto exigido ao depositário autorizado.

### 4.2. NEGLIGÊNCIA GRAVE – SUA APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 50.º, n.º 1

Na aferição da existência ou não de negligência grave, o comportamento do transportador, do expedidor ou de outrem deve ser avaliado tendo como padrão o comportamento do cidadão médio (vulgo, *bonus pater familiae*), devendo apenas considerar-se como aceitável a existência de caso fortuito ou de força maior se, em idênticas circunstâncias, o cidadão comum adotasse uma conduta semelhante.

### 4.3. PROVA DA EXISTÊNCIA DE CASO FORTUITO OU DE FORÇA MAIOR

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 50.º, n.º 2

A prova da existência de caso fortuito ou de força maior deve ser feita recorrendo aos meios de prova que se encontrem disponíveis, podendo ser obtidos pelo transportador, pelo expedidor ou por outrem, devendo ser apresentados junto da estância aduaneira onde a perda ocorreu ou naquela onde foi efetivamente constatada.

No que concerne às notificações, comunicações e demais procedimentos relativos ao tratamento do caso fortuito ou de força maior, os mesmos encontram-se devidamente estabelecidos no Manual do Utilizador de Formulários Eletrónicos relativos à Cooperação Administrativa na Circulação de Produtos Sujeitos a Impostos Especiais de Consumo, designadamente no que diz respeito às mensagens de Interrupção do Movimento e ao Relatório de Evento, remetendo-se aqui para o citado manual.

## CAPÍTULO VI

# GARANTIAS

### BASE LEGAL:

A obrigatoriedade de constituição de garantia como salvaguarda do cumprimento da prestação tributária, no âmbito dos impostos especiais de consumo, encontra-se prevista em relação:

A produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto (garantias estatutárias) - artigos 53.º a 59.º do CIEC;

A produtos sujeitos a IEC introduzidos no consumo noutra EM - artigo 60.º do CIEC;

À suspensão da execução fiscal;

Mora do devedor - artigo 13.º do CIEC;

Pagamento em prestações – artigo 14.º do CIEC;

Reclamação graciosa/impugnação judicial) - artigos 69.º, alínea f), e 169.º do CPPT.

## 1. PRODUTOS EM REGIME DE SUSPENSÃO DO IMPOSTO – GARANTIAS ESTATUTÁRIAS

As garantias estatutárias estão previstas no Capítulo VI do CIEC (artigos 53.º a 59.º) e visam assegurar o cumprimento da obrigação tributária, através da prestação de uma caução, pelos operadores económicos que queiram beneficiar de certas vantagens no âmbito da sua profissão, nomeadamente, a detenção, a receção ou a expedição de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto<sup>60</sup>.

### 1.1. REGRAS GERAIS

#### 1.1.1. Âmbito de aplicação

Estão sujeitas a garantia prévia:

A armazenagem de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão de imposto;

A circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão de imposto;

A receção de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão de imposto, pelo destinatário registado e pelo destinatário registado temporário.

#### 1.1.2. Momento de constituição da garantia

A garantia deve ser constituída previamente:

À concessão dos estatutos de depositário autorizado e de destinatário registado;

À expedição de produtos sujeitos a IEC através do expedidor registado;

À receção de produtos sujeitos a IEC pelo destinatário registado temporário;

À autorização de novos entrepostos fiscais, no caso de titulares que já tenham estatuto.

#### 1.1.3. Tipos de garantia

Nos termos do n.º 2 do artigo 53.º do CIEC, as garantias podem ser prestadas em:

Numerário;

Fiança bancária;

Seguro caução.

<sup>60</sup> Nos termos definidos no n.º 2 do artigo 21.º

#### 1.1.4. Termo de garantia

O garante deve estar expressamente obrigado, perante a autoridade aduaneira <sup>61</sup>, como principal pagador até ao montante máximo garantido.

Para o efeito, o termo de garantia deve conter uma cláusula em que o garante expressamente assuma a obrigação de principal pagador, nos termos do n.º 3 do artigo 53.º do CIEC.

Note-se que o garante, após ter assumido a obrigação de principal pagador, não poderá recusar o cumprimento do pagamento da dívida (designadamente, invocar o benefício de excussão prévia), nos termos do artigo 640.º do Código Civil.

#### 1.1.5. Local e entidade competente

A garantia deve ser prestada, consoante o caso, junto da alfândega em cuja jurisdição se situa:

- O domicílio fiscal do operador económico (circulação);
- O entreposto fiscal (armazenagem).

Na situação referida na alínea b), caso o depositário tenha mais do que um E.F. localizados em áreas de jurisdição de diferentes alfândegas e aquele opte por prestar uma garantia global, esta deverá ser prestada junto da alfândega com jurisdição na área do seu domicílio fiscal.

Compete ao diretor da alfândega aprovar o montante das garantias, bem como o respetivo ajuste <sup>62</sup>.

O diretor da alfândega pode recusar a garantia proposta pelo requerente caso esta não cumpra os requisitos fixados no CIEC, nomeadamente o montante prescrito ou o termo previsto no n.º 3 do artigo 53.º do Código.

Para possibilitar a inserção dos dados de registo de uma entidade garante, os Diretores das Alfândegas têm, em primeiro lugar, que conceder aos seus utilizadores acesso às permissões necessárias para que estes possam efetuar o registo de uma nova entidade garante

#### 1.1.6. Validade das garantias

As garantias são válidas:

- Por um ano a contar da data da sua constituição, sendo automaticamente renováveis por iguais períodos de tempo;
- Até ao apuramento da operação de circulação para o qual foi prestada, no caso da garantia isolada;
- Até ao apuramento da última operação de circulação, no caso do destinatário registado temporário.

Em face do disposto no artigo 59.º do CIEC, não é admissível a constituição de garantias sem prazo ou com prazo diverso do estipulado neste artigo.

A denúncia da garantia deve ser expressa e apresentada junto da EAC com a antecedência mínima de 30 dias.

<sup>61</sup> O garante deve obrigar-se perante a AT, cabendo a gestão e o controlo das garantias à EAC junto da qual a mesma foi prestada

<sup>62</sup> Cf. n.º 4 do artigo 10.º, n.ºs 3 e 4 do artigo 24.º, e artigos 29.º, 32.º e 58.º do CIEC, conjugado com a alínea h) do n.º 1 do artigo 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro

## 1.2. GARANTIA DE ARMAZENAGEM

### BASE LEGAL:

#### Artigo 54.º do CIEC

##### 1.2.1. Regras gerais

A garantia de armazenagem tem por objetivo assegurar o pagamento do imposto relativamente aos produtos que se encontrem, em regime de suspensão, em EF de armazenagem.

O depositário autorizado deve prestar uma garantia relativamente ao EF de armazenagem de que é titular, podendo ainda, no caso de ser titular de vários EF de armazenagem, prestar uma garantia global única.

##### 1.2.2. Dispensa de garantia

### BASE LEGAL:

#### Artigo 54.º e 55.º do CIEC

Estão dispensados da prestação da garantia de armazenagem:

- a) Os organismos públicos e outras entidades que exerçam funções de intervenção, controlo da qualidade e defesa da denominação de origem dos produtos sujeitos a imposto, que sejam titulares de entrepostos fiscais;
- b) Os produtos sujeitos a IEC destinados a ser utilizados enquanto matérias-primas, bem como os produtos acabados que permaneçam nos entrepostos fiscais de produção ou transformação após o seu fabrico <sup>63</sup>;
- c) A armazenagem dos produtos sujeitos a IEC tributados à taxa zero <sup>64</sup>.

##### 1.2.3. Cálculo da garantia de armazenagem

O cálculo da garantia deve ter por referência:

Antes do início da atividade <sup>65</sup> – 2% da previsão média mensal do imposto exigível pelos produtos a entrar em entreposto no primeiro ano de atividade, incluindo os produtos isentos;

Após o primeiro ano de atividade – 2% do montante do imposto médio mensal devido por todos os produtos entrados no EF no ano anterior.

#### Regras especiais:

O álcool resultante de medidas de intervenção comunitária não é considerado para o cômputo da garantia de armazenagem;

No caso de dois ou mais entrepostos fiscais, de um mesmo titular, o montante da garantia global única será equivalente à soma das garantias constituídas para cada entreposto.

##### 1.2.4. Código informático de finalidade da garantia

Esta garantia é identificada pelo código informático:

11, no caso de abranger apenas a armazenagem (Armazenagem de produtos sujeitos a IEC);

<sup>63</sup> Os entrepostos fiscais de produção ou transformação não estão abrangidos pela obrigação de prestação de garantia nos termos do CIEC. Assim, os produtos acabados que, subseqüentemente ao seu fabrico, permaneçam "armazenados" no entreposto fiscal de produção ou transformação, não estão sujeitos à prestação da garantia de armazenagem

<sup>64</sup> No caso de coexistirem no mesmo EF produtos tributados à taxa zero com produtos tributados a taxas positivas ou isentos, o cálculo da garantia deve ter em conta apenas os produtos tributados a taxas positivas e isentos.

<sup>65</sup> A autorização para constituição do entreposto fiscal de armazenagem está condicionada à prestação de garantia exigível nos termos do n.º 4, do artigo 24.º do CIEC

12, no caso de garantia global para a armazenagem e circulação (Garantia global para circulação e armazenagem).

### 1.3. GARANTIA DE CIRCULAÇÃO

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 55.º do CIEC

##### 1.3.1. Regras gerais

A garantia de circulação tem por objetivo assegurar os riscos inerentes à circulação de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão, sendo aplicável, quer à circulação que ocorra integralmente em território nacional, quer à circulação intracomunitária.

Nas operações de circulação que ocorram integralmente no território nacional (igualmente sujeita à prestação da garantia de circulação), poderá ser invocada a garantia de circulação intracomunitária, bem como a garantia de armazenagem desde que o garante seja o expedidor (artigo 55.º, n.º 3).

A garantia de circulação pode ser prestada pelo:

- Depositário autorizado;
- Expedidor registado;
- Transportador.

##### 1.3.2. Dispensa de garantia

Estão dispensados da prestação da garantia de circulação:

**a) Os produtos petrolíferos e energéticos expedidos por via marítima ou por condutas fixas, com destino:**

- Ao território nacional;
- A outro Estado membro, mediante acordo desse Estado.

**b) No caso de circulação ocorrida integralmente no território nacional:**

- Os organismos públicos e outras entidades que exerçam funções de intervenção, controlo da qualidade e defesa da denominação de origem dos produtos sujeitos a IEC;
- Os produtos tributados à taxa zero.

**c) Transferência de produtos do EF de produção para EF de armazenagem contíguo.**

Nos movimentos de produtos de EF de produção para EF de armazenagem situados na mesma área de produção, ou seja, quando as respetivas instalações são contíguas (incluindo certos casos em que o término da linha de produção se situa já no EF de armazenagem), poderá haver lugar a dispensa da garantia de circulação exigível, desde que, cumulativamente:

O EF de produção e o EF de armazenagem estejam localizados em instalações físicas contíguas e situadas no mesmo recinto industrial ou comercial;

Se trate de movimentos de circulação de carácter exclusivamente formal, nomeadamente sem recurso a meios de transporte autónomos (e.g. transporte por via terrestre, marítima ou aérea);

Não se suscitem riscos na operação de transferência do EF de produção para o EF de armazenagem. Note-se que a transferência dos produtos para o EF de armazenagem coloca os produtos a coberto da garantia de armazenagem, reduzindo, em princípio, os riscos fiscais inerentes à permanência dos mesmos em EF de produção (sem garantia);

Haja autorização prévia da EAC, a qual pode ser revogada a qualquer momento, ajustando-se a garantia nos termos do artigo 58.º;

O depositário autorizado se preste às medidas ou controlos que a EAC entenda por necessários ou convenientes.

### 1.3.3. Modalidades de garantia de circulação

A garantia de circulação pode ser:

- Global prestada para várias operações de circulação.
- Isolada – prestada para uma única operação de circulação.

### 1.3.4. Cálculo da garantia de circulação

#### a) Garantia global

O cálculo da garantia deve ter por referência:

- 1) Antes do início da atividade 10% da previsão média mensal do imposto exigível para o primeiro ano de atividade, incluindo os produtos isentos;
- 2) Após o primeiro ano de atividade 10% do montante do imposto médio mensal correspondente às operações de circulação realizadas no ano anterior, incluindo os produtos isentos.

Note-se que no caso de garantias de circulação (tipo 10), o cálculo deve ser efetuado tendo em conta os movimentos realizados a partir de todos os EF do operador (armazenagem e produção).

#### b) Garantia global para os produtos tributados à taxa zero

Todos os operadores económicos que efetuem operações de circulação com destino a outros Estados-membros de produtos tributados à taxa zero<sup>66</sup> devem prestar uma garantia global anual de € 2 500 a € 15 000, consoante a frequência das expedições.

Em caso de remessas ocasionais, a EAC pode autorizar a redução do montante mínimo.

#### c) Garantia isolada

A garantia isolada deve corresponder ao montante total do imposto em causa na respetiva operação.

#### d) Garantia mínima na circulação

Independentemente da modalidade de garantia, em cada operação de circulação a garantia invocada deve ser igual ou superior ao montante do imposto em causa nessa operação.

#### e) Garantia global de circulação a prestar pelo transportador

Quando a garantia de circulação for prestada pelo transportador aplicam-se as regras relativas à garantia de circulação, sendo o seu montante calculado com base nos seguintes critérios:

Em caso de início de atividade, o cálculo será efetuado com base na previsão média mensal do imposto devido nas operações de circulação intracomunitárias para o primeiro ano;

Nas outras situações, o cálculo será efetuado com base no imposto devido nas operações de circulação intracomunitárias realizadas no ano anterior em que interveio efetivamente como garante.

#### f) Situações de transferência de produtos do EF de produção para EF de armazenagem contíguo

Os produtos sujeitos a IEC, ainda que estejam dispensados de garantia aquando da sua permanência no EF de produção onde foram fabricados, quando transferidos para um EF de armazenagem contíguo, devem ser considerados para efeitos do cálculo da garantia de armazenagem.

### 1.3.5. Cessação da responsabilidade da entidade garante da circulação

Quem se tenha constituído entidade garante da circulação assume responsabilidade pela mesma até ao apuramento da respetiva operação, cessando com:

<sup>66</sup> Produtos previstos nos artigos 72.º n.º 2 (vinhos tranquilos e espumantes).

A emissão do relatório de receção (ROR);

O relatório de exportação ou a certificação de saída, no caso de uma exportação.

### 1.3.6. Código informático de finalidade da garantia

Esta garantia é identificada pelo código informático:

10, no caso de abranger apenas a circulação (Circulação de produtos sujeitos a IEC);

12, no caso de garantia global para a armazenagem e circulação (Garantia Global para Circulação e Armazenagem).

## 1.4. GARANTIA DO EXPEDIDOR REGISTRADO

### BASE LEGAL:

**Artigos 31.º e 55.º, n.º 1, do CIEC**

O expedidor registado deve prestar ou indicar uma garantia para cobrir os riscos inerentes à circulação dos produtos que pretenda expedir, nos termos referidos no ponto 1.3.

## 1.5. GARANTIA DO DESTINATÁRIO REGISTRADO

### BASE LEGAL:

**Artigo 56.º do CIEC**

A garantia do destinatário registado tem por objetivo assegurar os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a IEC que, em regime de suspensão do imposto, lhe sejam destinados.

Trata-se de uma obrigação inerente ao estatuto de destinatário registado e, como tal, também é qualificada de garantia estatutária.

### 1.5.1. Cálculo da garantia

O cálculo da garantia deve ter por referência:

Antes do início da atividade – 25% da previsão média mensal do imposto exigível para o primeiro ano de atividade, incluindo os produtos isentos;

Após o primeiro ano de atividade – 25% da média mensal do imposto calculado sobre as declarações de introdução no consumo processadas no ano anterior, incluindo os produtos isentos

### 1.5.2. Código informático de finalidade da garantia

Esta garantia é identificada pelo código informático 13 (Receção de produtos sujeitos a IEC).

## 1.6. GARANTIA DO DESTINATÁRIO REGISTRADO TEMPORÁRIO

### BASE LEGAL:

**Artigos 30.º e 56.º, n.º 2, do CIEC**

### 1.6.1. Cálculo da garantia

O destinatário registado temporário deve prestar uma garantia de montante igual ou superior ao imposto resultante de cada receção efetuada.

Dependendo da autorização, a garantia poderá ser global ou isolada.

### 1.6.2. Código informático de finalidade da garantia

Esta garantia é identificada pelo código informático 15 (ATI – receção de produtos sujeitos a IEC).

## 1.7. CUMULAÇÃO DE GARANTIAS

### BASE LEGAL

#### Artigo 57.º do CIEC

O artigo 57.º do CIEC prevê a possibilidade de cumulação de garantias. Neste contexto, podem ser prestadas as seguintes garantias globais únicas:

**a) Armazenagem: caso o depositário autorizado seja titular de mais de um entreposto fiscal, o montante da garantia deve corresponder à soma das garantias constituídas para cada entreposto fiscal.**

**b) Armazenagem e circulação: o montante deve corresponder à soma das garantias de circulação e armazenagem.**

Na constituição de garantias de armazenagem e circulação globais (tipo 12) o seu cálculo deve ser efetuado tendo em conta as entradas de produtos em todos os EF de armazenagem e os movimentos efetuados a partir de todos os EF do operador (armazenagem e produção).

**c) Entreposto aduaneiro e entreposto fiscal: caso coexistam nas mesmas instalações, devendo o montante corresponder à soma da garantia de armazenagem com a garantia do entreposto aduaneiro, calculada, esta última, nos termos da legislação aplicável.**

**d) Depositário autorizado e expedidor registado: é possível a prestação de uma garantia global única destinada a cobrir todos os riscos inerentes à circulação dos produtos sujeitos a IEC expedidos pelo operador económico, quer do entreposto fiscal, enquanto depositário autorizado, quer do local de importação, enquanto expedidor registado, desde que:**

- 1) O garante seja a mesma pessoa, singular ou coletiva;
- 2) Detenha, simultânea e cumulativamente, os estatutos de depositário autorizado e de expedidor registado.

Tratando-se de uma garantia global única, o montante deve corresponder à soma das garantias de circulação a prestar enquanto depositário autorizado e expedidor registado.

**e) Depositário autorizado e destinatário registado: se o operador económico detiver, em simultâneo, o estatuto de depositário autorizado e destinatário registado tal como a garantia global única para o depositário autorizado e o expedidor registado, deverá admitir-se a cumulação das garantias entre os dois estatutos.**

Os operadores que pretendam a cumulação de garantias na situação acima referida devem diligenciar pela revisão do termo de garantia e pelo ajuste do respetivo montante, nos termos do n.º 1 do artigo 58.º do Código.

## 1.8. AJUSTE DAS GARANTIAS

### BASE LEGAL

#### Artigo 58.º do CIEC

As garantias devem ser objeto de reavaliação periódica tendo em vista a atualização dos respetivos montantes face às percentagens legais que serviram de base à sua fixação.

A iniciativa pode ser:

- Do interessado;
- Oficiosamente, da EAC.

A avaliação para o ajuste do montante das garantias de armazenagem e de circulação, bem como das garantias estatutárias dos destinatários registados deve, sempre que possível, ser efetuada anualmente<sup>67</sup>,

<sup>67</sup> Preferencialmente, a avaliação do montante da garantia deverá anteceder a data de renovação automática prevista no artigo 59.º do CIEC.

tendo em consideração os respetivos critérios de cálculo.

Note-se que a revisão periódica não prejudica que, caso se verifique a alteração de circunstâncias, a EAC possa, em qualquer momento, determinar o seu reforço sempre que tal se justificar.

## 2. PRODUTOS INTRODUZIDOS NO CONSUMO NOUTRO ESTADO MEMBRO

### BASE LEGAL

#### Artigo 60.º do CIEC

O artigo 60.º, n.º 3, alínea a) do CIEC prevê a obrigatoriedade de prestação de garantia em relação aos produtos sujeitos a IEC, já introduzidos no consumo noutro EM, que sejam adquiridos para fins comerciais ou para consumo próprio em território nacional.

#### a) Local e entidade competente

A garantia deve ser prestada junto da alfândega em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do sujeito passivo (pessoa singular ou coletiva que pretenda receber produtos sujeitos a IEC previamente introduzidos no consumo noutro EM).

Compete ao diretor da alfândega aprovar o montante da garantia a prestar (cf. n.º 4 do artigo 10.º do CIEC, conjugado com a alínea h) do artigo 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro).

#### b) Momento de constituição da garantia

A garantia deve ser prestada antes da expedição dos produtos com destino a território nacional previamente ou em simultâneo à apresentação do formulário PAR.

#### c) Validade da Garantia

A garantia é válida até ao apuramento da operação de circulação para a qual foi prestada.

#### d) Tipos de garantia

As garantias podem ser prestadas em:

- Numerário;
- Fiança bancária;
- Seguro-caução.

#### e) Código informático de finalidade da garantia

Esta garantia é identificada pelo código informático 13 (Receção de produtos sujeitos a IEC).

## 3. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

### 3.1. ÂMBITO

#### BASE LEGAL

#### Artigos 13.º e 14.º do CIEC

A falta de pagamento dos IEC nos prazos legalmente estabelecidos tem por consequência a instauração de

procedimento de execução fiscal <sup>68</sup>, salvo se for prestada garantia idónea.

Por garantia idónea deverá considerar-se a garantia suscetível de assegurar os créditos em dívida <sup>69</sup>.

A suspensão da execução fiscal mediante a prestação de garantia (antes da instauração daquele processo) poderá verificar-se nas seguintes situações <sup>70</sup>:

- Mora do devedor – artigo 13.º do CIEC;
- Pagamento em prestações – artigo 14.º do CIEC;
- Reclamação graciosa ou impugnação judicial – artigo 69.º, alínea f), da LGT e artigo 169.º do CPPT.

O pressuposto da suspensão da execução é a efetiva prestação da garantia, no âmbito dos procedimentos em causa, não conferindo esses meios processuais, por si só, a virtualidade de suspensão da execução <sup>71</sup>.

### 3.1.1. Mora do devedor

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 13.º, o sujeito passivo que não tenha efetuado o pagamento do imposto no prazo legalmente estabelecido, só pode continuar a efetuar introduções no consumo se prestar garantia das importâncias em dívida bem como dos juros de mora correspondentes.

Trata-se uma garantia autónoma em relação às garantias estatutárias prestadas, cujo montante deverá responder pela totalidade do montante em dívida.

### 3.1.2. Pagamento em prestações

O n.º 4 do artigo 14.º do CIEC condiciona a autorização do pagamento do imposto em prestações à constituição de uma garantia em montante correspondente ao da prestação em dívida e correspondentes juros de mora.

A esta garantia corresponde o código informático 14.

### 3.1.3. Reclamação graciosa ou impugnação judicial

Ao abrigo da alínea f) artigo 69.º do CPPT, é facultada a suspensão da execução antes de instaurado o respetivo processo, desde que o contribuinte o requeira na petição, e apresente garantia adequada no prazo de 10 dias, após a notificação para o efeito.

Uma vez prestada a garantia, a suspensão da execução manter-se-á até que seja proferida decisão definitiva sobre a questão suscitada aquando da apresentação da reclamação/impugnação (artigo 169.º, n.º 1, do CPPT).

A esta garantia corresponde o código informático 71.

## 3.2. PRESTAÇÃO DE GARANTIA

### 3.2.1. Local e entidade competente

A garantia deve ser prestada junto da alfândega que procedeu à liquidação do imposto.

Compete ao diretor da alfândega aprovar o montante da garantia a prestar bem como avaliar a idoneidade da mesma.

<sup>68</sup> Nos moldes estabelecidos no artigo 88.º do CPPT

<sup>69</sup> O legislador, ao definir a idoneidade legalmente necessária da garantia a prestar para efeito da suspensão do processo executivo, apenas exigiu que a mesma fosse suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda

<sup>70</sup> As garantias prestadas no âmbito do processo executivo regem-se pelo disposto no artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT

<sup>71</sup> A apresentação de requerimento a solicitar o pagamento em prestações ou a comunicar a intenção de impugnação (graciosa ou judicial) de ato de liquidação, com pedido de cálculo para prestação de garantia não suspende a execução fiscal.

### 3.2.2. Momento de constituição da garantia

A garantia deve ser prestada no prazo fixado pela entidade competente, o qual não deverá ser superior a 10 dias, após a notificação do correspondente montante, na sequência do pedido formulado pelo interessado.

### 3.2.3. Validade da garantia

As garantias são válidas apenas para as liquidações de imposto em causa até ao cumprimento integral da prestação em dívida (artigos 13.º e 14.º do CIEC) ou até à decisão dos procedimentos de impugnação 3.2(graciosa ou judicial).

### 3.2.4. Tipos de garantia

As garantias de dívidas de IEC, antes de instaurado o processo de execução fiscal podem ser prestadas em:

- Numerário;
- Fiança bancária;
- Seguro-caução.

## CAPÍTULO VII

# CIRCULAÇÃO E TRIBUTAÇÃO APÓS A INTRODUÇÃO NO CONSUMO

## 1. CIRCULAÇÃO E TRIBUTAÇÃO APÓS A INTRODUÇÃO NO CONSUMO

### BASE LEGAL:

Artigos 60.º a 65.º do CIEC

### 1.1. PRINCÍPIOS GERAIS

Regra geral, os produtos já introduzidos no consumo noutro Estado membro que forem adquiridos para fins comerciais ou para consumo próprio estão sujeitos a imposto em território nacional.

Excetuam-se desta regra, ou seja, não estão sujeitos a imposto, os produtos adquiridos por particulares, já introduzidos no consumo noutro Estado membro, e que, cumulativamente:

- Se destinem a consumo próprio, sendo considerados aquisições para uso pessoal, nas condições e limites estabelecidos no artigo 61.º do CIEC;
- Sejam transportados pelos próprios para território nacional.

### 1.2. AQUISIÇÃO PARA USO PESSOAL

#### BASE LEGAL:

Artigo 61.º do CIEC

#### 1.2.1. Critérios

Para se determinar se se trata de uma aquisição por particulares e para seu uso pessoal, podem ser tidos em conta os seguintes critérios:

**a) O estatuto comercial e os motivos da detenção dos produtos.**

Para este critério é relevante avaliar se o detentor exerce alguma atividade comercial<sup>72</sup> e, em caso afirmativo, se essa mesma atividade está de alguma forma relacionada com os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

**b) O local em que se encontram os produtos ou a forma de transporte utilizada.**

Apenas podem ser considerados como de uso pessoal os produtos transportados pelo adquirente na sua bagagem pessoal ou no interior de uma viatura particular. Estão, portanto, indiciariamente excluídos da noção de uso pessoal, os produtos detetados em estabelecimentos comerciais, armazéns, etc., bem como os transportados em veículos comerciais.

**c) Qualquer documento relativo aos produtos.**

<sup>72</sup> O artigo 4.º do CIRS contém um elenco de atividades comerciais e industriais.

A existência, por exemplo, de uma fatura comercial pode indiciar que o produto foi adquirido nas condições normais de mercado, sendo o adquirente o consumidor final do mesmo. Pelo contrário, a existência de uma guia de transporte sugere que o produto irá ainda ser afeto a uma atividade comercial.

**d) A natureza dos produtos.**

**e) A quantidade dos produtos, nos termos referidos no ponto seguinte.**

**Limites quantitativos:**

Presume-se que a detenção tem fins comerciais quando forem ultrapassados os seguintes limites quantitativos:

#### **TABACO MANUFATURADO**

Cigarros	800 Unidades
Cigarrilhas (charutos com um peso máximo de 3 g/unidade)	400 Unidades
Charutos	200 Unidades
Tabaco para fumar	1 Kg
Rapé	250 g
Tabaco de mascar	250 g
Tabaco aquecido	20 g
Líquido para cigarros eletrónicos, em recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos	30 ml

#### **BEBIDAS ALCOÓLICAS**

Bebidas espirituosas	10 L
Produtos intermédios	20 L
Vinhos (dos quais 60 l, no máximo, de vinhos espumantes)	90 L
Cervejas	110 L

A presunção constante do n.º 3 do artigo 61.º do CIEC pode ser elidida mediante prova em contrário.

Se as quantidades transportadas forem inferiores aos limites indicados presume-se que a detenção não tem fins comerciais, cabendo à administração efetuar prova em contrário.

Ao invés, se os limites forem ultrapassados, o ónus da prova inverte-se, competindo ao viajante demonstrar que a detenção não tem fins comerciais.

Apesar da quantidade dos produtos ser o critério mais objetivo de todos os referidos no n.º 2 do artigo 61.º do CIEC, não se pode tomá-lo como absoluto. Trata-se, como foi referido, de uma presunção que pode ser afastada mediante o recurso aos outros critérios enunciados.

Assim sendo, não se pode dizer categoricamente que, caso a quantidade transportada seja inferior ao limite estabelecido para determinado produto, está afastada a possibilidade de uma afetação a fins comerciais. Haverá que avaliar, conjuntamente, todos os indícios decorrentes do estipulado no n.º 2 do artigo 61.º do CIEC para averiguar dessa mesma afetação.

### 1.2.2. Viagens entre partes do território nacional com fiscalidade diferenciada

Uma vez que o território continental e as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira constituem espaços fiscais diferenciados, há que interpretar a expressão "noutro Estado membro" constante do artigo 61.º do CIEC de forma a abarcar outro espaço fiscal situado no interior do território nacional.

De acordo com este entendimento, os produtos já introduzidos no consumo numa parte do território nacional e adquiridos por particulares para seu uso pessoal e transportados pelos próprios para outra parte do território nacional com fiscalidade diferenciada não estão sujeitos a imposto, desde que cumpridos os condicionalismos prescritos no referido artigo 61.º.

A não verificação das condições acima referidas implica a sujeição a imposto dos produtos provenientes de outra parte do território nacional com fiscalidade diferenciada.

### 1.2.3. Tabacos

No caso dos produtos de tabaco manufacturado, uma vez que os mesmos estão sujeitos a condições especiais de comercialização, previstas, nomeadamente, nos artigos 108.º, 109.º e 110.º do CIEC, são equacionáveis as seguintes situações:

- a) Caso a aquisição dos produtos seja considerada para uso pessoal, isto é, respeite as condições previstas no artigo 61.º do CIEC, não está sujeita a imposto;**
- b) Pelo contrário, se não se verificarem as condições previstas no artigo 61.º do CIEC, nomeadamente se forem ultrapassados os limites quantitativos, há que distinguir:**
  - 1) Se os produtos cumprirem todas as condições de comercialização previstas nos referidos artigos 108.º, 109.º e 110.º do CIEC é possível a sua admissão em território nacional, mediante o pagamento do imposto;
  - 2) Se estas condições não se encontrarem reunidas, o único destino legalmente admissível será a inutilização sob controlo aduaneiro, nos termos do artigo 113.º do CIEC.

### 1.2.4. Produtos petrolíferos e energéticos

Presume-se que a detenção de produtos petrolíferos não se destina a uso pessoal do seu detentor quando:

- Os produtos sejam transportados por formas de transporte atípicas;
- Esse transporte seja efetuado por particulares ou por conta de particulares.  
Considera-se forma de transporte atípica:
  - Todo e qualquer transporte de combustível que não se encontre no reservatório normal do veículo ou num recipiente de reserva apropriado ao transporte de combustível (do tipo "jerrycan"), até ao limite de 10 litros. Este combustível contido no recipiente de reserva tem de ser o mesmo que é utilizado no veículo;
  - O transporte de produtos líquidos para aquecimento, independentemente da quantidade, que não seja efetuado em camiões-cisterna, por operadores profissionais.

Assim, e a título exemplificativo, as botijas de gás adquiridas noutro Estado membro já introduzidas no consumo, por residentes em território nacional, estão sujeitas a imposto, e ao cumprimento das obrigações previstas no artigo 60.º do CIEC, independentemente do montante de imposto que possam estar em causa ou da sua efetiva cobrança.

A comprovação do cumprimento dessas obrigações faz-se, no decurso do transporte dos produtos e perante

a autoridade de fiscalização, mediante a apresentação do comprovativo da garantia do imposto.

### 1.3. AQUISIÇÃO PARA FINS COMERCIAIS

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 60.º do CIEC

Caso a aquisição não possa ser enquadrada no artigo 61.º do CIEC, presume-se que se destina a fins comerciais, o que determina a sujeição a imposto em território nacional.

#### 1.3.1. Procedimentos

Os produtos já introduzidos no consumo noutro Estado membro que forem adquiridos para fins comerciais ou para consumo próprio, que não seja considerado uma aquisição para uso pessoal, circulam entre o território desse Estado e o território nacional a coberto do Documento de Acompanhamento Simplificado (DAS)<sup>73</sup>.

O adquirente dos produtos acima referidos deve cumprir as seguintes obrigações:

- a) Antes da expedição dos produtos com destino ao território nacional, apresentar uma declaração junto da estância aduaneira competente do local de receção (vulgo PAR – Pedido de Autorização de Receção) e garantir o pagamento do imposto;
- b) Após a receção dos produtos, apresentar nessa estância aduaneira cópia do DAS<sup>74</sup> e pagar o imposto devido, mediante a conversão da garantia em receita;
- c) Prestar-se a todos os controlos que permitam às autoridades aduaneiras comprovar a efetiva receção dos produtos, bem como o pagamento do imposto devido.

#### 1.3.2. Tributação dos óleos lubrificantes

Os óleos lubrificantes, enquanto produtos utilizados em uso diferente de carburante ou de combustível, não estão abrangidos pelo regime da Diretiva n.º 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003 (tributação energética).

Contudo, o CIEC (alínea a) do n.º 1 do artigo 89.º), ao excluir os óleos lubrificantes classificados pelos códigos NC 2710 19 81 a 2710 19 99 da isenção aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente, sejam utilizados para fins diferentes do uso carburante ou combustível (designados por "matérias-primas"), sujeita-os a ISP, encontrando-se as respetivas taxas fixadas em portaria.

Estes óleos não estão sujeitos às formalidades na circulação, a que se refere o artigo 100.º do CIEC (e-DA e DAS).

#### Procedimentos para cumprimento das obrigações fiscais

As entidades sem estatuto fiscal, que recebam óleos lubrificantes em Portugal provenientes de outro Estado membro, devem cumprir as formalidades previstas no artigo 60.º do CIEC. Assim, estes sujeitos passivos têm que:

Apresentar um PAR na alfândega ou delegação aduaneira com jurisdição no local de receção, antes da expedição dos produtos para o território nacional;

Garantir o imposto devido;

<sup>73</sup> Previsto no Regulamento (CEE) n.º 3649/92, da Comissão, de 17 de dezembro.

<sup>74</sup> Este documento, após ser visado pela estância aduaneira competente no local de receção, deverá ser reenviado ao expedidor, provando a correta receção e introdução no consumo em território nacional, a fim de viabilizar um pedido de reembolso do imposto pago no Estado membro de expedição.

Apresentar DIC casuística, na receção dos produtos.

Os operadores com estatuto devem, na receção desses produtos, formalizar a introdução no consumo através da apresentação da DIC, nos termos gerais.

## 1.4. COMPRAS À DISTÂNCIA

### BASE LEGAL:

#### Artigo 62.º do CIEC

##### 1.4.1. Regras gerais

###### a) Sujeição

Ficam sujeitos a imposto em território nacional, os produtos adquiridos noutra Estado membro já introduzido no consumo:

Por pessoas singulares residentes em território nacional;  
Que não exerçam qualquer atividade económica independente;

Que sejam expedidos ou transportados direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste, para território nacional.

As condições acima enunciadas são cumulativas, ou seja, devem estar integralmente verificadas para se poder aplicar o mecanismo previsto no artigo 61.º do CIEC.

A sujeição a imposto é uma regra que não admite qualquer exceção, pelo que não são aqui aplicáveis os limites quantitativos previstos no artigo 61.º do CIEC. Ou seja, a compra à distância é sempre passível de pagamento de imposto em território nacional, independentemente da quantidade de produto adquirida<sup>75</sup>.

Só os particulares poderão ser destinatários de uma remessa adquirida à distância, não podendo, em qualquer circunstância, comercializar os produtos objeto de compra.

No caso de produtos do tabaco, face ao disposto no artigo 14.º-A da Lei n.º 37/2007, de 14 de agosto, são proibidas todas as compras à distância transfronteiriças, por parte de um consumidor estabelecido no território nacional.

###### b) Exigibilidade

O imposto torna-se exigível no momento da entrega dos produtos em território nacional.

##### 1.4.2. Representante fiscal

As compras à distância apenas podem ser efetuadas através de um representante fiscal estabelecido em território nacional, que deve estar autorizado para o efeito pela estância aduaneira competente.

##### 1.4.3. Procedimentos e obrigações do representante fiscal

- Obter autorização para receber os produtos, junto da EAC do local de receção;
- Apresentar uma declaração (PAR) nessa EA, e garantir o pagamento do imposto, antes da expedição dos produtos para o território nacional;
- Após a receção dos produtos, apresentar cópia do DAS emitido pelo expedidor e pagar o imposto;
- Manter um registo dos produtos recebidos.

<sup>75</sup> Salvaguardando sempre o disposto no n.º 3 do artigo 12.º do CIEC.

#### a) Produtos de tabaco manufacturado

Conforme referido, face ao disposto no artigo 14.º-A da Lei n.º 37/2007, de 14 de agosto, são proibidas todas as compras à distância transfronteiriças de produtos de tabaco, por parte de um consumidor estabelecido no território nacional.

#### b) Bebidas espirituosas

Quando a compra à distância for relativa a bebidas espirituosas definidas no Regulamento (CE) n.º 110/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro de 2008, com exclusão das embalagens de bebidas espirituosas com capacidade inferior ou igual a 0,20 l, o representante fiscal nomeado, para além de estar sujeito aos procedimentos indicados no ponto 1.4.3. do presente Capítulo deverá ainda dar cumprimento às normas relativas à selagem, constantes do artigo 86.º do CIEC e da Portaria n.º 117/2015, de 30 de abril.

### 1.5. VENDAS À DISTÂNCIA

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 63.º do CIEC

##### 1.5.1. Regras aplicáveis

Os produtos já introduzidos no consumo, vendidos em território nacional a pessoas residentes noutro Estado membro, e que sejam expedidos ou transportados direta ou indiretamente pelo vendedor ou por sua conta ficam sujeitos a imposto no Estado membro de destino ou, dito de outra forma, os produtos expedidos nas referidas condições não estão sujeitos a imposto em território nacional.

Para efeitos de um eventual pedido de reembolso do imposto pago em território nacional, o vendedor deve comprovar junto da estância aduaneira com competência no local do seu domicílio fiscal o pagamento do imposto no Estado membro de destino.

Importa salientar que a intervenção do representante fiscal, prevista na legislação nacional, não é obrigatória ao abrigo da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro. Assim, os operadores económicos nacionais que pretendam efetuar vendas à distância devem confirmar previamente se a legislação do Estado membro de destino exige ou não a intervenção de um eventual representante fiscal.

No caso específico dos produtos de tabaco o operador nacional deve certificar-se junto das autoridades do Estado membro de destino se são permitidas as compras à distância.

### 1.6. PERDAS E INUTILIZAÇÕES

#### BASE LEGAL:

#### Artigo 64.º do CIEC

No caso de produtos já introduzidos no consumo noutro Estado Membro, não são tributáveis as perdas inerentes à natureza dos produtos em causa, ocorridas na circulação intracomunitária, ou devido a caso fortuito ou de força maior, nos termos e nos limites fixados, respetivamente, nos artigos 49.º e 50.º do CIEC.

Não são ainda tributáveis os produtos destinados a inutilização sob controlo aduaneiro, a efetuar nos termos do artigo 52.º do CIEC.

## 1.7. IRREGULARIDADES

### BASE LEGAL:

#### Artigo 65.º do CIEC

Quando, em território nacional, ocorrer uma irregularidade durante a circulação de produtos já introduzidos no consumo noutra Estado membro, o imposto torna-se exigível, devendo considerar-se que ocorre uma introdução irregular no consumo, conforme definido no artigo 9.º do CIEC, sendo aplicável a taxa em vigor na data da exigibilidade.

Quando não for possível determinar o local em que a irregularidade ocorreu, o imposto é exigível se a mesma foi detetada no território nacional.

Em derrogação do número anterior, se no prazo de três anos a contar da data de aquisição dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, for apurado o Estado membro onde efetivamente ocorreu a irregularidade, o imposto torna-se exigível nesse Estado membro.

O imposto é devido pela pessoa que garantiu o respetivo pagamento, nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 62.º do CIEC, ou por todas as pessoas que tenham participado na irregularidade.

Há lugar ao reembolso do imposto relativo aos produtos introduzidos no consumo que sejam objeto de uma irregularidade ocorrida ou detetada noutra Estado membro quando se comprove ter sido pago o imposto devido nesse Estado membro.

## 1.8. CIRCULAÇÃO NACIONAL DE PRODUTOS JÁ INTRODUZIDOS NO CONSUMO

As operações de circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo já introduzidos no consumo devem ser acompanhadas dos documentos de transporte, processados nos termos do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, conforme decorre “a contrario” do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º do referido diploma.

Relativamente à circulação de produtos de origem vitivinícola, importa esclarecer que, para além do referido no presente Manual, a mesma deve respeitar a legislação comunitária e nacional que estabelece regras de execução relativas aos documentos de acompanhamento de transporte de produtos vitivinícolas e aos registos a manter no respetivo sector de atividade.

## PARTE II

### PARTE ESPECIAL

#### CAPÍTULO I

# IMPOSTO SOBRE O ÁLCOOL, AS BEBIDAS ALCOÓLICAS E AS BEBIDAS ADICIONADAS DE AÇÚCAR E OUTROS EDULCORANTES (IABA)

## SECÇÃO I ÁLCOOL, E BEBIDAS ALCOÓLICAS

### 1. INCIDÊNCIA OBJETIVA

#### BASE LEGAL

##### Artigo 66.º do CIEC

No que respeita ao álcool e às bebidas alcoólicas, o imposto especial de consumo incide sobre a cerveja, os vinhos (tranquilos e espumantes ou espumosos), outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios (entre outros, o Vinho do Porto e o Vinho Moscatel), as bebidas espirituosas (as aguardentes, o whisky, o vodka, o rum, etc.), bem como o álcool etílico.

Referem-se ainda as situações específicas de incidência relativa a produtos que, por via da sua classificação pautal, podem ser geradores de dúvidas neste âmbito:

#### a) Produtos classificados nos códigos NC 2205 e NC 2206

No caso das bebidas classificadas pelos códigos NC 2205 ou NC 2206, terá que se ter em atenção a sua natureza e não os fins a que se destinam. Neste grupo destaca-se, por exemplo, a bebida classificada pelo código NC 2206005900, seguido do adicional 1751 (vinho de arroz), o qual, apesar de se poder destinar a utilizações de cariz culinário ou outras, não deixa ainda assim de ser classificado, em sede da Pauta, como uma bebida alcoólica, encontrando-se esta sujeita à incidência normalmente aplicável à subcategoria de produtos a que diz respeito, neste caso por via da alínea b) do n.º 2 do artigo 66.º.

Um outro exemplo é a cerveja classificada pelo código NC 2206005900, seguido do adicional 1760, a qual é uma cerveja de teor alcoólico superior a 0,5% e não superior a 1,2% vol., encontrando-se assim também incluída na incidência por via da alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo.

#### b) Bebidas resultantes da adição de álcool ou de outras bebidas alcoólicas

A classificação pautal de bebidas obtidas através da adição de álcool de origem vínica, de bebidas espirituosas, ou de produtos intermédios, a outros tipos de bebidas alcoólicas (por exemplo as chamadas designer drinks ou álcool-pops e também as misturas de cerveja com bebidas espirituosas "desperados" ou outras) reveste-se de particular cautela.

Efetivamente, estes produtos situam-se entre duas categorias ou subcategorias de produtos, podendo-lhes

ser atribuída uma classificação pautal errada, com consequências ao nível da correta aplicação da taxa de imposto.

Por exemplo: no caso das bebidas designadas “*desperados*”, deve-se ter atenção à sua classificação pautal, uma vez que, dependendo da composição e da percentagem de álcool adicionado à cerveja, poderemos estar em presença de uma cerveja, de um produto intermédio ou de uma bebida espirituosa, o que implica necessariamente incidências e taxas de imposto muito diferentes.

### c) Frutos do álcool

Outra situação prende-se com os designados frutos de álcool, ou seja, produtos contendo pedaços de fruta conservados ou envolvidos numa bebida alcoólica (por exemplo, aguardente, brandy e outros). Com efeito, e apesar de não estarmos na presença de uma bebida alcoólica de facto, existe sempre a possibilidade de se efetuar o seu consumo da mesma forma. Esta particularidade implica que os frutos de álcool caiam no âmbito da incidência do imposto, isto apesar da sua classificação pautal (NC 2008) os colocar, claramente, num outro capítulo da nomenclatura combinada.

Consequentemente, os produtos genericamente designados por frutos de álcool estão abrangidos pela norma de incidência do IABA, prevista no artigo 66.º do CIEC, sendo tributados nos termos da bebida alcoólica que contenham.

### d) Vinhos tranquilos fermentados e vinhos espumantes fermentados

À semelhança do referido quanto a outras bebidas alcoólicas, salienta-se a importância da correta classificação dos vinhos tranquilos fermentados e vinhos espumantes fermentados, de que são exemplo a sidra e a perada. Este tipo de bebidas pode ser enquadrado em diferentes categorias, tendo sido criados códigos adicionais para que se lhes possa atribuir a correta classificação pautal.

Assim, por exemplo, as bebidas classificadas pelo código NC 2206003100 (sidra e perada) podem revestir a natureza de uma bebida espirituosa (S200), de um produto intermédio (I000) ou de um vinho espumante (W300).

Conforme se pode verificar, sem uma cautelosa análise e caracterização técnica deste tipo de bebidas, que resultará numa correta classificação pautal, corre-se o risco da sua colocação numa norma de incidência inexata que dará origem à aplicação de uma taxa de imposto incorreta.

## 2. ISENÇÕES ESPECÍFICAS DO IABA

### BASE LEGAL

Artigo 67.º do CIEC.

#### 2.1. ISENÇÕES

#### Artigo 67.º – Bebidas Alcoólicas e Álcool

n.º 1 al. a)	Bebidas alcoólicas e álcool utilizados no fabrico de produtos não destinados a consumo humano desde que desnaturadas	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores/utilizadores
n.º 1 al. b)	Bebidas alcoólicas e álcool utilizados no fabrico de vinagres abrangidos pelo código pautal 2209	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores / utilizadores
n.º 1 al. c)	Bebidas alcoólicas e álcool utilizados no fabrico de aromas	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores / utilizadores
n.º 1 al. d)	Bebidas alcoólicas e álcool utilizados na produção de géneros alimentícios	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores / utilizadores

### Artigo 67.º – Bebidas Alcoólicas e Álcool

n.º 1 al. e)	Bebidas alcoólicas e álcool utilizados na realização de ensaios de produção ou para fins científicos, ou para amostras para análise	Reconhecimento Alfândegas	Utilizadores públicos e privados de bebidas para realização de ensaios de produção
n.º 1 al. f)	Bebidas alcoólicas e álcool utilizados em processos de fabrico de produto final que não contenha álcool	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores / utilizadores
n.º 1 al. g)	Bebidas alcoólicas e álcool utilizados no fabrico de produtos constituintes não sujeitos ao imposto	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores / utilizadores
n.º 1 al. h)	Bebidas alcoólicas e álcool utilizados no fabrico de produtos agro-alimentares desde que se trate de vinhos modificados	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores / utilizadores
n.º 2	Produção de aguardente em Pequena Destilaria para consumo próprio	Automático	Todos os produtores para auto consumo até 30 l/ano
n.º 3 al. a)	Álcool parcialmente desnaturado, utilizado em fins industriais	Reconhecimento Alfândegas	Todos os utilizadores de álcool parcialmente desnaturado para fins industriais
	Álcool totalmente desnaturado, utilizado em fins industriais	Automático	Todos os utilizadores de álcool totalmente desnaturado para fins industriais
Artigo 68.º n.º 2	Álcool não desnaturado, utilizado em fins industriais	Reconhecimento Alfândegas	Todos os utilizadores de álcool não desnaturado para fins industriais
n.º 3 al. b)	Álcool distribuído totalmente desnaturado	Automático	Depositários autorizados e outros utilizadores de álcool totalmente desnaturado
n.º 3 al. c)	Álcool destinado a consumo próprio dos hospitais e demais estabelecimentos de saúde, públicos e privados	Reconhecimento Alfândegas	Laboratórios de investigação
n.º 3 al. d)	Álcool destinado a testes laboratoriais e à investigação científica	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores/ utilizadores
n.º 3 al. e)	Álcool destinado a fins terapêuticos e sanitários	Automático	Público em geral
n.º 3 al. f)	Álcool utilizado no fabrico de medicamentos	Reconhecimento Alfândegas	Todos os produtores de medicamentos (DL 176/2006)

Estão isentos de IABA as bebidas alcoólicas e o álcool quando utilizados:

- No fabrico de produtos não destinados ao consumo humano, desde que tenham sido desnaturadas e distribuídas de acordo com a legislação em vigor;
- No fabrico de vinagres abrangidos pelo código pautal 2209;
- No fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e bebidas não alcoólicas de teor alcoólico adquirido não superior a 1,2 % vol.;
- Diretamente ou como componentes de produtos semiacabados, na produção de géneros alimentícios, com ou sem recheio, desde que o título de álcool não exceda 8,5 litros de álcool puro por cada 100 quilogramas de produto, no caso de chocolate e 5 litros de álcool puro por cada 100 quilogramas de produto, nos restantes casos;

Para a realização de ensaios de produção ou para fins científicos, ou como amostras para análise.

- Os ensaios de produção incluem todas as operações necessárias à melhoria do produto final, enquadrando-se neste contexto as provas de vinhos efetuadas pelo IVDP de carácter técnico, etc. Excluem-se as amostras que se destinem a ser vendidas ou oferecidas em feiras e certames de idêntica natureza;
- Em processos de fabrico, desde que o produto final não contenha álcool;
- No fabrico de produtos constituintes não sujeitos ao imposto;
- No fabrico de produtos agroalimentares quando se trate de vinhos modificados;
- Esta isenção abrange exclusivamente bebidas que não se destinam a ser utilizadas como produto final, sendo-o apenas como matéria-prima no processo de produção de produtos agroalimentares.

Os vinhos modificados constituem bebidas alcoólicas que não se destinam ao consumo final, caso do vinho do Porto e do vinho da Madeira, aos quais se adicionaram condimentos (em regra, sal e pimenta), destinados ao fabrico de molhos e pastas de fígado.

## 2.2. FORMALIDADES

O pedido de reconhecimento do benefício deve ser formalizado pelos operadores (utilizadores isentos) através de requerimento dirigido ao Diretor da Alfândega competente.

Compete às alfândegas, na sua área de jurisdição, o reconhecimento e subsequente controlo e reavaliação dos pressupostos relativos às isenções identificadas no ponto anterior.

Quanto à apreciação, decisão e reavaliação periódica dos pressupostos aplicam-se os procedimentos acima referidos.

## 2.3. CONSUMO PRÓPRIO

Estão dispensados do pagamento de IABA, nos termos do n.º 3 do artigo 12.º, as bebidas sem fins comerciais, destinadas ao consumo do próprio produtor, dependendo, ainda, da verificação dos seguintes pressupostos e condições:

- a) Que a produção não ultrapasse o limite de 30 litros de produto acabado, por ano e por produtor;**
- b) Que não seja objeto de venda.**

Por se destinar ao auto consumo, e tratando-se designadamente de aguardente, estas bebidas espirituosas não estão sujeitas às regras de comercialização e selagem, mantendo-se em vigor os procedimentos relativos à isenção prevista no n.º 2 do artigo 67.º, revogado pela Lei n.º 42/2016, de 28/12.

## 2.4. ÁLCOOL ETÍLICO

Está isento de IABA, o álcool etílico:

- Utilizado em fins industriais, nos termos dos artigos 68.º e 69.º;
- Distribuído sob a forma de álcool totalmente desnaturado, nos termos fixado pelo Regulamento de implementação (UE) n.º 2017/1112 da Comissão, de 22 de junho de 2017;
- Destinado a consumo próprio dos hospitais e demais estabelecimentos de saúde, públicos e privados;
- Destinado a testes laboratoriais e à investigação científica;
- Destinado a fins terapêuticos e sanitários;
- Utilizado no fabrico de medicamentos, tal como definidos na alínea e) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de agosto <sup>76</sup>.

<sup>76</sup> O Decreto-Lei n.º 72/91, de 8 de fevereiro, mencionado na alínea f) do n.º 3 do artigo 49.º do CIEC, foi revogado pelo artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de agosto

### 2.4.1. Formalidades relativas à utilização isenta do álcool etílico

#### a) Competência

Compete às alfândegas com jurisdição na área onde se situam as instalações do operador económico, utilizador isento, a autorização e subseqüente controlo dos pressupostos relativos à isenção do imposto sobre o álcool, relativo à utilização do álcool etílico.

#### b) Pedido

O pedido de autorização para a utilização do álcool puro ou parcialmente desnaturado em fins isentos é formalizado através de requerimento dirigido ao Diretor da Alfândega competente, e instruído mediante a apresentação dos seguintes documentos:

Fotocópia do cartão de identificação fiscal, devendo, quando se trate de número provisório, ser apresentado o cartão definitivo no prazo máximo de seis meses, sob pena de se proceder à revogação da autorização;

Declaração ou outro documento no qual conste a localização das instalações onde será utilizado o álcool objeto de isenção e indicação do código de acordo com a classificação portuguesa de atividades económicas (CAE), exceto para os estabelecimentos públicos;

Declaração com a indicação da previsão anual das quantidades de álcool não desnaturado e parcialmente desnaturado a utilizar no processo produtivo ou em outro fim, consoante o caso;

Declaração de compromisso, feita em papel timbrado, assinada por quem possa obrigar juridicamente a entidade requerente, de que o álcool será exclusivamente afeto às produções ou utilizações indicadas;

Declaração de compromisso, feita em papel timbrado, assinada por quem possa obrigar juridicamente a entidade requerente, de que permitirá e colaborará com as autoridades aduaneiras na realização dos controlos que vierem a ser determinados com vista a comprovar a efetiva afetação do álcool aos destinos ou utilizações isentos.

Sempre que o utilizador isento for um Organismo Público, deverão as alfândegas avaliar quais os documentos e requisitos anteriormente enumerados que poderão ser dispensados.

Sempre que o álcool etílico seja utilizado no consumo próprio dos hospitais e demais estabelecimentos de saúde públicos ou privados, o mesmo deverá ser fornecido diretamente pelo depositário autorizado aos referidos hospitais e estabelecimentos, sem intervenção de empresas intermediárias, a não ser que estas ajam como transportadoras do álcool em questão.

Contudo, caso os hospitais e demais estabelecimentos não possam adquirir diretamente o álcool aos depositários autorizados, mas a empresas intermediárias, estas terão que adquirir um estatuto fiscal IEC, que poderá ser o de destinatário registado, podendo as mesmas receber o álcool em suspensão do IEC e processar as respetivas e-DIC isentas para o álcool destinado às entidades em questão.

#### c) Apreciação

Para efeitos de apreciação do pedido, a alfândega competente para a concessão da autorização de utilização de álcool não desnaturado e parcialmente desnaturado deve:

- 1) Cumprir os procedimentos relativos ao reconhecimento e manutenção dos benefícios fiscais;
- 2) Verificar a existência dos pressupostos e condições inerentes à concessão da isenção;
- 3) Efetuar uma visita prévia às instalações onde deverá ser utilizado o álcool isento, podendo aquela ser dispensada desde que as quantidades em causa não ultrapassem, por utilizador, o limite máximo de 200 litros por ano.

#### d) Decisão

O pedido de isenção será objeto de deferimento desde que da apreciação do pedido se constate que estão reunidos os pressupostos e condições relativos à isenção e apenas no caso de não ser constatada a existência de factos impeditivos da concessão do benefício solicitado.

A decisão de concessão da autorização para a utilização do álcool isento deve ser comunicada, por escrito, ao requerente, indicando-se o número de autorização e data a partir da qual produzirá os seus efeitos, conforme modelo aprovado.

A autorização é válida por ano civil, sendo renovável, automaticamente, por igual período de tempo, sem prejuízo da reavaliação periódica, para facilitar os controlos desencadeados pela EAC.

Se o pedido for apresentado no decurso do ano civil, a referida autorização deve ser válida apenas para os restantes meses desse ano, devendo o operador ser alertado desse facto, aquando da apresentação do respetivo pedido, o qual deverá mencionar apenas as quantidades de álcool a utilizar nesses meses.

O indeferimento do pedido e seus fundamentos devem ser notificados ao requerente nos termos do artigo 60.º da LGT.

### 2.4.2. Condicionalismos especiais para a utilização isenta de álcool não desnaturado

#### a) Fins industriais

Sempre que seja utilizado álcool puro em fins industriais deverá avaliar-se o destino do mesmo e se está em causa ou não a saúde pública. Por exemplo, se estivermos perante uma lavagem interna de tubos de uma unidade industrial de fabrico de bebidas, ou de embalagens onde vão ser conservados produtos alimentares é óbvio que terá que ser utilizado álcool puro. Contudo haverá situações que não serão tão óbvias, dado que se trata de outras utilizações, como por exemplo alguns restauros, devendo nestas situações ser entregue uma declaração emitida por entidade idónea com competência técnica na matéria que declare que não pode ser utilizado álcool desnaturado.

#### b) Utilizado no fabrico de medicamentos, tal como definidos na alínea e) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de agosto<sup>77</sup>.

Entende-se por medicamento, toda a substância ou associação de substâncias apresentada como possuindo propriedades curativas ou preventivas de doenças em seres humanos ou dos seus sintomas ou que possa ser utilizada ou administrada no ser humano com vista a estabelecer um diagnóstico médico ou, exercendo uma ação farmacológica, imunológica ou metabólica, a restaurar, corrigir ou modificar funções fisiológicas.

Persistindo dúvidas quanto à definição legal de medicamento, poderá ser solicitada prova das propriedades medicinais do produto através da apresentação de declaração do INFARMED.

De salientar que a utilização álcool etílico no fabrico de medicamentos ou produtos homeopáticos não está sujeita a isenção, salvo se o INFARMED os equiparar a medicamentos.

### 2.4.3. Condicionalismos especiais para a utilização isenta de álcool desnaturado

#### a) Fins industriais

Para beneficiar desta isenção, o álcool deve ser parcialmente desnaturado em entreposto fiscal com os desnaturantes autorizados pela Portaria n.º 1/93, de 2 de janeiro.

Esta portaria estabelece os condicionalismos quanto aos desnaturantes a introduzir no álcool utilizado em fins industriais, bem como os procedimentos a observar pelas Alfândegas no que concerne ao controlo das operações de desnaturação, e procedimentos a observar pelos operadores no que concerne à realização

<sup>77</sup> O Decreto-Lei n.º 72/91, de 8 de fevereiro, mencionado na alínea f) do n.º 3 do artigo 49.º do CIEC, foi revogado pelo artigo 204.º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de agosto

das operações de desnaturação, colheita de amostras de álcool parcialmente desnaturado, etc.

Dado que recentemente têm aparecido no mercado nacional produtos designados como biocidas, o fabrico dos mesmos está condicionado à utilização deste álcool parcialmente desnaturado para fins industriais, devendo ainda os operadores que procedam ao fabrico dos biocidas, apresentar prova de que estão devidamente autorizados e registados na Direção-Geral de Saúde para o fabrico dos mesmos e ser autorizados como utilizadores isentos constando na Base de Dados de Isenções IEC.

Os operadores que pretendam receber álcool parcialmente desnaturado para fins industriais de outros Estados Membros ou de países terceiros devem comunicar à EAC, no termo da operação de circulação ou no ato da importação, consoante o caso, o desnaturante utilizado e respetivas quantidades, devendo ser retiradas amostras para análise com vista a confirmar-se que o álcool está desnaturado nos termos da portaria referida.

Caso o operador tenha muita urgência em introduzir o produto no consumo, antes do resultado da análise, terá que pagar ou garantir o imposto potencial das quantidades em questão, e ser reembolsado do montante do imposto pago ou garantido, caso a análise esteja conforme as fórmulas da mencionada portaria.

#### **b) Fins Terapêuticos e Sanitários**

##### **Regras Gerais:**

Para beneficiar desta isenção, o álcool deve ser parcialmente desnaturado em entreposto fiscal com os desnaturantes autorizados pela Portaria n.º 968/98, de 16 de novembro.

Esta portaria estabelece os condicionalismos quanto aos desnaturantes a introduzir no álcool utilizado em fins terapêuticos e sanitários para venda ao público, bem como os procedimentos a observar pelas alfândegas no que concerne ao controlo das operações de desnaturação, e procedimentos a observar pelos operadores no que concerne à realização das operações de desnaturação, colheita de amostras de álcool parcialmente desnaturado, etc.

O álcool desnaturado nestas condições só pode ser comercializado no território nacional para venda ao público, desde que sejam observados os condicionalismos do artigo 70.º do CIEC, nomeadamente ter que estar embalado em embalagens de capacidade até 0,20 l, e conter os dizeres nos rótulos conforme n.º 3 do artigo 70.º.

##### **Situações especiais:**

Os fabricantes de especialidades farmacêuticas, que procedam à embalagem de álcool nos termos do n.º 4 do artigo 70.º do CIEC, devem cumprir junto da estância aduaneira de controlo da sua área de jurisdição as seguintes obrigações:

- Apresentar cópia do licenciamento da atividade;
- Indicar as quantidades de álcool rececionadas, com vista à realização daquela operação bem como a indicação do respetivo fornecedor, o qual deverá ser titular de entreposto fiscal;
- Indicar a data do início do respetivo embalamento com uma antecedência mínima de dois dias úteis.

##### **E ainda:**

- Efetuar um registo próprio das quantidades embaladas de álcool com cetrimida para venda ao público;
- Não proceder, no decurso da operação de embalamento, à mistura deste álcool com outros produtos, nomeadamente cânfora, sob pena de ficarem sujeitos ao pagamento do imposto, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC.

## **2.5. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS**

O operador IEC, fornecedor das bebidas alcoólicas e do álcool objeto de isenção, deve formalizar a introdução no consumo através da e-DIC.

A e-DIC isenta, relativa aos Documentos/Referências, deve fazer menção ao número, data de início da

autorização e identificar a Alfândega que concedeu o benefício.

Na e-DIC deve, ainda, ser mencionado um dos códigos de isenção constantes da tabela em vigor.

Os fornecedores deverão manter, junto à contabilidade de existências, em anexo à DIC respetiva, cópia das autorizações concedidas aos utilizadores.

## 2.6. REAVALIAÇÃO PERIÓDICA DOS PRESSUPOSTOS E DAS CONDIÇÕES DOS BENEFÍCIOS

A alfândega que concedeu a isenção deve proceder à reavaliação periódica dos respetivos pressupostos e condições, em função dos meios disponíveis, do grau de risco associado à atividade, designadamente variações acentuadas das quantidades de bebidas alcoólicas e de álcool objeto de isenção, do beneficiário, relativamente ao qual confirmará o fim atribuído às bebidas alcoólicas e ao álcool isentos, sugerindo-se, a título indicativo, uma reavaliação anual.

A manutenção da concessão da isenção está dependente do cumprimento das obrigações tributárias, podendo a Alfândega, em qualquer momento, solicitar aos beneficiários a apresentação de certidões ou outros documentos que entenda necessários para o efeito.

A autorização poderá ser revogada a qualquer momento, a pedido da entidade requerente ou por decisão do diretor da alfândega respetiva, quando seja constatada a existência de factos suspensivos ou extintivos da isenção concedida.

## 2.7. INCUMPRIMENTO

A violação dos pressupostos do benefício pode constituir fundamento de:

Revogação do benefício concedido, após o cumprimento da formalidade prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT audiência prévia;

Instauração de procedimento por infração tributária;

Liquidação do imposto com fundamento na alínea f) do n.º 1 do artigo 9.º e n.º 3 do artigo 11.º do CIEC.

A constatação da inobservância, imputável aos beneficiários, das condições legalmente exigidas, pode constituir fundamento de revogação do benefício, com base no disposto nos artigos 13.º e 14.º do EBF.

# 3. PRODUÇÃO

## 3.1. ENTREPOSTO FISCAL DE PRODUÇÃO

### BASE LEGAL

#### artigos 66.º a 87.º do CIEC

No caso específico das bebidas alcoólicas, a cópia do documento de licenciamento prevista no CIEC decorre da aplicação de legislação diversa e reguladora da atividade de produção, armazenagem e comercialização de produtos vitivinícolas, no âmbito de regulamentação comunitária que estabelece a organização comum do mercado vitivinícola. A norma em questão é assim mera consequência de uma obrigação não só nacional, mas sobretudo comunitária que é anterior e prevalece relativamente ao CIEC. O CIEC vem apenas estabelecer um controlo superveniente da atividade em causa, da mesma forma que estabelece o cumprimento de outras obrigações relativamente às quais só tem uma intervenção indireta (registo criminal, inexistência de dívidas à segurança social, atividade económica, etc.).

## 3.2. PRODUÇÃO FORA DE ENTREPOSTO FISCAL

- 1) Em casos muito pontuais (por ex. garrafeiras pessoais, feiras artesanais), é possível a produção de bebidas, efetuada fora de entreposto fiscal.

Para este efeito, deve o interessado apresentar, previamente à produção das respetivas bebidas, um pedido junto da EAC, juntando a documentação necessária, (autorização do IVDP, e da respetiva Câmara Municipal), devendo ainda indicar a quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo e a quantidade de bebidas produzidas e se possível as taxas de rendimento, com vista a ser apurado o respetivo IEC e processar-se as DIC casuísticas para a cobrança do IABA relativo às bebidas produzidas nestas condições.

De salientar que, nomeadamente na produção de licores artesanais, se a mesma ocorrer durante o ano para que a bebida possa ser vendida em várias feiras, essa produção, à partida, deverá ser efetuada em entreposto fiscal, salvo se não houver instalações próprias para que a mesma possa ser realizada.

2) Ao contrário dos produtos produzidos fora de entreposto fiscal, pode haver simples mistura de dois ou mais produtos alcoólicos ou destes com produtos não alcoólicos.

O critério determinante para este tipo de bebidas é de que as bebidas alcoólicas utilizadas na mistura tenham sido comprovadamente objeto de uma prévia introdução no consumo, e que o imposto pago seja sempre igual ou superior ao imposto que possa ser devido pelo produto resultante da mistura. De contrário, poderíamos estar em presença de uma fuga ao imposto.

De salientar também, que apenas é permitida a produção de bebidas que, no final do processo de mistura, mantenham a mesma classificação pautal que possuía(m) a(s) bebida(s) alcoólica(s) utilizada(s) no processo, não sendo assim possível tal produção se as características técnicas (classificação pautal) do produto final forem diversas das características técnicas iniciais.

### 3.3. OBRIGAÇÕES DOS PRODUTORES DE ÁLCOOL E PRODUTOS VITIVINÍCOLAS

#### BASE LEGAL

##### artigo 83.º

Para além do estabelecido no CIEC, é aplicável ainda a seguinte legislação:

Decreto-Lei n.º 291/90, de 20 de setembro (relativo ao regime de controlo metrológico e dos métodos e instrumentos de medição);

Decreto-Lei n.º 192/2006, de 26 de setembro, (relativo aos métodos de controlo metrológico e instrumentos de medição);

Portaria n.º 962/90, de 9 de outubro (aprova o regulamento geral do controlo metrológico);

Portaria n.º 16/91, de 9 de janeiro (aprova o regulamento de controlo da metrologia dos alcoómetros e areómetros);

Portaria n.º 377/91, de 2 de maio (aprova a fórmula para o cálculo dos valores das tabelas de alcoómetros internacionais para misturas de etanol e água);

Portaria n.º 1541/2007, de 6 de dezembro (aprova o novo regulamento de controlo metrológico dos reservatórios de armazenamento de instalação fixa);

Portaria n.º 1556/2007, de 10 de dezembro (aprova o regulamento de controlo metrológico dos alcoolímetros);

### 3.4. OBRIGAÇÕES DOS PRODUTORES DE ÁLCOOL E DE BEBIDAS ALCOÓLICAS

Para além das obrigações relativas à constituição e funcionamento dos entrepostos fiscais (artigos 24.º e 26.º), constitui ainda obrigação dos produtores de álcool e de bebidas alcoólicas instruir os respetivos pedidos de constituição de acordo com os requisitos enumerados no artigo 83.º.

Relativamente às obrigações preceituadas no n.º 2 do artigo 83.º, existem alguns tipos específicos de produção, de que é exemplo, entre outros, o vinho do Porto, que apresentam especificidades técnicas que podem originar custos bastante penalizadores para os operadores, custos esses relacionados com o cumprimento dos requisitos legais estabelecidos, (por exemplo, a aquisição de indicadores de nível para os depósitos fixos dos EF, quando são utilizados depósitos de natureza diversa, havendo uma grande dificuldade em instalar escalas nos depósitos mais antigos, construídos em madeira, o que implica, necessariamente, o recurso a equipamentos dispendiosos e difíceis de encontrar no mercado).

Daí resulta que, por vezes, há dificuldades práticas em submeter certos vasilhames (nomeadamente as vasilhas de madeira) a um controlo metrológico rigoroso, sendo certo que o armazenamento neste tipo de vasilhas faz parte do processo de produção e envelhecimento (de que é novamente exemplo o vinho do Porto), logo suscetível de variações de capacidade que impedem a sua rigorosa aferição.

Relativamente a estas situações, as obrigações em causa resultam diretamente da lei. Não obstante, devem as estâncias aduaneiras analisar em concreto as especificidades do setor produtivo em causa, podendo inclusivamente, se assim for considerado necessário, solicitar a colaboração dos respetivos organismos reguladores, nomeadamente o IVDP, o IVV, as CVR e outros, no sentido de ser encontrada uma solução que, sendo económica e tecnicamente mais viável para o operador, assegure também o cumprimento da lei.

## 4. PEQUENAS DESTILARIAS

### BASE LEGAL

#### Artigo 79.º do CIEC

O regime de pequena destilaria traduz-se numa redução de 50% da taxa normal aplicável às bebidas espirituosas, que os pequenos destiladores produzam e declarem para consumo.

### 4.1. REGRAS E OBRIGAÇÕES

#### 4.1.1. Requisitos para a constituição de pequena destilaria

São requisitos para a constituição: Licenciamento;

Inscrição como pequena destilaria no organismo territorialmente competente (ex.: DRAP/IVV/ASAE);

Ser detentor de um único EFP de bebidas espirituosas;

Existência de um limite de produção anual (ano civil, até 10 hl de álcool puro incorporado em bebidas espirituosas destiladas). Nestas situações, quando é detetado que a produção ultrapassou o limite legal, deve a EAC liquidar o imposto à taxa normal, desde o início do ano em que tal limite foi ultrapassado, dado que o limite legal se encontra afixado por ano civil e não de forma mensal;

#### Independência:

- Jurídica (determinada face à distribuição do capital social da empresa participação inferior a 50% por parte de outras empresas, impossibilidade de participação na administração de outras empresas);

- Económica (aferida em função da identidade dos administradores e da influência que outras empresas ou destilarias possam exercer sobre ela);

Não operar sob licença ou por conta de outrem (não operar sob licença ou por conta de outrem, sob autorização, contrato ou instruções de outras destilarias; não operar no âmbito de cessão do direito de marca ou de propriedade, ou seja, não comercialização em nome de terceiros);

- Contabilística (ter uma contabilidade própria).

A concessão do estatuto é da competência do Diretor da Alfândega;

A manutenção do estatuto ou uma nova concessão está dependente da apresentação da previsão da produção anual até ao dia 15 de dezembro de cada ano civil;

Os produtos estão obrigados à selagem nos termos do artigo 86.º do CIEC.

O estatuto em causa autoriza exclusivamente a produção de bebidas espirituosas destiladas, não podendo, dentro das instalações do entreposto fiscal, haver lugar a produção de outras bebidas alcoólicas. Nada obsta, porém, a que o operador económico possa diversificar a sua atividade produtiva, mantendo o estatuto de pequena destilaria, devendo, para tal, constituir outro entreposto fiscal de produção de bebidas alcoólicas.

Da atual redação do artigo 79.º, n.º 1 al. b), do CIEC, retira-se que só deve ser inibida a concessão do

estatuto se a pequena destilaria se encontrar na dependência de outra destilaria. Assim, por exemplo, um novo entreposto fiscal de produção de bebidas espirituosas pode estar localizado num espaço contíguo ao do entreposto fiscal de produção de bebidas espirituosas destiladas, desde que seja devidamente delimitado e mantenha contabilidade de existências própria.

#### 4.1.2. Obrigações declarativas

Caso pretendam expedir em regime de suspensão do imposto os pequenos destiladores estão obrigados ao processamento de e-DA para tal circulação, nos termos do artigo 35.º, ou, em alternativa, ao processamento de DAS, caso os produtos tenham sido previamente introduzidos no consumo, nos termos do artigo 60.º.

Caso optem pela expedição em regime de suspensão do imposto, a aguardente não beneficia da taxa reduzida aquando da sua introdução no consumo pelo destinatário.

Constitui também obrigação dos pequenos destiladores o processamento de e-DIC eletrónica nas situações de introdução no consumo, nos termos do artigo 10.º.

Com efeito, por aplicação do disposto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, que aprovou o CIEC, é obrigatório o processamento de e-DIC em formato eletrónico, devendo as EAC, dentro da sua disponibilidade, dar apoio aos operadores quando solicitado.

Esclarece-se, por último, que o processamento de e-DIC eletrónica deve efetuar-se com periodicidade diária e não (global) mensal, uma vez que o sistema eletrónico apenas permite aquele tipo de entrega para os produtos com taxa positiva de imposto.

#### 4.1.3. Outras obrigações

Para efeitos de controlo, as matérias-primas utilizadas e os produtos obtidos, devem ser registados em formulário aprovado pela AT.

### 4.2. CONTROLO E REGULARIZAÇÃO FISCAL

#### 4.2.1. Pequenas destilarias cujo proprietário apenas destila para seu próprio consumo:

Os proprietários das pequenas destilarias devem apresentar junto da EAC os seguintes documentos:  
 Declaração de início de produção, com a antecedência mínima de trinta dias;  
 Declaração do final de produção, a apresentar no prazo de 48 horas após o final do período de destilação;  
 Declaração de compromisso de que a aguardente produzida se destina, exclusivamente, ao seu consumo.

#### Regularização fiscal da aguardente produzida para autoconsumo:

A regularização fiscal da aguardente produzida para autoconsumo (30 litros / ano), deverá ser formalizada através do processamento de uma e-DIC isenta, processada em nome do titular da destilaria.

Nestes casos, além da entrega eletrónica da e-DIC, deve ser igualmente apresentada na EAC a declaração respetiva e fotocópia da ficha de existências, devidamente preenchida;

A aguardente declarada para autoconsumo fica dispensada da aposição da estampilha especial prevista no artigo 86.º.

A regularização fiscal da aguardente produzida que ultrapasse o limite dos 30 litros, está sujeita à taxa reduzida prevista no n.º 2 do artigo 79.º do CIEC, e a sua introdução no consumo deverá ser efetuada através do processamento de uma e-DIC, nos termos do artigo 10.º do CIEC.

#### 4.2.2. Regularização fiscal da aguardente produzida para terceiros:

Os proprietários das destilarias deverão apresentar junto da estância aduaneira de controlo os seguintes documentos:

Declaração de início de produção, com a antecedência mínima de trinta dias;

Declaração do final de produção, a apresentar no prazo de 48 horas após o final do período de destilação;

Declaração do utilizador da destilaria para autoconsumo.

A aguardente destinada ao autoconsumo dos utilizadores (30 litros / ano /utilizador), deverá ser formalizada através do processamento de e-DIC global isenta, com periodicidade mensal, processada em nome do titular da destilaria.

Nestes casos a e-DIC deve ser acompanhada das respetivas declarações.

A aguardente produzida pelas destilarias que ultrapasse o limite referido no número anterior, está sujeita à taxa reduzida prevista no n.º 2 do artigo 79.º do CIEC, e a sua introdução no consumo deve ser formalizada mediante o processamento de uma e-DIC, processada em nome do titular da destilaria, entregue nos termos do artigo 10.º do CIEC, acompanhada da respetiva declaração.

É aconselhável a criação de uma base de dados local nas EAC, para efeitos de controlo do produto obtido e das respetivas matérias-primas utilizadas pelas destilarias na produção.

As estâncias aduaneiras que assim entendam proceder, devem inserir na referida aplicação, os dados apresentados pelos operadores, a periodicidade dos quais pode ser estabelecida por mútuo acordo (por exemplo semanalmente, mensalmente, etc.).

As estâncias aduaneiras de controlo devem proceder à selagem e desselagem das unidades de produção, no final e no início da atividade, após a comunicação do titular da destilaria.

Os destiladores devem ainda prestar-se aos demais controlos que as respetivas EAC considerem conveniente.

#### **4.2.3. Irregularidades na produção – outras questões**

Caso se verifique que a produção numa pequena destilaria ultrapassou o limite de 10 hl. de álcool puro incorporado em bebidas espirituosas, qual o procedimento que deve ser seguido pelas EAC?

Se a produção de bebidas espirituosas destiladas ultrapassar aquele limite, o operador não pode beneficiar do regime de pequena destilaria. Logo, deve o estatuto ser revogado e o imposto liquidado pela tributação regra.

Pode beneficiar da isenção até 30 litros uma aguardente que seja produzida num EF que tenha deixado entretanto de ser pequena destilaria?

Relativamente a esta questão, se a produção de aguardente para terceiros for efetuada ao abrigo do estatuto de pequena destilaria, beneficia da isenção. Se, por outro lado, a mesma aguardente for produzida em EF que deixou de ser pequena destilaria, deve-lhe ser aplicada a taxa normal de imposto.

Podem produzir-se licores numa pequena destilaria, e, em caso afirmativo, contam tais produtos para o cômputo das bebidas espirituosas destiladas produzidas naquela, beneficiando inclusive da redução de 50% da taxa?

Considerando que se trata de um benefício fiscal que a lei atribui aos pequenos destiladores, não sendo os licores um destilado, não têm enquadramento nestanorma.

Efetivamente, o artigo 79.º do CIEC fixa, de forma taxativa e cumulativa, os requisitos específicos que os interessados na obtenção do estatuto de pequena destilaria devem preencher para a obtenção do estatuto.

#### **4.3. REVOGAÇÃO DO ESTATUTO**

Deverá o estatuto de pequeno destilador ser revogado, à luz da alínea d) do n.º 2 do artigo 33.º do CIEC, sempre que se verificam longos períodos (superiores a 2 ou 3 anos) de inatividade da pequena destilaria?

Considerando que um pequeno destilador está obrigado à constituição de entreposto fiscal, aplicam-se as mesmas regras relativas ao entreposto fiscal aplicáveis aos operadores do regime geral.

O estatuto deve ser igualmente revogado sempre que se constate que foi ultrapassado o limite legal para a produção.

## 5. PEQUENAS CERVEJEIRAS

### BASE LEGAL

Artigo 80.º do CIEC

### 5.1. REGRAS E OBRIGAÇÕES

#### 5.1.1. Requisitos para a constituição de pequena cervejeira

São requisitos:

Licenciamento;

Limite de produção anual (ano civil) de 200 000 hl.

O objetivo atinente à taxa reduzida é o de permitir um tratamento fiscal mais favorável às pequenas unidades produtivas, e abrange a cerveja introduzida no consumo, quer no Continente, quer nas Regiões Autónomas, independentemente do local de produção;

Um só EF de produção de cerveja, ou dois ou mais EF de produção de cerveja, desde que a produção anual total não exceda os 200 000 hl.

#### Independência:

- Jurídica (determinada face à distribuição do capital social da empresa participação inferior a 50% por parte de outras empresas, impossibilidade de participação na administração de outras empresas);
- Económica (aferida em função da identidade dos administradores e da influência que outras empresas ou cervejeiras possam exercer sobre ela);
- Não operar sob licença ou por conta de outrem (não operar sob licença ou por conta de outrem, sob autorização, contrato ou instruções de outras cervejeiras, não operar no âmbito de cessão do direito de marca ou de propriedade, ou seja, não comercialização em nome de terceiros);
- Contabilística (ter uma contabilidade própria).

O estatuto de pequena cervejeira impõe que o entreposto fiscal de produção de cerveja seja jurídica, económica e contabilisticamente independente de outras empresas cervejeiras, não sendo compatível com a detenção, pelo mesmo titular, de outro entreposto fiscal de produção de cerveja.

A concessão do estatuto é da competência do Diretor da Alfândega;

Obrigação de apresentação da previsão de produção até 15 de dezembro para poder beneficiar do estatuto no ano seguinte;

O estatuto permite exclusivamente a produção de cerveja, não podendo dentro das instalações do entreposto fiscal, haver lugar à produção de outras bebidas alcoólicas.

O exposto não obsta a que o operador económico possa desenvolver outra atividade produtiva, mantendo o estatuto de pequena cervejeira, devendo, para o efeito, ser titular de outro entreposto fiscal de produção de bebidas alcoólicas. Nestes casos, o entreposto fiscal de produção de bebidas alcoólicas pode estar localizado num espaço contíguo ao do entreposto fiscal de produção de cerveja, desde que seja devidamente delimitado e mantenha contabilidade de existências própria.

#### 5.1.2. Obrigações declarativas

Caso pretendam expedir em regime de suspensão do imposto os pequenos cervejeiros estão obrigados ao processamento de e-DA para tal circulação, nos termos do artigo 35.º, ou, em alternativa, ao processamento de DAS, caso os produtos tenham sido previamente introduzidos no consumo, nos termos do artigo 60.º.

Para beneficiar de taxa reduzida de 50% da taxa normal, a cerveja produzida nestas unidades deverá ser introduzida no consumo pelo respetivo produtor.

Constitui também obrigação o processamento de e-DIC eletrónica nas situações de introdução no consumo, nos termos do artigo 10.º.

Tratando-se de cerveja destinada ao consumo num espaço fiscal distinto daquele onde é produzida (por exemplo, uma pequena cervejeira localizada numa Região Autónoma que pretende introduzir a cerveja produzida no Continente, ou vice-versa), a mesma deve, por regra, ser introduzida no consumo no espaço fiscal de destino, circulando obrigatoriamente em regime de suspensão do imposto.

Para o efeito, a receção da cerveja no espaço fiscal de destino deve ser efetuada por um operador económico detentor de um estatuto IEC, o qual introduz no consumo e paga o imposto exigível, podendo este estatuto ser obtido, para o efeito e cumulativamente, pela empresa com estatuto de pequena cervejeira.

Por exemplo, a receção da cerveja no continente deve ser efetuada por um destinatário registado, cujo estatuto é detido, cumulativamente, pela empresa com estatuto de pequena cervejeira na Região Autónoma da Madeira.

Neste caso, o operador económico em causa, titular do estatuto de pequena cervejeira, pode beneficiar da aplicação da taxa reduzida de imposto que a lei concede, através do mecanismo de reembolso do imposto.

## 5.2. IRREGULARIDADES NA PRODUÇÃO

Caso se verifique que a produção numa pequena cervejeira ultrapassou o limite de produção legalmente fixado, o pequeno cervejeiro não pode beneficiar daquele regime. Logo, deve o estatuto ser revogado e o imposto liquidado pela tributação regra.

## 6. PEQUENOS PRODUTORES INDEPENDENTES

### BASE LEGAL

Artigo 80.º-A do CIEC

### 6.1. REQUISITOS

São requisitos:

Ser jurídica, económica e contabilisticamente independentes de qualquer outro produtor de produtos intermédios ou de outras bebidas fermentadas;

Possuir e utilizar instalações fisicamente distintas das de quaisquer outros produtores;

Exercer a respetiva atividade sem se encontrarem ao abrigo de qualquer licença;

Produzir até ao limite anual máximo de 250 hl de produtos intermédios ou 15 000 hl de outras bebidas fermentadas.

A concessão do referido estatuto permite ao seu detentor efetuar introduções no consumo de produtos intermédios e de outras bebidas fermentadas, por si produzidas, com uma tributação correspondente a 50% da taxa aplicável àqueles produtos.

O objetivo atinente à taxa reduzida é o de permitir um tratamento fiscal mais favorável às pequenas unidades produtivas, e abrange os produtos introduzidos no consumo, quer no Continente, quer nas Regiões Autónomas, independentemente do local de produção;

## Independência

Considera-se uma única empresa independente dois ou mais pequenos produtores que cooperem entre si e cuja produção anual total não exceda 250 hl ou 15 000 hl, consoante se trate, respetivamente, de produtos intermédios ou de outras bebidas fermentadas, possibilitando-se desta forma a associação de dois ou mais pequenos produtores independentes, dentro dos limites máximos de produção referidos.

### 6.2. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS

No decurso da sua atividade, o Pequeno Produtor Independente terá de processar documentação de apoio a operações de circulação, em regime de suspensão do imposto e também documentação relacionada com a introdução no consumo dos produtos que produz e comercializa.

Os 2 documentos em causa são o documento administrativo de acompanhamento eletrónico (e-DA), e a declaração de introdução no consumo eletrónica (e-DIC).

Tratando-se de produtos destinados ao consumo num espaço fiscal distinto daquele onde são produzidos (por exemplo, um pequeno produtor independente localizado numa Região Autónoma que pretende introduzir produtos no Continente, ou vice-versa), os mesmos devem, por regra, ser introduzidos no consumo no espaço fiscal de destino, circulando obrigatoriamente em regime de suspensão do imposto.

Para o efeito, a receção dos produtos no espaço fiscal de destino deve ser efetuada por um operador económico detentor de um estatuto IEC, o qual introduz no consumo e paga o imposto exigível.

Os produtos previamente introduzidos no consumo podem circular ao abrigo dos procedimentos previstos nos artigos 60.º e seguintes do CIEC (ver igualmente o disposto no artigo 85.º, n.º 1 alínea c) do CIEC).

### 6.3. CONTROLO DA ATIVIDADE E REVOGAÇÃO DO ESTATUTO

O controlo dos Pequenos Produtores Independentes e dos correspondentes entrepostos fiscais de produção, deve seguir os pressupostos aplicáveis ao controlo dos pequenos cervejeiros e dos pequenos destiladores.

Os fundamentos para a revogação do estatuto de Pequeno Produtor Independente, são os mesmos que se encontram prescritos para os demais estatutos IEC previstos no CIEC (art.º 33.º), devendo ainda seguir os fundamentos específicos aplicáveis aos estatutos de pequena cervejeira e de pequena destilaria.

## 7. PEQUENOS PRODUTORES DE VINHO

### BASE LEGAL

Artigo 81.º do CIEC

#### 7.1. REQUISITOS

São requisitos:

Inscrição no Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) como pequenos produtores;

Limite máximo de produção média anual 1000 hl de vinho.

#### 7.2. OBRIGAÇÕES

As expedições intracomunitárias devem ser registadas pelo pequeno produtor e ser sempre tituladas pelo documento de acompanhamento (DA) exigido nos termos do Regulamento n.º CE/436/2009, da Comissão,

de 26 de maio. O DA deve ser emitido pelo operador através de acesso eletrónico disponibilizado pelo IVV;

Os pequenos produtores de vinho não podem proceder a operações de destilação, devendo, neste caso, solicitar primeiro a atribuição do estatuto de pequeno destilador;

Os pequenos produtores de vinho devem comunicar à sua EAC as expedições intracomunitárias por si efetuadas;

Os pequenos produtores de vinho devem comunicar à sua EAC as receções de vinho por si efetuadas.

Os depositários autorizados devem identificar a proveniência do vinho que lhes tenha sido remetido por pequenos produtores, registando tais receções na contabilidade de existências, ficando esse vinho sujeito ao regime geral.

## 8. CASOS ESPECIAIS

### 8.1. ÁLCOOL DE INTERVENÇÃO

#### BASE LEGAL

##### artigo 82.º n.º 4 do CIEC

As pequenas destilarias excecionalmente autorizadas por despacho do Diretor-geral da AT, a produzir ou transformar álcool, designadamente em processo de reaproveitamento de bebidas alcoólicas consideradas impróprias para consumo humano, estão dispensadas do cumprimento dos requisitos fixados para os produtores de álcool, e que se encontram estabelecidos nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 83.º do CIEC.

São ainda condições essenciais para a concessão da autorização acima referida:

- A inscrição do entreposto fiscal de produção como destilaria no organismo territorialmente competente para esse efeito;
- A demonstração de um interesse económico relevante, em virtude de circunstâncias excecionais, ou a utilidade económica no reaproveitamento das bebidas alcoólicas impróprias para o consumo.

### 8.2. GARRAFEIRAS PESSOAIS

As garrafeiras pessoais reportam-se a situações de produção ocasional de diminuta quantidade não existindo movimentos que exijam a constituição de entreposto fiscal. Esta situação encontra-se dependente de autorização prévia do IVDP, o qual autoriza anualmente, que alguns viticultores beneficiem da produção de vinho generoso até 250 l de mosto, adicionado de aguardente vínica, que se destina exclusivamente à produção de vinho do porto, a título de garrafeira pessoal, para consumo do próprio e dos seus familiares, não podendo ser-lhe dado outro destino.

Com efeito, tem sido permitido, desde 1993, que a produção de vinho do Porto, produzido a título de garrafeira pessoal seja efetuada fora de entreposto fiscal, sendo o imposto pago "à cabeça" e devendo o IVDP declarar a quantidade que cada viticultor pode produzir para que este se dirija previamente à Alfândega para pagar o respetivo imposto.

### 8.3. PEQUENOS LICOREIROS

Não obstante a existência de pequenos produtores de licor (pequenos licoreiros), que até há pouco se encontravam dispensados do cumprimento das obrigações impostas pelo CIEC, desde que a sua produção não ultrapassasse até 1500 litros/ano, tal dispensa não mais se aplica, encontrando-se assim estes produtores sujeitos às regras do regime geral, ou seja, devem obrigatoriamente possuir o estatuto de depositário autorizado.

## 9. MARCAS FISCAIS - IABA

As marcas fiscais constituem instrumentos de controlo de fulcral importância na prevenção da fraude fiscal no setor dos impostos especiais de consumo. A sua utilização tem em vista fundamentalmente assegurar uma maior eficiência na cobrança dos impostos e uma maior segurança no controlo dos consumos isentos, permitindo a verificação, de modo fácil e rápido, se os produtos sujeitos a imposto se encontram ou não em situação fiscal regular, nuns casos (estampilhas fiscais) ou se podem beneficiar de um regime de tributação mais favorável (desnaturação do álcool e a marcação e coloração do gasóleo e do petróleo).

A utilização de marcas fiscais encontra-se prevista na Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008. De acordo com o disposto no seu artigo 39.º, os EM podem exigir a aposição de marcas fiscais ou marcas nacionais de identificação utilizadas para fins fiscais nos produtos sujeitos a IEC destinados a ser introduzidos no consumo no seu território, desde que o seu uso não constitua um obstáculo à livre circulação e sejam observadas as regras em matéria de exigibilidade do imposto no momento da introdução no consumo.

### 9.1. DESNATURAÇÃO DO ÁLCOOL

#### BASE LEGAL:

**Regulamento de Execução ( UE ) 2018/1880 da Comissão de 30 de novembro;**

**Artigos 68.º e 69.º do CIEC;**

**Portaria n.º 172/2021 de 19 de agosto.**

#### 9.1.1. Procedimentos aplicáveis às operações de desnaturação do álcool

A desnaturação do álcool consiste na adição de desnaturalante(s) (marca fiscal) ao álcool etílico, de forma assegurar a aplicação correta das isenções de IABA concedidas ao álcool utilizado em fins industriais ou para venda ao público para fins terapêuticos e sanitários, com vista a evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida do álcool em questão.

As operações de desnaturação, total ou parcial, do álcool, quer este se destine a fins industriais, quer a fins terapêuticos e sanitários, devem ser precedidas da apresentação de uma declaração junto da EAC, com a antecedência mínima de dois dias úteis, devendo a referida declaração ser acompanhada da seguinte informação:

- Indicação da espécie e volume do álcool a desnaturar;
- Indicação da espécie e quantidade de desnaturalante a utilizar;
- Indicação do destino do álcool que se pretende desnaturar.

As operações de desnaturação, total ou parcial, do álcool devem ser efetuadas em entreposto fiscal (de armazenagem ou de produção), podendo, a título excecional e a pedido do utilizador, a EAC autorizar a desnaturação nas instalações do utilizador, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 69.º do CIEC.

Em regra, nas operações de desnaturação efetuadas no território do continente, o volume de álcool sujeito a cada operação não pode ser inferior a 20 hl, sem embargo da EAC poder, mediante pedido fundamentado do operador, autorizar a desnaturação de quantidades inferiores.

As EAC devem acompanhar as operações de desnaturação do álcool e proceder à colheita de amostras do álcool a submeter a desnaturação, dos desnaturalantes a utilizar e do álcool desnaturado na operação, para efeitos de análise.

Em situações excecionais, em que a EAC não possa acompanhar as operações de desnaturação, deve o operador económico proceder à recolha das amostras nos termos atrás referidos e remetê-las à EAC para serem submetidas a análise.

#### a) Desnaturação total do álcool

A desnaturação total do álcool deve ser efetuada com os desnaturalantes e nas proporções fixadas no ponto I

do anexo ao Regulamento de Execução ( UE ) 2018/1880, da Comissão, de 30 de novembro, cuja fórmula comum, a utilizar pelos vinte e cinco países ali identificados, entre os quais Portugal.

Por cada hectolitro de etanol absoluto:

- 1,0 litros de álcool isopropílico,
- 1,0 litros de metiletilcetona,
- 1,0 grama de benzoato de denatônio.

\* Por etanol absoluto entende-se o etanol a 100% Vol.

No caso do produto se destinar ao consumo interno (nacional), o anexo do referido Regulamento permite que os EM possam acrescentar à fórmula europeia um corante que conferira ao produto uma cor característica, para efeitos de identificação do produto.

Ao nível nacional, Portugal adiciona um dos corantes – o azul-de-metileno (2g/hl de álcool a desnaturar), ao processo de desnaturação europeu.

Assim, a desnaturação total do álcool etílico para consumo em território nacional deve observar a fórmula fixada no Regulamento, supra enunciada, podendo, ou não, ser adicionado o corante azul-de-metileno.

Tendo em vista a salvaguarda da saúde pública, bem como a segurança e proteção dos consumidores, a comercialização do álcool totalmente desnaturado para venda ao público, está sujeita aos seguintes condicionalismos:

As embalagens devem ser incolores, nos casos em que a desnaturação do álcool tenha sido efetuada com a adição do corante azul-de-metileno. Nos casos em que a desnaturação não contenha o corante referido devem ser azuis.

#### **b) Desnaturação parcial do álcool para fins industriais**

Este condicionalismo não é aplicável à comercialização do álcool totalmente desnaturado destinado a outros fins.

Nos rótulos das embalagens devem constar a aposição do dístico "álcool desnaturado" e as indicações sobre a percentagem do álcool, a designação e quantidade dos desnaturantes utilizados e a identificação do entreposto fiscal que procedeu à desnaturação.

A desnaturação parcial do álcool para fins industriais deve ser efetuada com os desnaturantes constantes do anexo I da Portaria nº 172/2021, de 19 de agosto, nas proporções ali fixadas.

Considerando que o CIEC não faz qualquer distinção quanto à origem do álcool, entende-se que esta portaria abrange o álcool etílico de origem vínica e não vínica.

#### **c) Desnaturação parcial do álcool para fins terapêuticos e sanitários**

A desnaturação parcial do álcool para fins terapêuticos e sanitários deve ser efetuada com os desnaturantes e proporções constantes no anexo II da Portaria nº 172/2021. Esta portaria estabelece o desnaturante e os procedimentos de controlo para a desnaturação parcial do álcool destinado a fins terapêuticos e sanitários, destinado à venda ao público.

### **9.1.2. Na receção ou importação de álcool desnaturado**

Os operadores estão obrigados no termo da operação de circulação ou no ato de importação, a comunicar à EAC o desnaturante utilizado e as respetivas quantidades, devendo a EAC proceder à recolha de amostras para análise, a fim de aferir se a desnaturação foi efetuada de acordo com os desnaturantes e proporções aprovadas para Portugal.

### 9.1.3. Desnaturação não conforme com as fórmulas aprovadas

Sempre que se constate, através de análise efetuada no momento, que o álcool declarado para consumo com isenção do imposto não se encontra desnaturado nos termos dos diplomas atrás referidos, deverão ser extraídas amostras do produto para efeitos de análise.

Caso se confirme através do resultado da análise, que o álcool não está desnaturado com os desnaturantes e proporções fixadas nos respetivos diplomas, há lugar à liquidação e cobrança do imposto como se de álcool puro se tratasse.

#### Exemplo 1:

O álcool foi desnaturado com os desnaturantes constantes da Portaria n.º 172/2021, de 19 de agosto, mas não nas proporções ali fixadas (tal facto altera necessariamente a fórmula). Nestes casos o álcool não pode ser considerado desnaturado para efeitos de tributação.

#### Exemplo 2:

No caso do álcool para fins terapêuticos e sanitários, destinado à venda ao público, desnaturado de acordo com o preceituado na Portaria n.º 172/2021, de 19 de agosto, em que lhe tenha sido adicionado cânfora (tal facto altera a fórmula aprovada para a desnaturação deste tipo de álcool), pelo que o mesmo não pode ser considerado desnaturado para efeitos de tributação.

Nestes casos há lugar à liquidação do imposto como se de álcool puro se tratasse, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 67.º e do n.º 1 do artigo 68.º do CIEC.

O exposto é aplicável nos casos de álcool totalmente desnaturado em que não foi respeitada a fórmula fixada no ponto I do anexo ao Regulamento de Execução (UE) 2018/1880 devendo proceder-se igualmente à liquidação como se de álcool puro se tratasse.

Em casos especiais, o álcool pode ser objeto de desnaturação através de desnaturante diverso do legalmente previsto, desde que autorizado pelo diretor da alfândega respetiva.

Pode o operador económico requerer a utilização de um desnaturante aplicável para fim diverso do previsto ou a autorização de um desnaturante empregue noutro Estado membro, desde que o mesmo assegure os objetivos fiscais e de proteção da saúde pública.

O pedido deve ser instruído com os seguintes elementos:

- a) Identificação do desnaturante e da legislação vigente nesse Estado membro;
- b) Cópia traduzida, devidamente certificada, da referida legislação.

A autorização do novo desnaturante fica dependente de parecer favorável da Direção-Geral da Saúde ou da Direção-Geral da Alimentação e Veterinária, em função do tipo de produto e dos fins a que se destina.

Reunidos os pressupostos, o diretor da alfândega autoriza o uso do desnaturante em substituição do exigível, fixando as condições e realizando os controlos que entenda convenientes.

## 9.2. ESTAMPILHAS ESPECIAIS PARA BEBIDAS ESPIRITUOSAS

### BASE LEGAL:

**Regulamento (CE) n.º 110/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro, artigo 2.º, referencia anexo II;**

**Artigo 86.º do CIEC;**

**Portaria n.º 117/2015, de 30 de abril, com as alterações da Portaria n.º 308-A/2017, de 20 de outubro.**

A exigência de marcas fiscais visa garantir o cumprimento das obrigações fiscais no território nacional, prevenindo a concorrência desleal ou a comercialização ilícita destes produtos, as quais prejudicam os

operadores económicos diligentes e cumpridores.

Nestes termos, tendo em atenção os montantes de imposto que importa acautelar, no que respeita às bebidas espirituosas definidas no Regulamento (CE) n.º 110/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, 15 de janeiro de 2008, face ao seu elevado teor alcoólico e conseqüentemente, uma elevada tributação, foi criada uma estampilha especial para aplicação nas referidas bebidas.

Esta estampilha especial tem uma dupla finalidade: é uma marca fiscal, porque comprova a regular introdução no consumo da bebida em questão, e conseqüente boa cobrança do respetivo IEC; e, por outro, comprova ainda a qualidade, genuinidade ou denominação de origem das bebidas alcoólicas em questão, controlo este efetuado pelas entidades competentes.

### 9.2.1. Sujeição

Estão sujeitas a selagem, as bebidas espirituosas definidas no artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 110/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro (artigo 66.º, nº 2, alínea m) do CIEC), desde que destinadas a ser introduzidas no consumo no território nacional, com exclusão das embalagens de bebidas espirituosas com capacidade inferior a 0,20 litros, designadas por miniaturas. Esta regra está de acordo com as exigências estabelecidas Decreto-Lei n.º 199/2008, de 8 de outubro.

É ainda de salientar que a capacidade de 0,20 litros contemplada no diploma atrás referido foi objeto de atualização na Portaria n.º 117/2015, de 30 de abril. Esclarece-se ainda que, para efeitos de aplicação da referida Portaria n.º 117/2015, as embalagens com capacidade igual a 200 ml estão excluídas da obrigação de selagem.

### 9.2.2. Modelos

Os modelos de estampilhas especiais a que se refere o n.º 1.º do artigo 86.º do CIEC são dois, e constam do anexo I da Portaria n.º 117/2015, de 30 de abril.

### 9.2.3. Fornecimento

As estampilhas especiais são vendidas pela Imprensa Nacional Casa da Moeda (INCM), à AT, e são fornecidas pela Direção de Serviços de Gestão de Recursos Financeiros da AT aos organismos a seguir indicados:

Autoridade da Segurança Alimentar e Económica (ASAE);

Comissões Vitivinícolas Regionais, reconhecidas como entidades certificadoras (CVR);

Instituto do Vinho, do Bordado e do Artesanato da Madeira, I.P. (IVBAM);

Direção Regional de Apoio ao Investimento e à Competitividade (DRAIC).

### 9.2.4. Requisitantes

Os operadores detentores de estatuto fiscal IEC – depositários autorizados, destinatários registados e os destinatários registados temporários, a que se refere o n.º 3 do artigo 86.º do CIEC, devem requisitar as estampilhas especiais de que necessitem às entidades referidas no ponto anterior, por transmissão eletrónica de dados, através da aplicação informática SICES, remetendo-se para o manual da referida aplicação, no que respeita às regras de funcionamento da mesma.

A requisição de estampilhas por operadores económicos não detentores de qualquer estatuto IEC está sujeita à prestação de uma garantia nos termos exigidos pelo n.º 9 do artigo 86.º do CIEC. A requisição será efetuada pela estância aduaneira de controlo, por transmissão eletrónica, a pedido dos interessados, conforme o previsto no n.º 4 da Portaria n.º 117/2015. Atento o disposto no n.º 4 do artigo 86.º do CIEC, estarão nesta situação os seguintes operadores:

O responsável pela dívida aduaneira na importação;

- Quem introduziu de forma irregular os produtos no território nacional;
- O arrematante na venda judicial ou em processo administrativo;
- O detentor para fins comerciais;
- O produtor no caso de produção fora do regime suspensão;
- Quem introduziu irregularmente a mercadoria no consumo.

#### **9.2.5. locais de aposição**

Antes da introdução no consumo, as estampilhas deverão ser apostas nas respetivas embalagens, nos seguintes locais:

- Nos entrepostos fiscais de produção;
- Nos entrepostos fiscais de armazenagem;
- Nos entrepostos aduaneiros;
- Nas estâncias aduaneiras onde forem declaradas para introdução em livre prática e consumo;
- Noutros locais determinados e autorizados pela estância aduaneira de controlo.

Conforme o estabelecido no artigo 4.º da Portaria n.º 117/2015, a receção de bebidas espirituosas, por detentores do estatuto de destinatário registado e destinatário registado temporário, obriga à selagem na origem.

No caso de importação, os operadores económicos podem ainda enviar as estampilhas para os locais de produção situados em país terceiro.

#### **9.2.6. Controlo e apuramento**

O controlo da utilização das estampilhas especiais é efetuado através das contas correntes, uma por cada operador, inseridas na aplicação SICES.

#### **9.2.7. Inutilização e extravio**

As bebidas espirituosas que já se encontrem estampilhadas e não se destinem ao consumo em território nacional, não podem ser expedidas ou exportadas sem previa inutilização das estampilhas, a qual se fará a pedido do interessado e sob controlo aduaneiro da alfândega de controlo, devendo ser lavrado o respetivo auto de inutilização, conforme o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º da Portaria n.º 117/2015.

Na sequência de inutilização devem ser efetuados os necessários registos na conta-corrente de estampilhas. Caso a inutilização ocorra fora do território nacional, a falta de apresentação das estampilhas especiais deve ser justificada mediante declaração adequada, emitida pelas autoridades competentes do país para onde as estampilhas foram remetidas, nos termos referidos no n.º 3 do artigo 6.º da referida portaria.

As estampilhas inutilizadas durante a selagem numa operação de engarrafamento beneficiam de uma franquia anual até 4% das estampilhas correspondentes às unidades engarrafadas, ou seja, das estampilhas aplicadas. Esta franquia, embora automática, só pode beneficiar os operadores que comuniquem a ocorrência à estância aduaneira de controlo até 31 de janeiro do ano seguinte, nos termos do n.º 4 do artigo 6.º da portaria.

Para além do limite atrás referido, e noutras situações de inutilizações ou extravios de estampilhas, o imposto só não é exigível se o operador provar em processo administrativo que a inutilização das estampilhas se deveu a caso fortuito ou de força maior, conforme o previsto no n.º 7 do mesmo artigo da portaria.

Sempre que no decurso de uma importação tiverem sido requisitadas, por operadores sem estatuto IEC, estampilhas especiais em quantidade superior às efetivamente utilizadas, as estampilhas remanescentes deverão ser inutilizadas sob controlo aduaneiro, uma vez que a conta corrente constante da aplicação SICES deverá ficar com saldo zero.

### 9.2.8. Situações residuais

É de referir que, por força do estipulado no n.º 2 do artigo 7.º da Portaria n.º 117/2015, de 30 de abril, a INCM só pode fornecer as novas estampilhas especiais, cujos modelos obedeçam aos requisitos fixados no anexo desta portaria. No entanto, os operadores que ainda tenham em stock os modelos de estampilhas previstas nos anexos I das Portarias n.ºs 1631/2007 e 52/2012, podem continuar a utilizá-las, após esta data e até ao esgotamento das mesmas.

As bebidas espirituosas já existentes no mercado, que tenham aposta um dos modelos de estampilhas atrás referidos, devem ser consideradas em situação regular.

São consideradas em situação irregular as bebidas espirituosas que não tenham aposta a estampilha especial, aprovada pela Portaria n.º 701/2003 de 1 de agosto, e que tenham sido introduzidas no mercado em data anterior à entrada em vigor da referida portaria. Para efeitos de regularização fiscal destas bebidas deverá ter-se em conta duas situações:

As garrafas que tenham apostos os selos antigos em uso antes da estampilha instituída pela Portaria n.º 701/2003, devem ser apreendidas, instaurado o respetivo processo de infração por violação do n.º 8 do artigo 86.º do CIEC e da Portaria n.º 117/2015. A situação ficará regularizada com o pagamento da coima e com a aquisição das estampilhas especiais para oposição nas garrafas, a qual deve ser efetuada sob controlo aduaneiro;

Nos casos em que as garrafas não tenham aposta a estampilha especial nem os selos antigos, para além dos procedimentos atrás referidos, deverá ainda ser liquidado o respetivo imposto. Neste caso, a estância aduaneira deve informar a ASAE da situação em que as bebidas se encontram, para aquele organismo poder agir em conformidade.

Quando o imposto for exigível nos termos do n.º 5 do artigo 86.º do CIEC, a taxa das bebidas espirituosas prevista no n.º 2 do artigo 76.º deve ser aplicada em função do produto a que as estampilhas especiais em falta se destinavam e do teor alcoólico desse produto, habitualmente comercializado pelo operador económico.

Sempre que não seja possível determinar o produto a que se destinavam as estampilhas especiais, o imposto é calculado em função do produto com maior teor alcoólico comercializado pelo operador económico, nos termos do n.º 7 do artigo 86.º do CIEC.

## SECÇÃO II BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS (BNA)

### BASE LEGAL:

Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro.

## 7. INCIDÊNCIA

### 1.1 INCIDÊNCIA OBJETIVA

*Estão sujeitos a imposto:*

**a) As bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, abrangidas pelo código NC 2202.**

A presente posição abrange as BNA tal como são definidas na Pauta Aduaneira, exceto as compreendidas em outras posições, em particular nas posições 2009 (Sumos) ou 2201 (Águas minerais e águas gaseificadas, sem adições) e inclui, nomeadamente:

Bebidas tais como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou limonadas, constituídas por água potável comum, com açúcar ou outros edulcorantes, e adicionados, por vezes, de ácido tartárico e de ácido cítrico.

Estas bebidas são frequentemente tornadas gasosas, por meio de dióxido de carbono. Apresentam-se quase sempre em garrafas ou em outros recipientes fechados hermeticamente;

Águas minerais (naturais ou artificiais) adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes;

Outras bebidas não alcoólicas, exceto sumos (sucos) de frutas ou de produtos hortícolas da posição 2009.

**Recomenda-se a consulta da legislação especial aplicável, designadamente:**

- Decreto-Lei n.º 288/94, de 14 de novembro;
- Portaria n.º 703/96, de 6 de dezembro, alterada pela Portaria n.º 1296/2008, de 11 de novembro, aplicável a todas as bebidas refrigerantes, com exceção das que se destinam a uma alimentação especial;
- Regulamento (UE) n.º 1169/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro de 2011, relativo à prestação de informação aos consumidores sobre os géneros alimentícios.

**b) As bebidas abrangidas pelos códigos NC 2204, 2205, 2206 e 2208, com um teor alcoólico superior a 0,5% vol. e inferior ou igual a 1,2% vol.**

Estão abrangidas bebidas de baixo teor alcoólico, à base de bebidas alcoólicas, que não se encontram sujeitas a Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas.

**c) Os concentrados, sob a forma de xarope ou pó, destinados à preparação, de bebidas previstas nas alíneas anteriores, nas instalações do consumidor final ou de retalhista.**

Estão abrangidos, designadamente, os produtos classificados pelo código NC 210690.

**Estão excluídas do imposto:**

As bebidas referidas no ponto anterior que não tenham qualquer adição açúcar ou outros edulcorantes, ainda que eventualmente sejam aromatizadas com sumos (sucos) ou essências de frutos ou com extratos compostos.

**Por exemplo:**

Águas minerais e águas gaseificadas apenas adicionadas de aromas de frutos.

As bebidas que, ainda que se enquadrem no referido código NC 2202, contenham apenas açúcares naturalmente presentes na fruta, seja no seu sumo ou no seu extrato.

**BNA sem fins comerciais:**

As BNA acima referidas estão sempre sujeitas a imposto em território nacional, ainda que adquiridos noutro Estado membro, exceto se a aquisição tiver sido efetuada para uso pessoal, quando transportados pelo próprio para o território nacional, nas condições previstas no artigo 61.º do CIEC.

## 1.2 INCIDÊNCIA SUBJETIVA

**São sujeitos passivos do imposto:**

- O depositário autorizado;
- O destinatário registado;
- O importador ou o seu representante.

**São ainda sujeitos passivos:**

- O arrematante, tratando-se de venda judicial;
- Os responsáveis pela produção, detenção, introdução no território nacional e introdução no consumo irregulares, ou quaisquer outros que com eles tenham participado em tais atos ou tido conhecimento da irregularidade.

## 2. ISENÇÕES

### ISENÇÕES COMUNS

(artigo 6.º do CIEC)

Os produtos sujeitos a IEC, incluindo as BNA, estão isentos sempre que se destinem a:

- Ser fornecidos a embaixadas, consulados e organizações internacionais (por exemplo NATO);
- Ser exportados ou expedidos com destino a outro Estado membro;
- Ser consumidos como abastecimentos de bordo, em aeronaves ou embarcações operando a partir de aeroportos e portos situados em território nacional.

### ISENÇÕES ESPECÍFICAS

(artigo 87.º-B do CIEC)

Estão isentas do imposto, as seguintes bebidas não alcoólicas:

#### a) Bebidas à base de leite, soja ou arroz:

Estão isentas, designadamente:

- Bebidas à base de soja com um teor proteico, em peso, igual ou superior a 2,8 % (NC 2202 99 11);
- Bebidas à base de soja com um teor proteico, em peso, inferior a 2,8 %;
- Bebidas à base de leite ou arroz.

Note-se que algumas destas bebidas não estão abrangidas pelo código NC 2202 (por exemplo, os produtos derivados do leite são abrangidos pelo Capítulo 4), pelo que a sua previsão em sede de isenção permite clarificar, expressamente, a não tributação desses produtos.

#### b) Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã:

Esta isenção abrange os produtos sujeitos a taxa reduzida do IVA, abrangidos pela verba 1.11 da Lista I do CIVA (Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico), incluindo:

- Bebidas à base de fruta de casca rija do Capítulo 08 e cereais do Capítulo 10 ou sementes do Capítulo 12 (NC 2202 99 1500).

Por regra, os sumos de frutas estão abrangidos pela posição NC 2009 (por conseguinte, excluídos do imposto). Todavia, de acordo com as notas do Capítulo 20 da Pauta Aduaneira, se contiverem menos de 50%, em peso, de sumo de frutas podem perder o seu carácter original da posição 2009, devendo ser classificadas na posição 2202: estas bebidas beneficiam da isenção.

Recomenda-se a consulta da legislação especial aplicável, designadamente:

- Decreto-Lei n.º 225/2003, de 24 de setembro, retificado pela Declaração de Retificação n.º 18/2003, de 21 de novembro, e alterado pelos Decretos-Lei n.º 101/2010, de 21 de setembro, e 145/2013, de 21 de outubro.

#### c) Bebidas consideradas alimentos para as necessidades dietéticas especiais ou suplementos dietéticos:

Recomenda-se a consulta da legislação especial aplicável, designadamente:

- Decreto-Lei n.º 216/2008, de 11 de novembro, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 1999/21/CE, da Comissão, de 25 de março, relativa aos alimentos dietéticos destinados a fins medicinais específicos;

- Decreto-Lei n.º 74/2010, de 21 de junho, relativo aos géneros alimentícios destinados a uma alimentação especial;
- Decreto-Lei n.º 64/2011, de 9 de maio, que autoriza a utilização nos géneros alimentícios de novos aditivos alimentares.

**d) Bebidas cuja mistura final resulte da diluição e adição de outros produtos não alcoólicos a concentrados sob a forma de xarope ou pó, desde que seja demonstrada a liquidação do imposto sobre aqueles concentrados:**

Esta isenção visa evitar situações de dupla tributação, em particular de produtos já tributados que sejam posteriormente utilizados como matéria-prima de novos produtos.

**e) As bebidas não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes:**

Esta isenção é especialmente aplicável às bebidas previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 87.º-A do CIEC.

**f) Estão igualmente isentas as BNA quando utilizadas:**

Em processos de fabrico ou como matéria-prima de outros produtos; Para pesquisa, controle de qualidade e testes de sabor.

**Regime:**

Os operadores económicos de BNA isentas estão dispensados das obrigações relacionadas com a produção, circulação e controlo, previstas na Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, exceto:

Para efeitos de contabilização da despesa fiscal, os operadores económicos devem processar uma declaração de introdução no consumo (e-DIC), com periodicidade semestral, com a indicação das quantidades introduzidas no consumo.

## 3. PROCEDIMENTOS

### 3.1. REGRAS DE DETERMINAÇÃO DA TAXA DO IMPOSTO APLICÁVEL

No caso de bebidas exclusivamente adicionadas de outros edulcorantes que não açúcar, a taxa aplicável é a prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 87.º-C;

Presume-se que o total de açúcar incorporado nas bebidas é adicionado. No caso de bebidas que contenham açúcares naturalmente presentes na fruta, cuja quantidade se revele determinante para a correta aplicação da taxa do imposto, cabe ao operador económico ilidir a presunção, declarando junto da EAC.

### 3.2. AQUISIÇÃO DE ESTATUTOS

De acordo com a respetiva atividade, os operadores económicos de bebidas não alcoólicas (BNA) devem adquirir os seguintes estatutos IEC:

- a) Fabricantes de BNA: devem constituir-se como depositário autorizado com Entrepósito Fiscal de Produção (EFP);
- b) Importadores: podem introduzir em livre prática e no consumo ou constituir-se depositário autorizado com Entrepósito Fiscal de Armazenagem (EFA);

- c) Adquirente de BNA de outros Estados membros: deve constituir-se como Destinatário registado ou Depositário autorizado com EFA;

**Outros operadores económicos:**

- Grossistas: Opção de aquisição ou não de estatuto IEC;
- Retailistas ou vendedores a consumidores finais: Opção de aquisição ou não de estatuto IEC.

### 3.3. PRODUÇÃO E ARMAZENAGEM (ARTIGO 87.º-D DO CIEC)

#### Autorização dos entrepostos fiscais

A constituição do entreposto fiscal depende de pedido dirigido à estância aduaneira em cuja jurisdição se situam as respetivas instalações, efetuado mediante preenchimento do formulário disponibilizado no sítio da Internet da AT, em:

[https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/publicacoes\\_formularios/formularios/Pages/formularios.aspx](https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/publicacoes_formularios/formularios/Pages/formularios.aspx).

- Modelo 202.1 (Pedido de concessão do estatuto de depositário autorizado).
- Modelo 204.1 (Pedido de constituição de entreposto fiscal) – a apresentar só em caso de pretender constituir mais de um entreposto fiscal ou de já ter um ou mais EF aprovados.

Deve igualmente apresentar declaração de que manterá atualizada, no entreposto fiscal, uma contabilidade das existências em sistema de inventário permanente, com indicação da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para o cálculo do imposto (teor de açúcar/taxa de rendimento).

Não são aplicáveis à concessão do estatuto de depositário autorizado de BNA, os requisitos previstos nos artigos 23.º e 24.º do CIEC, salvo se expressamente previstos na Portaria n.º 32/2017.

#### 3.3.1 Tratando-se de Entreposto Fiscal de Produção, o requerente deve ainda:

Exercer a atividade económica de fabricação de BNA, designadamente a abrangida pela CAE 11072, mencionada a título exemplificativo. Este requisito é verificado pela EAC através de consulta às bases de dados da AT, dispensando o interessado da apresentação da respetiva certidão ou documentação específica;

Apresentar as taxas de rendimento, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º da Portaria n.º 32/2017. Para o efeito, deve declarar a respetiva ficha técnica, por produto, marca, sabor ou embalagem, indicando:

- A quantidade de açúcar ou outros edulcorantes adicionados;
- e
- Tratando-se dos concentrados, o número de hectolitros de produto acabado que resulte da diluição e adição de outros produtos para a preparação da mistura final;
- Apresentar cópia da planta das instalações com delimitação da área afeta a BNA, que se encontrem em suspensão do imposto;
- Possuir equipamentos e sistema informático de registo, ou outro meio adequado, que permita um controlo eficaz da quantidade produzida e armazenada;
- Manter informação atualizada sobre a produção, designadamente sobre as taxas de rendimento, e comunicar à EAC, com periodicidade trimestral, eventuais alterações ou divergências que sejam detetadas.

### 3.3.2 Tratando-se de Entrepósito Fiscal de Armazenagem, o requerente deve apresentar:

Prova de estar habilitado a exercer a atividade de venda por grosso de bebidas não alcoólicas, exceto nos casos em que a atividade principal do operador seja a prestação de serviços de armazenagem.

Este requisito é verificado pela EAC através de consulta às bases de dados da AT, dispensando o interessado da apresentação da respetiva certidão ou documentação específica;

Previsão média mensal da quantidade de BNA que estima receber em suspensão do imposto, tendo em vista determinar o montante da garantia a prestar;

- Declarar a respetiva ficha técnica, nos termos do ponto 3.3.1;
- Cópia da planta das instalações com delimitação da área afeta a BNA, que se encontram em suspensão do imposto.

Verificados os requisitos estabelecidos nos pontos anteriores, o diretor da alfândega comunica, no prazo de 10 dias, a autorização de constituição do entreposto fiscal e respetiva data de produção de efeitos.

### 3.4. DESTINATÁRIOS REGISTADOS

No caso de autorização dos destinatários registados, o requerente deve:

Formular um pedido dirigido à EAC, considerando-se esta a alfândega ou delegação aduaneira em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do operador económico, efetuado mediante preenchimento do formulário disponibilizado no sítio da Internet da AT, em:

[https://infoaduanheiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/publicacoes\\_formularios/formularios/Pages/formularios.aspx](https://infoaduanheiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/publicacoes_formularios/formularios/Pages/formularios.aspx).

- Modelo 298.1 (Pedido de concessão do estatuto de destinatário registado)

Neste sentido, o requerente deve ainda apresentar:

- Prova de estar habilitado a exercer uma atividade económica que inclua a comercialização de BNA.
- Este requisito é verificado pela EAC através de consulta às bases de dados da AT, dispensando o interessado da apresentação da respetiva certidão ou documentação específica;
- Previsão média mensal dos produtos a rececionar, tendo em vista determinar o montante da garantia a prestar nos termos do artigo 56.º do CIEC;
- Declarar a respetiva ficha técnica, nos termos do ponto 3.3.1;
- Identificar os locais de receção dos produtos.

Verificados os requisitos estabelecidos nas alíneas anteriores, o diretor da alfândega comunica, no prazo de 10 dias, a autorização e respetiva data de produção de efeitos.

### 3.5. CIRCULAÇÃO (ARTIGO 87.º-E DO CIEC)

#### 3.5.1 Circulação em regime de suspensão

As BNA podem circular, em regime de suspensão do imposto, de um entreposto fiscal, de um local de importação ou entrada no território nacional, para:

- Um entreposto fiscal;
- Um destinatário registado;
- Outro Estado membro ou, no caso de exportação, a estância aduaneira de saída, desde que provenientes de um entreposto fiscal.

Para além dos casos referidos, as BNA podem ainda circular, em regime de suspensão do imposto, para um local de entrega direta, designado pelo depositário autorizado ou pelo destinatário registado, situado em território nacional, e previamente comunicado à EAC, nos termos do n.º 4 do artigo 35.º do CIEC.

A circulação de BNA, em regime de suspensão, deve efetuar-se ao abrigo do documento comercial que permita a correta identificação dos produtos (adaptando, designadamente, um «documento de transporte», previsto no regime de bens em circulação), o qual deve mencionar expressamente que o imposto não se encontra pago, podendo usar as menções: "IEC em suspensão" ou "IEC não pago".

#### 3.5.2 Circulação de BNA já introduzidas no consumo

No caso de BNA já introduzidas no consumo, a circulação efetua-se ao abrigo do Regime de Bens em Circulação, nomeadamente:

Fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes.

O exposto não obsta a que a menção a imposto pago possa constar dos documentos mencionados, visando esclarecer o aquirente do correto cumprimento das obrigações de imposto por parte do seu fornecedor.

#### 3.5.3 Regras especiais aplicáveis à circulação entre Continente e Regiões Autónomas

A circulação de BNA com fins comerciais, previamente introduzidas no consumo, entre o Continente e as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, e vice-versa, e entre as Regiões Autónomas, pode ser efetuada, em alternativa, nos seguintes termos:

**BNA em entreposto fiscal:** O sujeito passivo procede à introdução no consumo, previamente à expedição, indicando no campo "Local de introdução no consumo" / "Autoridades competentes" da e-DIC a estância aduaneira com jurisdição no local de destino e consumo final das bebidas (por exemplo, Funchal ou Ponta Delgada), efetuando-se a circulação, para além do respetivo documento comercial, igualmente a coberto dessa e-DIC;

ou

**BNA já introduzidas no consumo:** O operador económico responsável pela expedição com destino a outro espaço fiscal do território nacional deve comunicar, com carácter mensal, junto da estância aduaneira em cuja jurisdição se inicie o transporte, as quantidades expedidas por destino e tipo de produto, indicando:

- Local do início de transporte;
- N.º do documento de transporte;
- Destino (Continente, Açores ou Madeira);
- Quantidades;
- Taxa do IABA aplicável;
- Total de imposto pago;
- Sempre que possível, n.º da correspondente e-DIC.

### 3.6. PERDAS E INUTILIZAÇÃO

Não é aplicável o conceito de perdas na armazenagem previsto no artigo 48.º do CIEC.

Caso haja perdas, por caso fortuito ou de força maior ou por inutilização dos produtos, deverão as mesmas ser comunicadas nos termos, respetivamente, dos artigos 50.º e 52.º do CIEC.

### 3.7. GARANTIAS

São aplicáveis as regras das garantias constantes dos artigos 53.º a 59.º do CIEC, com as seguintes especificidades:

Os titulares de entreposto fiscal de armazenagem que, para além deste, sejam titulares de um entreposto fiscal de produção, estão dispensados da prestação de garantias de armazenagem e de circulação;

Tratando-se de garantia de circulação, a responsabilidade do garante cessa com a receção das BNA pelo destinatário, nos termos do n.º 12 do artigo 55.º do CIEC.

## CAPÍTULO II

# IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS (ISP)

### 1. INCIDÊNCIA

#### BASE LEGAL

#### Artigo 88.º

#### Regra geral

A regra geral de incidência do ISP é a da utilização dos produtos como carburantes ou como combustíveis. O que é que se entende por uso como carburante e uso como combustível?

Uso como carburante: a utilização de um produto como combustível em qualquer tipo de motor não estacionário, independentemente de funcionar por explosão ou por combustão;

Uso como combustível: a utilização de um produto, através de combustão, desde que tal não seja considerado uso como carburante.

#### 1.2. INCIDÊNCIA OBJETIVA

O ISP incide sobre (artigo 88.º n.º 1):

Os produtos petrolíferos e energéticos – alínea a);

Quaisquer outros produtos que, não sendo produtos petrolíferos e energéticos se destinem a ser consumidos em uso como carburante – alínea b);

Os outros hidrocarbonetos destinados a serem consumidos como combustível (exceto a turfa) – alínea c);

A eletricidade, classificada pelo código NC 2716 – alínea d).

#### 1.3. ELENCO DOS PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS

Para efeitos deste imposto, são produtos petrolíferos e energéticos os produtos <sup>78</sup> que constam do elenco do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC, e que são, de forma não exaustiva:

Os produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a 1518, quando destinados a serem utilizados como carburante ou como combustível (óleos vegetais e outros);

Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704 a 2715:

2701, 2702 e 2704 – carvão e coque;

2705 - Gás de hulha, gás de água, gás de ar, exceto gases de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos;

2706 - Alcatrões de hulha, de linhite ou de turfa e outros alcatrões minerais;

2707 - Óleos e outros produtos provenientes da destilação dos alcatrões de hulha a alta temperatura e produtos análogos, em que os constituintes aromáticos predominem, em peso, relativamente aos

<sup>78</sup> Os códigos NC previstos no CIEC e legislação complementar têm por base os códigos NC identificados na Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade e na Decisão de Execução (EU) 2018/552, da Comissão de 6 de abril de 2018. Não obstante, deve ter-se presente que, para efeitos de classificação dos produtos e do sistema declarativo, são aplicáveis os códigos NC previstos no Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, e respetivas alterações (n.º 2 do artigo 5.º do CIEC)

constituintes não aromáticos;

2708 - Breu e coque de breu, obtidos a partir de alcatrão de hulha ou de outros alcatrões minerais;

2709 - Óleos brutos de petróleo (*crude oil*) ou de minerais betuminosos (xistos, calcários, areias, etc.) ou seja, os produtos naturais, qualquer que seja a sua composição, que provenham, quer de jazigos petrolíferos, quer da destilação de minerais betuminosos. Só se incluem nesta posição os produtos desta espécie que obedeçam às características específicas dos óleos em bruto, consoante a sua origem (densidade, curva de destilação, teor de enxofre, ponto de escoamento, viscosidade, etc.);

2710 - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos que não sejam óleos brutos, e outros derivados. Incluem-se neste código:

Óleos leves e preparações – *white spirit*, gasolinas de aviação, outras gasolinas, carburetores (jet fuel) tipo gasolina;

Óleos médios – querosene, carburetores (jet fuel); Óleos pesados – gasóleos, fuelóleos, óleos lubrificantes;

2711 – Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos – gás natural, gás propano e gás butano;

2712 - Vaselinas, parafinas e ceras;

2713 - Coque de petróleo, betume de petróleo e outros resíduos dos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos;

2714 - Betumes e asfaltos, naturais; xistos e areias betuminosas; asfaltites e rochas asfálticas;

2715 - Misturas betuminosas à base de asfalto ou de betumes naturais, de betume de petróleo, de alcatrão mineral ou de breu de alcatrão mineral (por exemplo, mastiques betuminosos e *cutbacks*);

Os produtos abrangidos pelo código NC 2901 (hidrocarbonetos acíclicos);

Os produtos abrangidos pelo código NC 2902 (hidrocarbonetos cíclicos);

Os produtos abrangidos pelo código NC 2905 11 00, que não sejam de origem sintética, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível (metanol);

Os produtos abrangidos pelo código NC 2909 19 10, quando destinados a serem utilizados como carburante ou como combustível (bioetanol);

Os produtos abrangidos pelo código NC 3403 11 e 3403 19 (preparações lubrificantes);

Os produtos abrangidos pelo código NC 3811 (preparações antidetonantes e aditivos vários para óleos minerais);

Os produtos abrangidos pelo código NC 3817 (misturas de alquilbenzenos ou alquilnaftalenos);

Os produtos, quando destinados a ser utilizados como carburante ou combustível, abrangidos pelos códigos NC 3824 99 86, 3824 99 92, 3824 99 93 e 3824 99 96, com exceção de preparações antiferrugem que contenham aminas como elementos ativos e solvente e diluentes, compósitos, inorgânicos, para vernizes e produtos semelhantes, e pelos códigos NC 2909 10 10, 3826 00 10 e 3826 00 90.

## 1.4. PRODUÇÃO DE PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS

### BASE LEGAL

#### Artigo 96.º do CIEC

Considera-se produção de um produto petrolífero e energético qualquer processo de fabrico, incluindo a extração, através do qual sejam obtidos produtos sujeitos a imposto.

Estão excluídos da incidência do ISP os produtos petrolíferos e energéticos consumidos nas instalações de um estabelecimento de produção de produtos petrolíferos e energéticos, com exceção daqueles que são usados para fins alheios a essa produção.

Consideram-se estabelecimentos de produção de produtos petrolíferos e energéticos, as instalações industriais onde os produtos referidos no n.º 2 do artigo 88.º do CIEC, são fabricados ou submetidos a um tratamento definido, na aceção da Nota Complementar 5 do Capítulo 27 da NC (artigo 96.º).

Não se consideram produção, as seguintes situações:

Operações no decurso das quais sejam obtidas pequenas quantidades de produtos petrolíferos e energéticos como subprodutos (artigo 96.º, n.º 2, alínea a));

Operações mediante as quais o utilizador de um produto petrolífero e energético torne possível a sua reutilização na sua própria empresa, desde que os montantes do imposto já pagos sobre esse produto não sejam inferiores ao montante do imposto devido, se o produto reutilizado fosse de novo sujeito a esse imposto (artigo 96.º, n.º 2, alínea b));

Operação de mistura, fora de um estabelecimento de produção ou de um entreposto aduaneiro, de produtos petrolíferos e energéticos com outros produtos petrolíferos e energéticos ou outras substâncias, desde que (artigo 96.º, n.º 2, alínea c)):

- O imposto das substâncias de base tenha sido pago anteriormente;

E

- O montante pago não seja inferior ao montante do imposto devido por essa mistura, não sendo a primeira condição aplicável quando a mistura esteja isenta em função de um destino especial.

## 1.5. INCIDÊNCIA SUBJETIVA

### BASE LEGAL

#### Artigo 4.º do CIEC

São sujeitos passivos do imposto, para além do depositário autorizado e do destinatário registado:

Os comercializadores de eletricidade e de gás natural;

Os comercializadores para a mobilidade elétrica;

Os produtores de eletricidade que vendam diretamente aos consumidores finais;

Os autoprodutores de eletricidade;

Os consumidores que comprem eletricidade através de operações em mercados organizados;

Os proprietários ou responsáveis legais pela exploração de postos de abastecimento de combustíveis autorizados para a venda ao público, em situações de venda irregular de gasóleo colorido e marcado.

## 2. ISENÇÕES ESPECÍFICAS DO ISP

### BASE LEGAL

Artigo 89.º do CIEC

Artigo 90.º do CIEC

Artigo 93.º do CIEC

Portaria n.º 50/2020, de 27 de fevereiro <sup>79</sup>

Portaria n.º 840/2010, de 2 de setembro <sup>80</sup>

Portaria n.º 74/2019, de 8 de março

### PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS E ELETRICIDADE

ART. 89.º N.º 1 AL. A)	utilizados como matérias-primas industriais <sup>81</sup> , com exclusão dos óleos lubrificantes	Reconhecimento Alfândegas	Utilizadores isentos autorizados
ART. 89.º N.º 1 AL. B)	utilizados na navegação aérea, com exclusão da aviação de recreio privada	Automático	Companhias aéreas que abastecem em Portugal

<sup>79</sup> Regulamenta as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo das isenções e das taxas reduzidas previstas, respetivamente, no n.º 1 do artigo 89.º e no n.º 3 do artigo 93.º 186-A/2022, de 21 de julho)

<sup>80</sup> Regulamenta as formalidades e procedimentos de controlo do benefício fiscal aplicável aos motores frigoríficos previsto na alínea f) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC

<sup>81</sup> Inclui o gás natural, com a alteração produzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro

## PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS E ELETRICIDADE

ART. 89.º N.º 1 AL. C)	consumidos na navegação marítima costeira e interior, pesca e a aquicultura, com exclusão da navegação de recreio privada - gasóleo e fuelóleo	Reconhecimento Alfândegas / Serviços centrais (pesca e aquicultura)	Navegação costeira e interior Pesca e aquicultura Navegação marítimo- turística
ART. 89.º N.º 1 AL. D)	utilizados na produção de eletricidade, cogeração ou produção de gás de cidade <sup>82</sup> - carvão, coque, fuelóleo gases de petróleo e gasóleo <sup>83</sup>	Reconhecimento Alfândegas	Empresas, cujo objeto é a produção combinada de eletricidade ou de eletricidade e calor ou gás de cidade
ART. 89.º N.º 1 AL. E)	utilizados nos transportes públicos - gases de petróleo incluindo o gás natural	Reconhecimento Alfândegas	Empresas de transporte público
ART. 89.º N.º 1 AL. F)	consumidos em instalações sujeitas ao Comércio Europeu de Licenças de Emissão de Gases com Efeitos de Estufa (CELE) ou a um Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE) <sup>84</sup> - carvão, coque, coque de petróleo, fuelóleo de teor de enxofre =< 1% e gases de petróleo incluindo o gás natural	Reconhecimento Serviços centrais Alfândegas	Empresas sujeitas ao CELE ou a um ARCE
ART. 89.º N.º 1 AL. H)	Revogada	-	-
ART. 89.º N.º 1 AL. I)	consumidos no transporte de passageiros e de mercadorias por caminho-de-ferro - gasóleo	Reconhecimento Alfândegas	Empresas de transporte por caminho-de-ferro
ART. 89.º N.º 1 AL. J)	Revogada	-	-
ART. 89.º N.º 1 AL. L)	utilizado pelos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social, nos termos do Decreto-Lei n.º 101/2011, de 30 de setembro - gás natural, no estado gasoso	Automático	Clientes finais economicamente vulneráveis
ART. 89.º N.º 2 AL. A)	eletricidade utilizada para produzir eletricidade, e para manter a capacidade de produzir eletricidade	Reconhecimento Serviços centrais	Empresas, cujo objeto é a produção de eletricidade
ART. 89.º N.º 2	Eletricidade produzida a bordo de embarcações	Automático	Embarcações
ART. 89.º N.º 2 AL. C)	Eletricidade utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei	Reconhecimento Serviços centrais	Empresas de transporte por caminho-de-ferro e por trólei
ART. 89.º N.º 2 AL. D)	Eletricidade utilizada pelos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social, nos termos do Decreto-Lei n.º 138- A/2010, de 28 de dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 172/2014, de 14/11	Automático	Clientes finais economicamente vulneráveis

<sup>82</sup> Inclui o gás natural, com a alteração produzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro

<sup>83</sup> No caso do gasóleo apenas quando consumido nas regiões autónomas

<sup>84</sup> Inclui o gás natural, com a alteração produzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro

## PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS E ELETRICIDADE

ART. 89.º N.º 2 AL. E)	Eletricidade utilizada em instalações sujeitas ao CELE ou a um ARCE	Reconhecimento Serviços centrais	Empresas sujeitas ao CELE ou a um ARCE
ART.º 90.º, N.º 1	Biocombustíveis puros produzidos por pequenos produtores dedicados	Reconhecimento DGEG/AT- Serviços centrais	Pequenos produtores dedicados de biocombustíveis
ART.º 90.º, N.º 11	Biocombustíveis avançados e gases de origem renovável	Reconhecimento ENSE/AT – Serviços centrais	Operadores económicos que introduzem BA e GOR no consumo
ART. 93.º N.º 3 AL. A) E C)	Gasóleo colorido e marcado utilizado em equipamentos agrícolas, florestais, pesca com a arte-xávega e aquícolas – Taxa reduzida	Reconhecimento Serviços centrais	Agricultores inscritos na DGADR e titulares de licenças de exploração aquícolas inscritos na DGRM ou ICNF, IP
ART. 93.º N.º 3 AL. E)	Gasóleo colorido e marcado utilizado em motores fixos para produção de energia – Taxa reduzida	Reconhecimento Alfândegas	Proprietários de motores fixos
ART. 93.º N.º 1 AL. F)	Gasóleo colorido e marcado utilizado em motores frigoríficos autónomos instalados em veículos de transporte de bens perecíveis – Taxa reduzida	Reconhecimento Serviços Centrais	Empresas de transporte com certificação ATP

### 2.1. DISPOSIÇÕES GERAIS

O reconhecimento e a manutenção dos benefícios fiscais previstos estão sujeitos à verificação e comprovação dos pressupostos e das condições legalmente exigidas, nomeadamente, o exercício de atividade declarada e situação tributária e contributiva regularizada.

Estão dispensados da condição de ter atividade declarada os proprietários de motores fixos de produção de energia, que os não utilizem no âmbito de uma atividade económica (exemplo: geradores utilizados em edifícios).

No caso das atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias os sujeitos passivos que realizem transmissões de bens ou prestações de serviços no âmbito dessas atividades, estão obrigados a apresentar declaração de início de atividade independentemente da sua dimensão económica <sup>85</sup>.

#### 2.1.1. Competência

**a) Compete às alfândegas, na sua área de jurisdição, o reconhecimento e subsequente controlo e reavaliação dos pressupostos e condições relativamente aos seguintes benefícios fiscais <sup>86</sup>:**

- 1) Matérias-primas;
- 2) Navegação comercial (com exclusão das pescas e aquicultura);
- 3) Produção de energia<sup>87</sup>;

<sup>85</sup> Alterações introduzidas pela Lei nº 66-B/2012 de 31/12 (OE/2013).

<sup>86</sup> Cf. Artigos 3.º, 15.º, 22.º, 28.º, 32.º, 35.º e 50.º da Portaria n.º 50/2020 de 27 fevereiro.

<sup>87</sup> Com exceção da eletricidade utilizada para produzir eletricidade e para manter a capacidade de produzir eletricidade e do gás natural utilizado para produzir eletricidade e eletricidade e calor.

- 4) Transportes públicos;
- 5) Caminho-de-ferro<sup>88</sup>;
- 6) Motores fixos.

**b) Compete aos serviços centrais da AT (DSIECIV), o reconhecimento dos seguintes benefícios:**

- 1) Embarcações utilizadas na atividade de pesca ou aquicultura, bem como os equipamentos aquícolas propostos para decisão pela Direção-Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos (DGRM) ou pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas (ICNF)<sup>89</sup>, entidades competentes para a reavaliação periódica dos pressupostos e condições do benefício;
- 2) Equipamentos agrícolas e florestais, propostos pela Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR), entidade competente para a reavaliação periódica dos pressupostos e condições deste benefício;
- 3) Equipamentos aquícolas e de pesca com a arte-xávega, propostos pela DGRM ou pelo ICNF, entidades competentes para a reavaliação periódica dos pressupostos e condições deste benefício;
- 4) Motores frigoríficos autónomos, propostos para decisão pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes (IMT), entidade competente para a reavaliação periódica dos pressupostos e condições deste benefício;
- 5) Eletricidade utilizada para produzir eletricidade e para manter a capacidade de produzir eletricidade;
- 6) Eletricidade utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei;
- 7) Produtos petrolíferos e energéticos e eletricidade utilizados nas instalações sujeitas ao regime do Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE) ou a Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE).

**c) Compete à AT e à Direção Geral de Energia e Geologia (DGEG), o reconhecimento de pequenos produtores dedicados de biocombustíveis (PPD), através de despacho conjunto dos respetivos diretores-gerais.**

Nos benefícios titulados por cartão eletrónico cujos pedidos são instruídos nas alfândegas, a emissão dos referidos cartões é solicitada pela alfândega competente à DGADR, os quais são posteriormente reencaminhados para os respetivos beneficiários.

### 2.1.2. Pedido

O pedido de reconhecimento do benefício fiscal deve ser formalizado pelos operadores económicos (destinatários isentos) e apresentado junto da entidade competente, tendo em conta o referido no ponto anterior.

Para os benefícios previstos na alínea a) do número anterior deverá ser preenchido o formulário "Benefício Fiscal ao consumo de produtos sujeitos a ISP" (modelo 200.1).

Para os benefícios sobre a utilização da eletricidade deverá ser preenchido o formulário "Pedido de isenção do ISP sobre a eletricidade" (modelo 295.1).

Do formulário deve constar o Código do Ponto de Entrega (CPE) associado ao fornecimento de eletricidade para um fim isento. No caso de haver múltiplos pontos de entrega, devem ser identificados no pedido todos os CPE abrangidos pela isenção, utilizando-se para esse fim, se necessário, o anexo ao formulário.

Para os benefícios sobre a utilização do gás natural deverá ser preenchido o formulário "Pedido de isenção do ISP sobre o gás natural" (modelo 297.1).

Do formulário deve constar o Código Universal de Identificação (CUI) associado ao fornecimento de gás natural para um fim isento. No caso de haver múltiplos pontos de entrega, devem ser identificados no pedido

<sup>88</sup> Com exceção da eletricidade utilizada para o transporte de passageiros e mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei.

<sup>89</sup> Consoante se trate de equipamentos afetos à aquicultura em meio marítimo (DGRM) ou em meio fluvial (ICNF).

todos os CUI abrangidos pela isenção, utilizando-se para esse fim, se necessário, o anexo ao formulário.

Os formulários acima referidos constam do site da AT.

São reconhecidas oficiosamente as isenções previstas nas alíneas f) do n.º 1 e e) do n.º 2, ambas do artigo 89.º do CIEC, para empresas abrangidas pelo CELE ou por ARCE na sequência de comunicação nesse sentido da Agência Portuguesa do Ambiente (APA) ou da DGEG, respetivamente, não sendo nestas situações necessária a apresentação de pedido de isenção.

### 2.1.3. Documentos exigíveis

Os pedidos de benefício devem ser instruídos com os documentos comprovativos da verificação dos pressupostos para cada um dos benefícios em causa sem prejuízo de outros considerados necessários pelas autoridades competentes.

No caso de benefícios fiscais a atividades económicas sujeitas a licenciamento, deve ainda ser apresentada fotocópia do documento de licenciamento.

Os beneficiários cuja atividade esteja legalmente dispensada de licenciamento, deverão declará-lo no pedido formulado<sup>90</sup>.

Para além dos documentos de carácter geral atrás referidos, os pedidos devem ainda ser acompanhados dos documentos complementares previstos nos respetivos formulários.

### 2.1.4. Obrigações decorrentes do benefício

Após o reconhecimento do benefício as entidades beneficiárias estão obrigadas a:

- a) **Utilizar os produtos, exclusivamente no fim isento declarado;**
- b) **Comunicar às autoridades competentes qualquer alteração dos pressupostos do benefício fiscal;**
- c) **Comunicar outras alterações relevantes (alteração de localização das instalações ou dos equipamentos autorizados, transferência de propriedade, cedência ou substituição dos equipamentos);**
- d) **Colaborar com as autoridades competentes na realização dos controlos com vista a comprovar a efetiva afetação dos produtos aos destinos com benefício fiscal e fornecer todos os elementos de informação solicitados.**

As comunicações previstas nas alíneas b) e c)<sup>91</sup>, bem como a devolução do cartão eletrónico e a comunicação de anomalias ou extravio do mesmo devem ser efetuadas pelo beneficiário perante as seguintes entidades:

Alfândega de reconhecimento e de controlo;

ou

AT (DSIECIV), DGADR, IMT, DGRM ou ICNF, de acordo com as respetivas competências.

As alfândegas de jurisdição às quais tenha sido comunicada qualquer alteração de localização da sede, das instalações ou de equipamentos autorizados devem dar conhecimento do facto à alfândega com jurisdição na nova área de localização.

## 2.2. REAVALIAÇÃO PERIÓDICA DOS PRESSUPOSTOS E DAS CONDIÇÕES DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Os benefícios fiscais estão sujeitos a reavaliação periódica tendo em vista confirmar a manutenção das condições e dos pressupostos verificados à data do reconhecimento.

Para o efeito, devem os serviços competentes, de preferência com a utilização de informação existente nas bases de dados a que tenham acesso, e sem prejuízo da solicitação aos interessados de informação adicional e específica que venha a revelar-se necessária, verificar se houve alterações ao nível dos pressupostos específicos do benefício em causa bem como das condições legalmente exigíveis, que obstem à sua

<sup>90</sup> No caso dos motores fixos utilizados por particulares (ex. geradores em habitações), devem ser exigidos apenas os documentos previstos no artigo 51.º da Portaria n.º 50/2020, uma vez que o objeto do benefício em causa, são os motores fixos que se destinem à produção de energia que se encontrem instalados em plataformas inamovíveis (alínea e) do n.º 3 e no n.º 7 do artigo 93.º do CIEC). No caso de motores fixos utilizados no âmbito de atividade económica deverá a mesma estar devidamente declarada e licenciada, nos termos da legislação aplicável.

<sup>91</sup> Alíneas b) e c) do artigo 7º da Portaria n.º 50/2020 e alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 840/2010.

manutenção.

Apenas poderão ser mantidos os benefícios em relação aos quais se mostrem reunidas todas as condições verificadas, quer à data do reconhecimento, quer à data da sua reavaliação <sup>92</sup>.

Nos benefícios concretizados mediante a utilização de gasóleo colorido e marcado (GCM), deve igualmente ser considerada a informação constante da base de dados gerida pela DGADR, através da qual é possível aceder a informação fundamental para efeitos de controlo dos beneficiários e das quantidades de produtos adquiridas, desencadeando-se ações de natureza fiscalizadora nas situações em que se constate a ultrapassagem dos plafonds e procedendo-se a ajustamentos destes sempre que se mostre justificado.

### 2.2.1. Consequências do incumprimento

Cabe aos beneficiários comprovar o preenchimento dos pressupostos do benefício em causa, nomeadamente, a utilização dos produtos tributáveis para determinado fim, se deste tiver dependido a sua tributação reduzida ou nula, devendo manter todos os documentos comprovativos dessa utilização durante os prazos legais e exhibi-los sempre que tal lhe seja solicitado.

### 2.2.2. Violação dos pressupostos do benefício fiscal

A constatação da violação dos pressupostos dos benefícios fiscais pode constituir fundamento de:

- Revogação do benefício, após o cumprimento da formalidade prevista na alínea c) do n.º 1, do artigo 60.º da LGT (audição prévia);
- Instauração de procedimento por infração tributária <sup>93</sup>;
- Liquidação do imposto, com fundamento na alínea f), do n.º 1 do artigo 9.º e artigo 11.º do CIEC <sup>94</sup>.

Em caso de revogação, deverá promover-se, consoante o benefício em causa:

- O cancelamento da autorização como destinatário isento (GIS - Base de Dados das Isenções);
- O cancelamento do cartão eletrónico para abastecimento de GCM.

A Portaria n.º 50/2020 (artigo 11.º) e a Portaria n.º 840/2010 (n.º 3 do artigo 7.º) identificam três situações passíveis de configurar violação dos pressupostos do benefício que determinam a exigibilidade do imposto, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC. De acordo com estes dispositivos legais considera-se violação dos pressupostos do benefício, designadamente <sup>95</sup>:

- a) Utilização de produtos, sem o reconhecimento prévio do benefício fiscal - refere-se, no essencial, à utilização de produtos isentos por sujeitos passivos antes de lhes ser reconhecido o benefício <sup>96</sup>. Poderá igualmente ser o caso de situações de utilização de produtos isentos após a revogação do benefício ou da utilização de produtos diferentes dos autorizados;**
- b) Desvio do fim – a utilização dos produtos em destino diferente do autorizado – é o caso da utilização de GCM em veículos automóveis ou em embarcações de recreio;**
- c) Utilização de produtos em equipamentos não autorizados - poderá corresponder à situação de um beneficiário autorizado (sendo por exemplo, titular de cartão), mas que utiliza o produto em equipamentos não abrangidos nessa autorização.**

A substituição ou inclusão de novos equipamentos devem ser objeto de novo pedido. Estando em causa benefícios dependentes de reconhecimento, para os quais é exigida a verificação de condições subjetivas (em relação ao requerente) e objetivas (em relação aos equipamentos a autorizar, no caso dos benefícios concretizados mediante a utilização de gasóleo colorido e marcado), é obrigatória a verificação das condições exigíveis para esses equipamentos <sup>97</sup>.

<sup>92</sup> Por exemplo, não basta a inscrição no cadastro de atividade, é necessário que a mesma se encontre ativa à data do pedido / reavaliação

<sup>93</sup> Artigo 109.º do RGIT.

<sup>94</sup> Conjugados com o n.º 2 do artigo 11.º da Portaria n.º 50/2020 ou com o n.º 2 do artigo 7.º da Portaria n.º 840/2010, consoante o caso.

<sup>95</sup> Não se trata de um elenco fechado ou taxativo mas meramente exemplificativo.

<sup>96</sup> Será, o caso, por exemplo, da utilização de produtos beneficiando de isenção como matérias-primas, sem autorização válida.

<sup>97</sup> No caso das embarcações, estas só podem ser abastecidas após essa verificação, sendo atribuído ao legítimo utilizador um cartão para cada embarcação afeta e que cumpra os requisitos da atividade para a qual foi solicitado o benefício, e, no caso dos motores fixos, o reconhecimento depende de vistoria de cada motor para confirmar, se estão reunidas as condições previstas no n.º 7 do artigo 93.º do CIEC, bem como avaliar da razoabilidade da estimativa apresentada, nos termos da alínea c) do artigo 51 da portaria.

### 2.2.3. Inobservância das condições legais exigidas

A inobservância, imputável aos beneficiários, das condições legalmente exigidas, pode constituir fundamento de revogação do benefício, com base no disposto nos artigos 13.º e 14.º do EBF, conjugado com o artigo 11.º da Portaria n.º 50/2020 ou com o n.º 1 do artigo 7.º da Portaria n.º 840/2010.

Para o efeito, deverá o beneficiário, numa primeira fase, ser notificado nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT (direito de audição prévia). Se, no prazo fixado, não for demonstrado o cumprimento da obrigação em falta, deverá proceder-se à revogação do benefício, com fundamento nas normas legais acima referidas.

### 2.2.4. Inobservância de outras condições decorrentes do benefício

A constatação do incumprimento das obrigações de comunicação e de colaboração previstas artigo 7.º da Portaria n.º 50/2020 e no n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 840/2010, pode constituir fundamento de instauração de procedimento por infração tributária, nos seguintes termos:

- Incumprimento do disposto nas alíneas b) e c) do artigo 7.º da Portaria n.º 50/2020 e nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 840/2010, artigo 110.º-A do RGIT;
- Incumprimento do disposto na alínea d) do artigo 7.º da Portaria n.º 50/2020 e na alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 840/2010, artigo 111.º do RGIT.

## 2.3. PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS UTILIZADOS COMO MATÉRIAS-PRIMAS INDUSTRIAIS

### BASE LEGAL

**Artigo 89.º, n.º 1, alínea a) do CIEC**

**Portaria n.º 50/2020, de 27 de fevereiro**

Beneficiam de isenção de ISP os produtos petrolíferos e energéticos destinados a uso diferente de carburante ou combustível, vulgarmente designados por matérias-primas industriais.

Está em causa a utilização de produtos petrolíferos e energéticos como matéria-prima num processo industrial de fabrico ou a utilização dos referidos produtos em uso diferente de carburante ou combustível, ainda que numa atividade não industrial (p.ex. utilização em oficinas de automóveis para a lavagem de peças). Abrange igualmente a atividade de acondicionamento para a venda a retalho.

Os produtos transformados resultantes da atividade de um utilizador isento autorizado, destinados aos seus clientes devidamente identificados (sistema contabilístico), estão abrangidos pelo artigo 14.º da portaria e como tal isentos de imposto, desde que utilizados em uso diferente de carburante ou combustível.

Os beneficiários desta isenção, utilizadores dos produtos em causa devem solicitar na alfândega competente a isenção de ISP utilizando para o efeito o formulário 200.1., ficando em consequência registados como destinatários isentos (DII).

As DIC de produtos petrolíferos e energéticos destinados a utilização como matérias-primas, têm de indicar na casa apropriada (casa 4), o destinatário do produto, o qual tem, obrigatoriamente, de ser titular de autorização de utilizador isento (registado no GIS como DII).

### 2.3.1. Acondicionamento para venda a retalho

Inclui-se nesta isenção a atividade de acondicionamento para venda a retalho (a clientes não identificáveis), de alguns produtos destinados a uso diferente de carburante ou combustível, que não tenham sido submetidos a processo de transformação ou de mistura (em estado puro), em embalagens com capacidade máxima unitária até 10 kg / l.

Considera-se acondicionamento para a venda a retalho, o pré-embalamento dos referidos produtos em quantidades ou capacidades unitárias máximas de 10 kg / l, nos termos definidos na legislação relativa às

condições gerais de comercialização dos produtos <sup>98</sup>.

Após o acondicionamento/embalagem, os produtos destinados à venda a retalho deixam de estar sujeitos aos condicionalismos exigíveis para as restantes matérias-primas, podendo ser colocados à disposição dos clientes finais em diversos locais (venda ao público).

Para efeitos de controlo, foram estabelecidas regras a observar na comercialização dos mesmos, com o propósito de inviabilizar a aquisição de grandes quantidades de produtos por sujeitos passivos que não reúnam as condições legais da isenção em causa. Tais regras consubstanciam-se no seguinte:

#### **a) Pré-embalamento dos produtos**

Os produtos acondicionados para venda a retalho têm de ser pré-embalados, entendendo-se como tal, os produtos cujo acondicionamento é efetuado antes da sua exposição para venda ao consumidor, em embalagens que solidariamente com ele são comercializadas, de tal modo que a quantidade de produto contida na embalagem tenha um valor previamente escolhido e não possa ser alterada, sem que a embalagem seja aberta ou sofra alteração perceptível.

Para além da harmonização com o regime estatuído no Decreto-Lei n.º 199/2008, inviabiliza-se a venda destes produtos em embalagens sucessivamente reutilizadas.

#### **b) Embalagens de capacidade unitária máxima de 10 kg /10 l**

O comércio para a venda a retalho caracteriza-se por os produtos envolvidos serem vendidos diretamente ao consumidor final, geralmente em quantidades relativamente pequenas.

Neste pressuposto, tratando-se de produtos para venda ao público, adotou-se o limite de capacidade de 10 kg /10 l previsto no regime geral relativo às quantidades nominais aplicáveis a produtos embalados, constante, atualmente no Decreto-Lei n.º 199/2008, o que para além de objetivos de uniformização, tem igualmente subjacentes preocupações de controlo quanto à afetação do produto ao fim declarado. A reduzida capacidade das embalagens e o respetivo custo unitário, constituem, do ponto de vista económico, fatores dissuasores da utilização destes produtos no âmbito de uma atividade económica (passível de beneficiar de isenção) por sujeitos passivos que não reúnam os condicionalismos legais para o efeito.

#### **c) Rotulagem das embalagens**

As embalagens de produtos para venda a retalho devem conter, obrigatoriamente, um rótulo com a seguinte menção:

“Este produto não pode ser utilizado como combustível, carburante ou lubrificante, sob pena de procedimento por infração tributária”

Constituindo a utilização / destino final a dar ao produto o pressuposto da isenção em causa, é exigido que todas as embalagens de produto para venda ao público contenham aquela menção.

A atividade de acondicionamento deve constar da autorização concedida pela alfândega com indicação dos produtos a embalar.

Os produtos que podem ser acondicionados para venda a retalho com isenção do imposto, são os constantes do n.º 8 do artigo 92.º do CIEC, com exceção dos produtos classificados pelos seguintes códigos:

Gasóleo de aquecimento (alínea g) do n.º 7.º);

Óleos lubrificantes, excluídos da isenção nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC;

Os aditivos da posição pautal 3811, por se destinarem a incorporação em carburantes, em combustíveis ou em óleos lubrificantes.

Para além dos produtos mencionados no n.º 8 do artigo 92.º do CIEC, poderá ainda ser autorizado o acondicionamento para venda a retalho, com isenção de imposto, dos produtos que se destinem a ser

<sup>98</sup> DL n.º 199/2008, de 8 de outubro

utilizados em uso diferente de carburante ou combustível classificado pelos seguintes códigos NC:

- 2710 19 25 (querosene não colorido e marcado);
- 2710 19 29 (óleos médios destinados a outros usos);
- 2707 10 90 (Benzol);
- 270720 90 (Toluol);
- 2707 30 90 (Xilol);
- 2707 50 90 (outras misturas de hidrocarbonetos aromáticos).

Os destinatários registados que, cumulativamente, utilizem produtos petrolíferos e energéticos como matéria-prima e / ou que procedam ao acondicionamento para a venda a retalho, não estão dispensados do cumprimento do disposto na Portaria n.º 50/2020.

### 2.3.2. Óleos lubrificantes

Estão excluídos da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC (parte final), os óleos lubrificantes classificados pelos códigos NC 2710 19 81 a 2710 19 99.

No entanto, os óleos classificados pelo código NC 2710 19 99 que não tenham função lubrificante, podem beneficiar de isenção.

A admissibilidade de isenção decorre do facto de o código NC 2710 19 99 sob a designação “Outros óleos lubrificantes e outros” abranger, para além dos óleos lubrificantes (não passíveis de isenção) outros óleos que não são lubrificantes ou não têm função lubrificante (passíveis de isenção quando utilizados como matérias-primas). Apenas estes (outros óleos sem função lubrificante) quando utilizados em uso diferente de carburante ou combustível, podem beneficiar da isenção prevista na alínea a) do n.º 1, do artigo 89.º do CIEC.

### 2.3.3 Registos contabilísticos

Para além das obrigações genéricas fiscais de natureza contabilística que recaem sobre os sujeitos passivos de imposto, a portaria exige ainda a instituição de registos contabilísticos específicos para os produtos que beneficiam de isenção do ISP ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC.

Para os produtos classificados pelos códigos NC 2712 00 00, 2713 20 00, 2713 90 10, 2710 90 90, 2714 10 00, 2714 90 00 e 2715 00 00, é dispensado o cumprimento das obrigações em matéria de registos contabilísticos.

Assim, os destinatários destes produtos, têm igualmente de ser titulares de autorização de utilizador isento (registados no GIS como DII) e no caso de DIC processadas nos termos do n.º 4 do artigo 10.º do CIEC (DIC globais/mensais), estas passam igualmente a ser processadas por destinatário isento.

Por designação comercial, deverá entender-se designação ou identificação do produto para fins aduaneiros, que não deve ser confundido com a “marca do produto”. Assim, ao código NC do produto deve estar associada a designação/identificação comum do produto independentemente da sua marca ou fabricante<sup>99</sup>.

## 2.4. PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS UTILIZADOS NA NAVEGAÇÃO AÉREA

### BASE LEGAL

#### Artigo 89.º, n.º 1, alínea b), do CIEC

A alínea b) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC isenta do ISP os produtos petrolíferos e energéticos que sejam fornecidos para consumo na navegação aérea, com exceção da aviação de recreio privada.

#### 2.4.1. Tributação dos carburantes consumidos pela aviação de recreio privada. Procedimentos de aplicação

Os procedimentos visando a tributação dos voos de recreio privados que abasteçam nos aeroportos e

<sup>99</sup> Exemplo: *White Spirit* – Código NC 2710 11 21

aeródromos do Continente e das Regiões Autónomas, são os seguintes:

- a) Estão sujeitos ao ISP os produtos petrolíferos e energéticos fornecidos tendo em vista o seu consumo na aviação de recreio privada, independentemente do destino do voo;
- b) Entende-se por "aviação de recreio privada" a utilização de uma aeronave pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou coletiva que a possa utilizar mediante aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas;
- c) Assim, não se enquadram na definição de "aviação de recreio privada", estando por isso isentos:
  - Os voos com fins comerciais;
  - Os voos de transporte de pessoas ou de mercadorias;
  - Os voos de prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas;
- d) São exemplos de utilização de aeronaves (incluindo os helicópteros) para fins comerciais ou no interesse de autoridades públicas, logo isentos, as seguintes atividades:

Transporte aéreo – de passageiros, cargas e correio; Voo "Charter"; Táxi Aéreo; Trabalho Aéreo; Fotografia e filmagem aérea; Prospeção geológica; Trabalho agrícola; Reboque de mangas de publicidade; Transporte e colocação de carga suspensa; Construção (projetos de construção); Trabalhos em linhas de alta tensão; Combate a incêndios; Vigilância contra incêndios; Busca e salvamento; Emergência médica; Voos com fins humanitários; Voos de Estado e Militares; Voos executivos (*corporate aviation*) e turísticos; Acrobacia aérea (a título oneroso); Observação panorâmica (a título oneroso); Lançamento de paraquedistas; Voos de teste, treino e instrução; Voos de experiência e / ou ensaio.

- e) No caso específico de abastecimentos a aeronaves pertencentes a aeroclubes (instituições sem fins lucrativos), estarão isentos de ISP aqueles que se destinem a voos relacionados com as atividades de escola de aviação (cursos de pilotagem) e a voos de demonstração pelos quais seja exigida uma contrapartida financeira.

#### 2.4.2. Formalidades

##### a) Nos Aeroportos:

As companhias abastecedoras de combustíveis devem adaptar as respetivas guias de abastecimento (*delivery certificate*), de forma a incluírem um novo campo com uma declaração do seguinte teor: "A aeronave abastecida não realiza aviação de recreio privada".

A referida declaração é assinada pelo piloto ou pelo representante do operador aéreo, sempre que a aeronave não se destine a efetuar um voo de recreio privado. O preenchimento deste campo, permite às companhias abastecedoras de combustíveis identificar os abastecimentos sujeitos ao pagamento de ISP ou dele isentos.

A veracidade da declaração deve ser confirmada pelas companhias abastecedoras de combustíveis com base na informação contida nos seguintes documentos:

Formulário de tráfego (*traffic form*), relativamente à natureza do voo (campo 3.2) e tipo de operação (3.4) <sup>100</sup>;  
 Certificado de matrícula (*certificate of registration*), no que se refere ao proprietário <sup>101</sup>;  
 Certificado de navegabilidade (*certificate of airworthiness*), no que se refere às modalidades de operação permitidas à aeronave <sup>102</sup>.

Para efeitos do disposto no parágrafo anterior, os serviços da alfândega competente, recetores dos formulários de tráfego, enviam à companhia abastecedora de combustíveis, titular do entreposto fiscal (ou ao "GOC – Grupo de Operação Conjunta" ou entidade semelhante, quando exista), cópia dos formulários de tráfego relativos a voos "Particulares" (código 411 mencionado no campo 3.2) e cujo tipo de operação seja "recreio ou turismo" (código 6 mencionado no campo 3.4).

Não obstante o referido no parágrafo anterior, as companhias abastecedoras de combustíveis poderão

<sup>100</sup> Documento de entrega obrigatória num período até duas horas após a aterragem ou descolagem, emitido pelo serviço de operações aeronáuticas dos aeroportos, destinando-se um dos exemplares à Alfândega

<sup>101</sup> Documento que acompanha obrigatoriamente a aeronave e que permite verificar se a mesma pertence a particular, aeroclube, operador aéreo ou empresa, bem como o tipo de operações permitidas à aeronave

<sup>102</sup> Documento que acompanha obrigatoriamente a aeronave, no qual se encontram registadas as modalidades de operação que lhe são permitidas

solicitar a todo o tempo, junto da alfândega competente ou dos serviços de operações aeronáuticas do aeroporto, informação relativa à natureza dos voos e tipos de operação.

Nos casos em que existam dúvidas quanto à natureza dos voos, nomeadamente no que respeita à interpretação do conceito de “aviação de recreio privada”, as companhias abastecedoras deverão considerar que os abastecimentos estão sujeitos ao pagamento de ISP. Caso se verifique, “a posteriori”, através de pedido de informação formulado por escrito à AT, que a operação está isenta do ISP, a AT procederá ao reembolso do montante do imposto, mediante comprovativo da sua devolução ao cliente.

Relativamente aos abastecimentos sujeitos a pagamento de ISP, os mesmos serão objeto de e-DIC com pagamento de ISP, mantendo-se para os abastecimentos isentos os procedimentos atualmente aplicáveis (“DIC com isenção de ISP” ou “DAU – abastecimentos de bordo”).

#### **b) Nos Aeródromos:**

Nos aeródromos onde os combustíveis destinados a abastecimento de aeronaves sejam previamente objeto de declaração de introdução no consumo com isenção de ISP, as companhias fornecedoras de combustíveis ou os operadores responsáveis pelo abastecimento de combustíveis às aeronaves devem assegurar que, nas guias (ou outros documentos comprovativos) de abastecimento constem os seguintes elementos:

Matrícula da aeronave (constante do certificado de matrícula);  
 Nome e domicílio do proprietário da aeronave;  
 Modalidade de operação permitida à aeronave (constante do certificado de navegabilidade);  
 Quantidade de produto abastecida;  
 Declaração do piloto (ou do proprietário ou seu representante) da aeronave de que o abastecimento não se destina a efetuar um voo de recreio privado, quando for o caso, o qual deverá ser confirmada com base no formulário de tráfego, quando haja emissão do mesmo.

Nos casos em que existam dúvidas quanto à natureza dos voos, nomeadamente no que respeita à interpretação do conceito de “aviação de recreio privada”, as companhias abastecedoras deverão considerar que os abastecimentos estão sujeitos ao pagamento de ISP. Caso se verifique, “a posteriori”, através de pedido de informação formulado por escrito à AT, que a operação está isenta do ISP, a AT procederá ao reembolso do montante do imposto, mediante comprovativo da sua devolução ao cliente.

Caso sejam efetuados, no mesmo dia, vários abastecimentos consecutivos a aeronaves pertencentes à mesma entidade, poderão os mesmos ser registados numa única guia de abastecimento, desde que nela constem os elementos atrás referidos.

Com base na informação constante dos mesmos documentos, as companhias ou os operadores responsáveis pelo fornecimento/abastecimento de combustíveis procederão ao registo de todos os abastecimentos.

Com base no registo referido no parágrafo anterior, as companhias responsáveis pelo fornecimento de combustíveis (sujeitos passivos do imposto), enviarão à Alfândega onde foi processada a respetiva e-DIC isenta”, até ao dia 18 de cada mês, uma listagem dos abastecimentos destinados a “voos de recreio privados” efetuados no mês imediatamente anterior, procedendo à alteração da respetiva e-DIC (através de ADIC), para efeitos da liquidação e pagamento do ISP.

#### **2.4.3. Fiscalização e Controlo**

No caso dos aeroportos ou aeródromos onde os abastecimentos se façam a partir de entrepostos fiscais, o controlo do cumprimento das normas de procedimento anteriormente referidas deve ser assegurado pela Alfândega competente, designadamente através da realização periódica de controlos físicos e documentais.

No caso de aeródromos onde não existam entrepostos fiscais, o referido controlo deverá ser assegurado pela Alfândega com jurisdição na área de localização dos mesmos.

Para efeitos do disposto no parágrafo anterior, quando a alfândega onde foi processada a DIC não coincidir com a alfândega com jurisdição na área de localização dos aeródromos, a primeira enviará à segunda, cópia da listagem dos abastecimentos destinados a “voos de recreio privados” efetuados no mês imediatamente

anterior, bem como da e- DIC e da ADIC.

## 2.5. PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS UTILIZADOS NA NAVEGAÇÃO COMERCIAL

### BASE LEGAL

**Artigo 89.º, n.º 1, alínea c) e n.º 4 do CIEC**

**Artigo 93º, n.º 3, alínea b), do CIEC**

**Portaria n.º 50/2020, de 27 de fevereiro**

A isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC abrange as seguintes atividades de navegação <sup>103</sup>:

Marítima costeira; Interior; Pesca costeira; Aquicultura; Marítimo-turística;

#### 2.5.1. Navegação marítima costeira e navegação interior

A alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC prevê a isenção do ISP relativamente aos produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente, sejam utilizados na navegação marítima costeira e na navegação interior <sup>104</sup>.

Esta isenção aplica-se no território nacional, na aceção do n.º 1 do artigo 3.º do CIEC, concretizando-se através da utilização de GCM, nos termos do artigo 93.º do mesmo código e da Portaria n.º 50/2020.

As embarcações que operem fora das 12 milhas de distância da linha de costa portuguesa <sup>105</sup>, deverão ser abastecidas com o denominado “gasóleo bunker” através da declaração aduaneira de exportação (configurando um destino equiparado a exportação).

Nos termos do artigo 3.º, conjugado com o artigo.º 22.º da Portaria n.º 50/2020, a competência para o ato de reconhecimento, controlo e reavaliação dos pressupostos e das condições da isenção encontra-se cometida à alfândega <sup>106</sup> com jurisdição no local de exercício da atividade das embarcações. Para o efeito, devem os interessados indicar esse local no pedido de benefício (quadro III, do formulário modelo 200.1).

Nas situações em que, dependendo da zona de atividade da embarcação, possa haver mais do que uma alfândega de jurisdição ou em que não seja possível identificar um local específico (embarcações que desenvolvem a sua atividade em diferentes locais), este critério poderá ser complementado com outros, como sejam, o do local onde a embarcação se encontra registada, ou da sede/domicílio fiscal da entidade beneficiária.

Uma vez comunicada à alfândega de reconhecimento, a alteração do local de exercício de atividade de uma embarcação, aquela deve comunicar o facto à alfândega com jurisdição na nova área de exercício da atividade.

O abastecimento das embarcações com GCM está condicionado à utilização obrigatória de um cartão eletrónico atribuído ao respetivo beneficiário <sup>107</sup>, para cada embarcação. A transferência de propriedade ou a cedência das embarcações para as quais foi emitido um cartão deve ser comunicada às autoridades competentes e deverá dar lugar a um novo pedido de benefício em nome do novo utilizador.

Os abastecimentos de GCM às embarcações são efetuados sob a supervisão da Unidade de Ação Fiscal da Guarda Nacional Republicana (UAF/GNR) <sup>108</sup>.

O abastecimento de GCM a embarcações sem a apresentação do respetivo cartão, só pode ser autorizado, excecionalmente, a embarcações que estejam devidamente habilitadas (por exemplo, em caso de extravio

<sup>103</sup> Legislação complementar: D.L. n.º 265/72, de 31 de julho (última versão – D.L. n.º 195/98, de 10/7) -diploma das atividades marítimas civis

<sup>104</sup> Legislação complementar: Lei n.º 58/2005, de 29/12 (Lei da água) que define «Águas costeiras» as águas superficiais situadas entre terra e uma linha cujos pontos se encontram a uma distância de 1 milha náutica, na direção do mar, a partir do ponto mais próximo da linha de base a partir da qual é medida a delimitação das águas territoriais, estendendo se, quando aplicável, até ao limite exterior das águas de transição e «Águas interiores» todas as águas superficiais lénticas ou lólicas (correntes) e todas as águas subterrâneas que se encontram do lado terrestre da linha de base a partir da qual são marcadas as águas territoriais

<sup>105</sup> Legislação complementar: Lei n.º 33/77, de 28/5 e D.L. n.º 119/78, de 1/6 (largura e limites do mar territorial)

<sup>106</sup> Não aplicável às embarcações afetas à pesca e aquicultura

<sup>107</sup> A isenção é reconhecida às entidades que utilizam as embarcações (proprietário ou legítimo detentor, por exemplo, ao abrigo de um contrato de afretamento).

<sup>108</sup> Artigo 21.º da Portaria nº 50/2020

ou anomalia no funcionamento do cartão). Nestas situações deverá ser utilizado o formulário Mod. 22.1084 Controlo de isenções de ISP / Fornecimento de gasóleo a embarcações <sup>109</sup> e o abastecimento deverá ser controlado pela UAF/GNR.

Após a emissão da 2.ª via do cartão, o beneficiário deve, de imediato, proceder ao registo do abastecimento efetuado, no posto em que o mesmo teve lugar.

Para além dos documentos relativos à atividade de navegação exercida e respetivas autorizações, os pedidos devem ainda ser instruídos com:

Título de registo de propriedade da embarcação – certificado do registo de propriedade da embarcação. Todas as embarcações nacionais estão obrigatoriamente sujeitas a registo de propriedade com exceção das pertencentes à Marinha.

No caso de a embarcação ser utilizada por pessoa (singular ou coletiva) diferente do respetivo proprietário, deverá ser apresentado documento que legitime essa utilização <sup>110</sup>.

Certificado de navegabilidade ou certificado de conformidade – documento comprovativo de que a embarcação possui os requisitos técnicos e de segurança legalmente exigidos para a atividade de navegação em causa.

Deverá ser exigida fotocópia do certificado de navegabilidade para todas as embarcações. Os requerentes cujas embarcações estejam legalmente dispensadas, deverão demonstrá-lo no pedido formulado.

### 2.5.2. Navegação marítimo-turística

A navegação marítimo-turística <sup>111</sup> encontra-se abrangida pela alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC, enquanto atividade comercial, com fins lucrativos (atividade de animação turística desenvolvida mediante a utilização de embarcações com fins lucrativos).

Nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1, conjugado com o n.º 4 do artigo 89.º do CIEC, a navegação de recreio privada está excluída da isenção do ISP prevista para a navegação comercial. As embarcações que sejam utilizadas pelo seu proprietário ou por pessoa singular ou coletiva, através de aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas, não podem ser abastecidas com GCM.

O fator relevante para determinar se uma embarcação é de recreio privada para efeitos dos supracitados normativos é o da respetiva utilização (fins comerciais ou fins não comerciais). O critério a ter em conta assentará, assim, não no tipo de embarcação, mas no uso que lhe é dado, isto é, se a embarcação é utilizada no âmbito de uma atividade comercial ou, inversamente, para recreio do seu utilizador, independentemente de se tratar do proprietário, locador, locatário, ou de qualquer outra pessoa legalmente habilitada a utilizá-la <sup>112</sup>.

Podem requerer o benefício os operadores marítimo-turísticos (OMT) – pessoa singular ou coletiva que se encontre habilitada a exercer a atividade marítimo-turística, nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 108/2009, de 15 de maio, para as seguintes atividades de animação turística:

Passeios marítimo-turísticos; Aluguer de embarcações com tripulação; Aluguer de embarcações sem tripulação; Serviços efetuados por táxi fluvial ou marítimo; Pesca turística.

No pedido de isenção (formulário 200.1) deve ser indicada a zona de navegação e identificados os cais ou locais de embarque das embarcações (Quadro III).

Nos termos da legislação aplicável, o exercício da atividade marítimo-turística em território nacional está dependente de comprovação de que o OMT:

<sup>109</sup> Este formulário é igualmente utilizado para abastecimento das embarcações na Região Autónoma da Madeira, por força da dispensa prevista no n.º 9 do artigo 93.º do CIEC

<sup>110</sup> Exemplo: cópia do contrato de afretamento celebrado entre as partes

<sup>111</sup> Legislação complementar: D.L. n.º 108/2009, de 15 de maio, alterado pelo D.L. n.º 95/2013 de 19/7 e D.L. n.º 186/2015, de 03/09 (condições de acesso e de exercício da atividade das empresas de animação turística e dos operadores marítimo-turísticos) e D.L. n.º 149/2014, de 10/10 (Regulamento das Embarcações Utilizadas na Atividade Marítimo-Turística)

<sup>112</sup> De acordo com orientação do Comité dos IEC relativa ao artigo 14, n.º 1 c) da Diretiva 2003/96/CE (julho de 2004 CED n.º 464)

Está devidamente inscrito no Registo Nacional dos Agentes de Animação Turística (RNAAT);

O registo é realizado através de formulário eletrónico disponível no RNAAT, acessível em [www.turismodeportugal.pt](http://www.turismodeportugal.pt) (Serviços na Web Registo Nacional de Turismo Serviços de Registo);

A inscrição no RNAAT dá origem a um Certificado de Registo.

Celebrou (e mantém válidos) os contratos de seguros legalmente exigíveis (artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 108/2009, e artigo 14.º e anexo II, do Decreto-Lei n.º 149/2014);

As embarcações utilizadas no âmbito desta atividade devem cumprir todas as condições previstas no regulamento das embarcações utilizadas na atividade marítimo-turística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 149/2014, de 10 de outubro.

No âmbito da reavaliação dos pressupostos e condições da isenção em causa, devem os serviços competentes verificar:

Se o OMT continua validamente inscrito no RNAAT.

O registo é válido desde que se mantenham os requisitos estabelecidos, nomeadamente:

- Os seguros se encontrem em vigor e provem a sua renovação através da inserção do comprovativo de pagamento no RNAAT;
- Não exista alteração aos requisitos legais que determinaram a sua admissão;
- Não seja determinada a insolvência ou extinção da entidade registada;
- Não haja violação de forma reiterada das normas estabelecidas para a prática da atividade ou para a proteção ambiental.

Se as vistorias exigíveis nos termos da legislação aplicável para as embarcações para as quais foi emitido cartão estão válidas (DL n.º 149/2014, de 10 de outubro);

Se houve alterações na titularidade das embarcações;

Se o OMT tem a sua situação tributária e contributiva devidamente regularizada;

Devem igualmente ser realizadas ações de controlos tendo em vista confirmar se o GCM adquirido pelo OMT está efetivamente a ser utilizado no exercício da atividade marítimo-turística, tendo em conta critérios como:

Consumos que ultrapassem significativamente os limites indicativos;

Disparidade entre os níveis de consumos de GCM e as declarações de rendimentos dos OMT (confrontação entre os abastecimentos registados e a atividade exercida);

### 2.5.3. Pesca

Podem beneficiar de isenção os armadores (pessoas singulares ou coletivas com a atividade da pesca <sup>113</sup> devidamente declarada) de embarcações registadas na frota de pesca nacional que possuam licença de pesca válida. Este benefício pode também ser extensivo a embarcações de pesca que, não estando registadas em Portugal, possuam licença de pesca válida e tenham realizado a primeira venda de pescado através da Docapesca.

As embarcações de pesca que operem fora das 12 milhas de distância da linha de costa portuguesa deverão ser abastecidas com o denominado "gasóleo bunker" através da declaração aduaneira de exportação <sup>114</sup>, e não com GCM <sup>115</sup>.

### 2.5.4. Aquicultura

Podem beneficiar de isenção, as pessoas singulares ou coletivas que sejam titulares de licenças de exploração aquícola válidas, relativamente a:

<sup>113</sup> Legislação complementar: D.L. n.º 278/87, de 7/7 e D. Reg. N.º 43/87, de 17/7, na redação dada pelo D. Reg. n.º 7/2000, de 30/5, alterado pelo D. Reg. n.º 15/2007

<sup>114</sup> Exemplo: embarcações de pesca ao largo (artigo 65.º do D. Reg. n.º 43/87 de 17/7)

<sup>115</sup> As embarcações de pesca costeira e de pesca local, não preenchendo os requisitos para declararem um destino equiparado a exportação, podem habilitar-se ao GCM (artigos 64.º e 67.º do D.R. eg. n.º 43/87)

Embarcações de apoio aos estabelecimentos aquícolas, nos termos artigo 32.º do Decreto Regulamentar n.º 14/2000, de 21 de setembro;

Embarcações associadas aos estabelecimentos aquícolas de águas interiores instalados no meio hídrico, autorizados ao abrigo do artigo 50.º do Decreto n.º 44 623, de 10 de outubro de 1962 <sup>116</sup>.

### 2.5.5. Operações de dragagem e desassoreamento (revogada)

A isenção prevista na alínea h) do n.º 1, do artigo 89º do CIEC para os produtos petrolíferos e energéticos utilizados em operações de dragagem em portos e vias navegáveis (com exclusão da extração comercial de areias que não vise o desassoreamento), foi revogada pelo artigo 386º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (OE/2021).

Em consequência desta revogação foram cancelados os cartões eletrónicos emitidos para o abastecimento de GCM a embarcações utilizadas no âmbito daquela atividade.

Todavia, poderão existir situações de embarcações (dragas) que poderão ser enquadradas na alínea c) do n.º 1, do artigo 89º do CIEC, podendo, neste caso beneficiar de isenção em relação ao carburante consumido, exclusivamente, na atividade de navegação.

Tal entendimento tem por base jurisprudência do TJCE (que embora tendo por objeto o artigo 8º, n.º 1 alínea c), da diretiva 92/12/CE, norma cujo teor foi integralmente retomado no artigo 14º, n.º 1, alínea c) da diretiva 2003/96/CE), se pronunciou, no sentido de as deslocações inerentes à execução das atividades de dragagem, estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do conceito de «navegação», na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Diretiva 92/81/CEE (Proc. C-391/05).

Assim, para efeitos de isenção do ISP, considera-se que:

- a) A isenção prevista na alínea c), do n.º 1, do artigo 89º do CIEC para a navegação interior abrange, apenas, os produtos petrolíferos e energéticos consumidos na deslocação das referidas embarcações, ou seja, os produtos abastecidos, exclusivamente, ao sistema de propulsão das embarcações; Tal isenção não abrange os equipamentos utilizados em operações de dragagem/desassoreamento de portos instalados nessas embarcações (que anteriormente beneficiavam de isenção ao abrigo da alínea h) do mesmo normativo);
- b) Donde, abrangendo a isenção prevista alínea c) do n.º 1 do artigo 89º do CIEC, apenas, os carburantes consumidos na deslocação das embarcações, poderão ser abrangidas as embarcações, que embora utilizadas em atividades de dragagem/desassoreamento de portos, tenham sistema de propulsão e, em relação, exclusivamente, aos carburantes abastecidos a esse sistema de propulsão;
- c) Os demais equipamentos não abrangidos na referida isenção terão, obrigatoriamente, que consumir gasóleo sujeito ao nível de tributação "normal", o que exige que os mesmos sejam abastecidos através de um depósito autónomo;
- d) Caberá às empresas que pretendam beneficiar de isenção ao abrigo da alínea c), do n.º 1 do artigo 89º do CIEC, criarem as condições que permitam a separação total dos carburantes abastecidos ao sistema de propulsão e aos "equipamentos de dragagem", submetendo depois o correspondente pedido à alfândega competente para o reconhecimento e subsequente controlo relativamente ao cumprimento dos pressupostos da isenção em causa.

<sup>116</sup> Alterado pelo Decreto n.º 312/70, de 6 de julho, pelos D. Reg. n.ºs 18/86 de 20 de maio e 11/89, de 27 de abril e pela Lei n.º 30/2006, de 11 de julho

## 2.6. PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE ENERGIA

### BASE LEGAL

**Artigo 89.º, n.º 1, alínea d) do CIEC**

**Portaria n.º 50/2020 de 27 de fevereiro**

Os produtos petrolíferos e energéticos abaixo identificados, utilizados na produção de eletricidade ou de eletricidade e calor (cogeração) ou de gás de cidade, por entidades que desenvolvam tais atividades como sua atividade principal, de acordo com as últimas leis do Orçamento de Estado, deixaram de beneficiar de isenção e passaram a beneficiar de uma taxa reduzida de ISP e de uma taxa reduzida de Adicionamento sobre as Emissões de CO2:

NC 2710 19 62 a 2710 19 64, 2710 2031 a 2710 20 35 – fuelóleo;

NC 271019 43 a 2710 1948, 2710 20 11 a 2710 20 19 – gasóleo (só em relação às R. A. dos Açores e da Madeira)

NC 2711 gases de petróleo, incluindo o gás natural.

As referidas leis do Orçamento de Estado têm, assim, vindo a fixar a percentagem das taxas de imposto aplicáveis aos referidos produtos, quando utilizados nos fins identificados. Para a operacionalização desta medida, no âmbito do sistema declarativo dos IEC, foi necessário instituir procedimentos específicos, os quais foram transmitidos às Alfândegas por diversos ofícios circulados, para cuja leitura se remete.

É de frisar que, apesar de já não constituir uma isenção total, continua a ser um benefício fiscal dependente de reconhecimento.

Relativamente ao gás natural utilizado para produzir eletricidade e eletricidade e calor (cogeração) a isenção parcial será concedida quando o requerente assegure a medição independente dos consumos, ficando excluídos os consumos relativos a instalações administrativas e sociais dos centros electroprodutores.

O controlo da isenção é da competência da alfândega com jurisdição no local em que se situam as unidades industriais de produção de energia, tendo por base a informação constante dos registos contabilísticos do beneficiário. Para efeitos do CIEC, deve considerar-se atividade económica principal, a que conste da declaração de início de atividade apresentada na AT, de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividade Económica (CAE), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro. Esta informação pode ser consultada na aplicação "Visão do Contribuinte".

## 2.7. PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS UTILIZADOS EM TRANSPORTES PÚBLICOS (GÁS CARBURANTE)

### BASE LEGAL

**Artigo 89.º, n.º 1, alínea e), do CIEC**

**Portaria n.º 50/2020 de 27 de fevereiro**

Estão isentos de ISP os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelo código NC 2711 00 00 (com inclusão do gás natural), utilizados em transportes públicos.

O controlo deve ser realizado com base nos registos contabilísticos do beneficiário, nomeadamente, no que respeita à informação sobre a empresa fornecedora, as quantidades adquiridas e a identificação dos veículos.

## 2.8. PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS UTILIZADOS EM INSTALAÇÕES ABRANGIDAS PELO CELE OU UM ARCE - COMBUSTÍVEIS INDUSTRIAIS

### BASE LEGAL

#### Artigo 89.º, n.º 1, alínea f) do CIEC

São enquadráveis na isenção de ISP prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC as instalações incluídas na "Lista das instalações abrangidas pelo CELE" (Comércio Europeu de Licenças de Emissão), no período 2021-2030, com as subseqüentes alterações comunicadas pela APA.

São também enquadráveis as novas instalações e as instalações objeto de um Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE), cujos operadores são identificados através de uma declaração emitida pela Direcção-Geral de Energia e Geologia (DGEG) e comunicada à AT, para efeitos de reconhecimento da isenção do ISP, nos termos do n.º 1 do artigo 11.º e do n.º 8 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 71/2008, de 15 de abril, na redação dada pela Lei n.º 7/2013, de 22 de janeiro.

Após verificação dos pressupostos e condições legais da isenção, os serviços centrais da AT (DSIECIV), reconhecem a isenção do ISP, notificando os operadores exploradores das referidas instalações. É igualmente dado conhecimento à EAC para efeitos de registo na base de dados das isenções (aplicação GIS) e sua imediata comunicação à entidade beneficiária. É de frisar que no respeito às isenções cujo fundamento é constituído por um ARCE, a EAC apenas deve registar um ARCE por isenção. Ou seja, se o beneficiário tiver estabelecido vários ARCE com a DGEG, uma vez que cada ARCE corresponde a uma instalação e tem um período de vigência próprio, deverá ser registada uma isenção para cada ARCE. Idêntico procedimento deve ser seguido no caso de o mesmo operador ter várias instalações, com diferentes números de registo na "Lista das instalações abrangidas pelo CELE".

O ato administrativo que concedeu o benefício é revogável, em caso de inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas (artigo 14.º, n.º 4 do EBF).

A inobservância das condições impostas não deve ser confundida com as situações em que ocorra a caducidade do ARCE. Com efeito, verifica-se que o ARCE estabelecido com a DGEG tem um período de vigência definido no tempo, findo o qual a instalação deixa de estar abrangida por um ARCE. Nesta situação, não estamos perante uma situação de revogação do benefício, mas de caducidade do mesmo, decorrente da caducidade do seu pressuposto, o ARCE. Caso a DGEG comunique à AT o estabelecimento de um novo ARCE, iniciar-se-á novo procedimento de reconhecimento do benefício.

A isenção é concretizada mediante declaração para introdução no consumo com isenção do imposto (e-DIC isenta), sem prejuízo de situações pontuais, em que poderão ser admitidas situações de reembolso do imposto pago (artigo 20.º, n.º 3, do CIEC).

As e-DIC isentas serão processadas sempre que o sujeito passivo identifique previamente o destinatário do produto, e a morada e/ou localização da instalação a que este se destina. Para este efeito, consideram-se isentos os produtos destinados às instalações reconhecidas, bem como os produtos destinados a empresas abrangidas por um ARCE. A e-DIC isenta é processada mediante utilização do código de isenção 1P14 Designação "Combustíveis Industriais – CELE e ARCE".

Nos termos de disposições constantes das últimas Leis do Orçamento de Estado, parte dos produtos que beneficiavam de isenção total com fundamento na alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º passaram a estar sujeitos a uma percentagem da taxa de adição sobre as emissões de CO<sub>2</sub>, quando utilizados em instalações sujeitas a um acordo de racionalização dos consumos de energia (ARCE).

Para a operacionalização desta medida, no âmbito do sistema declarativo dos IEC, foi necessário instituir procedimentos específicos, os quais foram transmitidos às Alfândegas e se encontram, atualmente, previstos em diversos Ofícios Circulados, para os quais se remete.

Sempre que a DGEG e a APA deem conhecimento à AT de novas instalações abrangidas pelo CELE ou por um ARCE, são observados os procedimentos acima referidos em relação à notificação do operador e conhecimento à EAC.

Relativamente aos consumos de gás natural como combustível associados a instalações auxiliares (designadamente instalações administrativas, refeitórios e balneários), tratando-se de parte integrante das instalações abrangidas pelo CELE ou por um ARCE, também beneficiam da isenção, desde que registados em

CUI constante da notificação de reconhecimento da isenção.

O gás natural utilizado em empilhadores e outros veículos/equipamentos móveis, mesmo que no perímetro das instalações abrangidas, não beneficia de qualquer isenção e está sujeito à taxa do ISP aplicável ao gás natural carburante, pelo que os sujeitos passivos deverão assegurar-se de que declaram com isenção do ISP (e-DIC com isenção) apenas os fornecimentos destinados ao fim isento (uso combustível). Para o efeito, os sujeitos passivos poderão, entre outros meios que considerem adequados, solicitar aos respetivos clientes a instalação de instrumentos de medição específicos ou uma declaração de compromisso de afetação ao fim isento dos fornecimentos de gás natural contratualizados. Na eventualidade de o sujeito passivo, no âmbito das suas relações comerciais com os seus clientes, detetar alguma situação irregular deverá sempre comunicá-la à estância aduaneira competente, no exercício do princípio da colaboração dos contribuintes com a administração tributária, previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária.

## 2.9. PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE POR CAMINHO-DE-FERRO

### BASE LEGAL

**Artigo 89.º, n.º 1, alínea i) e artigo 93.º, n.º 3, alínea d) do CIEC**

**Portaria n.º 50/2020 de 27 de fevereiro**

A isenção prevista na alínea i), do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC abrange apenas os veículos de transporte por caminho-de-ferro<sup>117</sup> de passageiros e/ou de mercadorias.

O âmbito da isenção, reconduz-se à atividade de transporte (de pessoas ou bens), isto é, a atividade consubstanciada em operações de transferência/deslocação de pessoas ou bens, de forma organizada, entre dois locais geograficamente separados, utilizando, no caso, a via-férrea.

Assim, não são passíveis de enquadramento no âmbito desta isenção, atividades em que apesar de serem utilizados equipamentos de tração ferroviária, a atividade prosseguida não se consubstancie no transporte de passageiros e/ou de mercadorias<sup>118</sup>.

A isenção é concretizada mediante a utilização de gasóleo colorido e marcado, procedendo-se ao reembolso do imposto incidente sobre esse produto (à empresa fornecedora), tendo por base o registo informático relativamente aos abastecimentos mensais efetuados aos equipamentos autorizados, através dos cartões atribuídos às entidades beneficiárias.

O artigo 38.º da Portaria n.º 50/2020 prevê a única exceção à regra de comercialização segundo a qual, o registo das vendas tem de ser efetuado no momento em que ocorram, estabelecendo um prazo máximo de 5 dias para o efeito (n.º 6.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio).

## 2.10. CARBURANTES UTILIZADOS NO FABRICO, PROJETO, ENSAIO E MANUTENÇÃO DE AERONAVES E EMBARCAÇÕES

### BASE LEGAL

**Artigo 89º nº 1, alínea j)**

**Portaria nº 50/2020 de 27 de fevereiro**

Revogada.

<sup>117</sup> Legislação complementar: D.L. nº 270/2003, de 28/10, alterado pelo D.L. nº 231/2007, de 14/6 (condições de prestação de serviços de transporte ferroviário por caminho de ferro).

<sup>118</sup> Exemplo: manutenção de estruturas da via-férrea

## **2.11. GÁS NATURAL UTILIZADO PELOS CLIENTES FINAIS ECONOMICAMENTE VULNERÁVEIS, BENEFICIÁRIOS DE TARIFA SOCIAL**

### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 89.º, n.º 1, alínea l) do CIEC**

A totalidade do gás natural faturado aos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social, nos termos do Decreto-Lei n.º 101/2011, de 30 de setembro, é objeto de DIC mensal com isenção, com utilização do respetivo código de isenção, não estando os beneficiários sujeitos a registo no sistema informático, pelo que não serão identificados como destinatários isentos (regra de validação 1 da base de dados das isenções).

## **2.12. ELETRICIDADE UTILIZADA PARA PRODUZIR ELETRICIDADE E MANTER A CAPACIDADE DE PRODUZIR ELETRICIDADE**

### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 89.º, n.º 2, alínea a) do CIEC**

A isenção será concedida quando o requerente assegure a medição independente dos consumos associados à exploração do centro electroprodutor, segundo as diferentes tecnologias em instalações devidamente licenciadas, através de equipamentos alimentados diretamente da rede para garantir, em regime normal, a alimentação dos serviços gerais da central electroprodutora, incluindo os serviços associados ao arranque (startup), funcionamento (run) e paragem (shutdown) de um ou mais grupos geradores e outros serviços auxiliares, de proteção, monitorização e comando, bem como o consumo relativo à bombagem e ativação dos circuitos hidráulicos das centrais hidroelétricas, designadamente as equipadas com grupos reversíveis para reposição de caudais a montante;

Desta isenção ficam excluídos os consumos relativos a instalações administrativas e sociais das empresas de produção de eletricidade, bem como, expressamente, os consumos de eletricidade associados aos processos industriais ou fabris das empresas ligadas a unidades de cogeração de eletricidade e calor.

## **2.13. ELETRICIDADE PRODUZIDA A BORDO DE EMBARCAÇÕES**

### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 89.º, n.º 2, alínea b) do CIEC**

Esta isenção é automática, não estando sujeita a qualquer obrigação declarativa, nem a qualquer controlo das alfândegas.

## **2.14. ELETRICIDADE UTILIZADA PARA O TRANSPORTE DE PASSAGEIROS E DE MERCADORIAS POR VIA-FÉRREA EM COMBOIO, METROPOLITANO OU ELÉTRICO E POR TRÓLEI**

### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 89.º, n.º 2, alínea c) do CIEC**

Esta isenção abrange a eletricidade fornecida em média e alta tensão e utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei.

## **2.15. ELETRICIDADE UTILIZADA PELOS CLIENTES FINAIS ECONOMICAMENTE VULNERÁVEIS, BENEFICIÁRIOS DE TARIFA SOCIAL**

### **BASE LEGAL**

#### **Artigo 89.º, n.º 2, alínea d) do CIEC**

Esta isenção é automática. A totalidade da eletricidade faturada aos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social criada pelo Decreto-Lei n.º 138-A/2010, de 28 de dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 172/2014, de 14 de novembro, é objeto de DIC mensal com isenção, com utilização do

respetivo código de isenção, não estando os beneficiários sujeitos a registo no sistema informático, pelo que não serão identificados como destinatários isentos (regra de validação 1 da base de dados das isenções).

## 2.16. ELETRICIDADE UTILIZADA NAS INSTALAÇÕES ABRANGIDAS PELO CELE, IDENTIFICADAS NO ANEXO II DO D.L. Nº 38/2013, DE 15 DE MARÇO OU A UM ARCE

### BASE LEGAL

#### Artigo 89.º, n.º 2, alínea e) do CIEC

Para as instalações sujeitas ao CELE ou a um ARCE que, à data de entrada em vigor da Lei n.º 51/2013, de 24 de julho (que aditou a alínea e) do n.º 2 do artigo 89.º do CIEC) tenham uma isenção ativa/reconhecida ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC, os respetivos beneficiários deverão comunicar à respetiva alfândega de controlo o(s) CPE associado(s) à respetiva instalação, para efeitos do imediato registo do beneficiário no sistema GIS como DII (Destinatário Isento). Efetuado este registo, a alfândega comunica ao beneficiário o número de registo da isenção e a data de produção de efeitos.

Para as novas instalações sujeitas ao CELE ou a um ARCE, os beneficiários não necessitam de formalizar qualquer pedido de isenção, sendo o reconhecimento feito em simultâneo com o reconhecimento da isenção prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC. Após a comunicação da APA ou da DGEG e estando preenchidos os requisitos legais, a AT (DSIECIV) reconhece a isenção do ISP, notificando do facto o beneficiário, com indicação expressa do(s) CPE abrangido(s) pela isenção e comunicando-o à alfândega competente, para efeitos do imediato registo do beneficiário no sistema GIS como DII. Efetuado este registo, a alfândega comunica ao beneficiário o número de registo da isenção e a data de produção de efeitos.

## 2.17. BIOCOMBUSTÍVEIS

### 2.17.1. Biocombustíveis produzidos por Pequenos Produtores Dedicados

#### BASE LEGAL

Artigo 90.º, n.º 1 do CIEC <sup>119</sup>

Decreto-Lei n.º 84/2022, de 9 de dezembro

Portaria n.º 74/2019, de 8 de março

A isenção do ISP para os biocombustíveis, prevista no n.º 1 do artigo 90.º do CIEC, abrange apenas os pequenos produtores dedicados, até ao limite máximo global de 40.000 t/ano.

Consideram-se pequenos produtores dedicados (PPD), as empresas que, reúnam, cumulativamente, as seguintes condições:

Tenham uma produção máxima anual de 5000 toneladas de biocombustível ou de outros combustíveis renováveis;

Tenham a sua produção com origem no aproveitamento de, no mínimo, 80% em massa de matérias-primas ou com recurso a processos e tecnologias avançadas ou em fase de demonstração, destinados à produção de biocombustíveis avançados e de outros combustíveis renováveis;

Coloquem toda a sua produção em frotas e consumidores cativos, devidamente identificados;

Cumpram os requisitos de sustentabilidade nos termos da legislação aplicável.

Podem igualmente constituir-se como PPD, as autarquias locais ou o conjunto de autarquias, os serviços ou organismos dependentes de uma ou mais autarquias locais e as empresas do sector empresarial local que, cumulativamente:

Tenham uma produção máxima anual de 5000 toneladas de biocombustível ou de outros combustíveis renováveis;

Tenham a sua produção com origem no aproveitamento de matérias residuais, sendo que pelo menos 80% dessa produção deverá ter por base a utilização de óleos alimentares usados do setor doméstico e de

<sup>119</sup> Na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

hotelaria e restauração, a utilização de resíduos sólidos urbanos ou de águas residuais, bem como das matérias residuais desde que a sua proveniência se reporte à área geográfica da sua competência;

Coloquem toda a sua produção em frota própria ou, de forma não lucrativa, em frotas de autarquias locais ou dos respetivos serviços, de organismos ou empresas do setor empresarial local ou de entidades sem fins lucrativos.

Cumpram os requisitos de sustentabilidade nos termos da legislação aplicável.

### **Reconhecimento formal dos PPD**

O reconhecimento de pequeno produtor dedicado está sujeito a despacho conjunto do Diretor-geral de Geologia e Energia (DGEG) e do Diretor-geral da AT no qual são fixadas as quantidades de biocombustível objeto de isenção, bem como as demais condições exigidas.

No caso dos entrepostos fiscais de transformação, deverá o pequeno produtor dedicado possuir, de facto, como atividade principal a produção de biocombustíveis (CAE 20591), em consonância com o determinado na alínea a) do n.º 2 do artigo 23.º do CIEC, que constitui um dos requisitos cumulativos para a concessão do estatuto de depositário autorizado.

### **Monitorização dos PPD**

As alfândegas de controlo dos PPD deverão, nas situações de reconhecimento de novos estatutos de PPD, efetuar a monitorização, acompanhamento e sensibilização junto das empresas, bem como a comunicação atempada à DSIECIV dos casos de incumprimento da condição resolutive, para efeitos de procedimento de revogação do estatuto.

As alfândegas de controlo dos PPD deverão efetuar as alterações no GIS (Gestão de Informação de Suporte) das respetivas autorizações de isenção DII (ou criação de novas autorizações) logo no início de cada ano civil, sempre de acordo com a regra prevista no n.º 5 do artigo 3.º da Portaria n.º 74/2019, de 8 de março, ainda que a produção seja nula. Esta última situação poderá ocorrer, nomeadamente, nos casos limite de reconhecimento da isenção nos últimos meses do ano civil, podendo sempre o PPD recorrer à faculdade, prevista no 9.º da citada portaria, de requerer uma quota adicional correspondente à inicialmente atribuída.

Deverão as alfândegas de controlo proceder a um acompanhamento contínuo do cumprimento das quotas atribuídas no ano civil, de forma a alertar os PPD da respetiva área de jurisdição que atinjam 70% da quota, da faculdade de requerer uma quota adicional, nos termos do disposto no n.º 9 do artigo 3º da portaria, sob pena de ser cancelada a correspondente autorização de isenção, após a ultrapassagem da respetiva quota.

Deverá a monitorização das alfândegas de controlo estender-se também às declarações de introdução no consumo com isenção, para deteção das incoerências de dados nas e-DIC, designadamente no que se refere à quantidade declarada na unidade tributável – 1.000 litros (KLT).

## **2.17.2. Biocombustíveis Avançados**

### **BASE LEGAL**

**Artigo 90.º, n.º 11 do CIEC**

**Decreto-Lei n.º 84/2022, de 9 de dezembro**

A isenção do ISP prevista no n.º 11 do artigo 90.º do CIEC é aplicável aos biocombustíveis avançados definidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 84/2022, de 9 de dezembro - "Biocombustíveis avançados, os biocombustíveis produzidos a partir das matérias-primas enumeradas na parte A do anexo I ao presente decreto-lei, do qual faz parte integrante".

Podem beneficiar da isenção os operadores económicos que, comprovadamente, introduzam no consumo biocombustíveis avançados, puros ou incorporados nos combustíveis fósseis, desde que cumpram as seguintes condições:

a. Essa atividade, de introdução no consumo, esteja devidamente declarada, nos termos da legislação

tributária aplicável;

- b. Tenham a sua situação tributária e contributiva regularizada;
- c. Sejam titulares de Títulos de Biocombustível (TdB-A) emitidos pela ENSE, E.P.E., correspondentes às quantidades no estado puro ou incorporado, introduzidas no consumo e objeto de cancelamento, comunicado pela ENSE, E.P.E. à AT. Competência

O processamento dos pedidos e a avaliação dos pressupostos da isenção é efetuado pelos serviços centrais da AT (DSIECIV).

A isenção concretiza-se através do mecanismo de reembolso do imposto pago, com fundamento no n.º 3 do artigo 20.º do CIEC.

O pedido de reembolso é submetido na DSIECIV, por via postal ou por correio devidamente assinado por responsável da empresa requerente, com utilização do formulário 205.01 (Pedido de Reembolso de Impostos Especiais de Consumo), disponibilizado no Portal das Finanças, nos "Formulários Aduaneiros", ou através do seguinte "link":

[https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/publicacoes\\_formularios/formularios/Pages/formularios.aspx](https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/publicacoes_formularios/formularios/Pages/formularios.aspx).

O pedido de reembolso tem periodicidade trimestral, sendo submetido no mês seguinte ao da emissão dos TdB-A, ou do seu cancelamento pelas competentes.

A quantidade de biocombustível avançado objeto do pedido de reembolso deve ser expressa em litros (unidade de tributação dos combustíveis), devendo a conversão ser efetuada utilizando a tabela de conversão do Anexo II do decreto-lei acima referido. Documentos Comprobativos

O pedido de reembolso é instruído com os seguintes documentos de suporte:

- a. Identificação do operador económico e da sua atividade de produção, importação ou incorporação de biocombustíveis;
- b. Identificação (numeração atribuída pela ENSE) dos Títulos de Biocombustível (TdB-A, para os biocombustíveis avançados), correspondentes à quantidade (em litros) objeto do pedido de reembolso;
- c. Fatura emitida pela ENSE, relativa à emissão dos TdB-A;
- d. Fatura de venda dos TdB-A, quando aplicável, ou seja, sempre que tenha ocorrido a venda do biocombustível avançado e TdB-A correspondentes, pelo produtor ao incorporador;
- e. Declaração de Introdução no Consumo ou Declaração Aduaneira de Importação, relativa ao biocombustível objeto do pedido de reembolso (DIC / DAI);
- f. Documento de pagamento do imposto (DUC);
- g. Documento comprovativo do cancelamento dos TdB-A, emitido pela ENSE, E.P.E., apenas aplicável aos incorporadores e importadores sujeitos ao cumprimento das metas previstas no Decreto-Lei nº 84/2022.

É reembolsável o imposto pago relativamente aos biocombustíveis avançados que estejam abrangidos por TdB-A, emitidos pela ENSE, E.P.E. mensalmente, relativamente à produção, importação ou incorporação do mês anterior, e que tenham sido introduzidos no consumo.

Podem fundamentar os pedidos de reembolso apenas os TdB-A que correspondem às quantidades físicas produzidas, importadas, recebidas ou incorporadas, e introduzidas no consumo, não podendo constituir fundamento de reembolso os TdB adicionais - TdB (A).

## **2.18. ISENÇÃO PARA OS ÓLEOS MINERAIS DESTINADOS A SER CONSUMIDOS NA EXECUÇÃO DE OBRAS E TRABALHOS DAS "INFRAESTRUTURAS COMUNS NATO"**

### **BASE LEGAL**

**Decreto-Lei n.º 41.561, de 17 de março de 1958**

Ao abrigo do Decreto-Lei n.º 41.561, de 17 de março de 1958, os empreiteiros que executem obras e trabalhos das "infraestruturas comuns NATO", estão isentos de ISP para os produtos destinados a ser consumidos nas

referidas obras.

Para o efeito, a AT reconhece a isenção aos empreiteiros que a solicitem, em requerimento dirigido ao Diretor-geral, desde que o pedido esteja acompanhado de declaração emitida pela Direção-Geral de Infraestruturas do Ministério da Defesa Nacional, confirmando a execução da obra em causa, as quantidades de combustíveis requeridas, e o enquadramento legal do pedido.

A isenção concretiza-se mediante reembolso à empresa petrolífera fornecedora, do imposto correspondente às quantidades de produto isentas fornecidas ao requerente, devendo o pedido ser dirigido ao Diretor-geral.

### 3. TAXA REDUZIDA

O benefício fiscal concretizado mediante a aplicação de uma taxa reduzida aplicável ao gasóleo colorido e marcado encontra-se previsto para os seguintes equipamentos e atividades:

- Agrícolas, de pesca com arte-xávega, aquícolas e florestais;
- Motores fixos;
- Motores frigoríficos autónomos.

O benefício fiscal é usufruído diretamente no ato de abastecimento através do recurso a cartões eletrónicos fornecidos às entidades beneficiárias após o reconhecimento do benefício.

#### 3.1. EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS, DE PESCA COM A ARTE-XÁVEGA, AQUÍCOLAS E FLORESTAIS

##### BASE LEGAL

**Artigo 93.º, n.º 3, alíneas a) e c) do CIEC**

**Portaria n.º 50/2020 de 27 de fevereiro**

Os equipamentos agrícolas, de pesca com a arte-xávega e florestais previstos na alínea a) e c) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC e em portarias conjuntas dos ministros responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura beneficiam da taxa reduzida de ISP aplicável ao GCM.

#### 3.2. MOTORES FIXOS

##### BASE LEGAL

**Artigo 93.º, n.º 3, alínea e) e n.º 7 do CIEC**

**Portaria n.º 50/2020, de 27 de fevereiro**

O benefício previsto na alínea e) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC abrange apenas os motores de produção de energia (independentemente do tipo de energia) que se encontrem instalados em plataformas inamovíveis.

Para avaliar se um determinado equipamento é subsumível ao conceito de motor fixo, não releva o tipo de energia produzida, mas sim a verificação cumulativa dos dois requisitos previstos no n.º 7 do artigo 93.º do CIEC: produção de energia e instalação em plataforma inamovível.

Assim, estão excluídos do âmbito desta isenção, os:

- Motores móveis (que possuam um rodado ou outro dispositivo que permita a sua movimentação);
- Motores estacionários (equipamentos que não se movem por si próprios, mas estão instalados em equipamentos amovíveis).

Após a apresentação do pedido em formulário próprio, devem os motores fixos ser objeto de uma vistoria prévia por parte da alfândega competente, para avaliar o seu enquadramento na legislação aplicável e a adequação da estimativa de consumo a que se refere a alínea c), do artigo 51.º da Portaria n.º 50/2020, tendo em conta o consumo normal de referência do equipamento em causa, as características técnicas e a finalidade declarada para a sua utilização.

Nas situações em que não existam documentos técnicos para os equipamentos em causa<sup>120</sup>, deverão ser considerados como referência outros equipamentos com características semelhantes.

### 3.3. MOTORES FRIGORÍFICOS AUTÓNOMOS

#### BASE LEGAL

**Artigo 93.º, n.º 3, alínea f), do CIEC**

**Portaria n.º 840/2010, de 2 de setembro**

Os motores frigoríficos autónomos instalados em veículos pesados de transporte de bens perecíveis alimentados por depósitos separados e que possuam certificação ATP (Acordo Relativo a Transportes Internacionais de Produtos Alimentares Perecíveis e aos Equipamentos Especializados a Utilizar por estes Transportes), podem ser abastecidos com gasóleo colorido e marcado, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC, conjugado com o disposto na Portaria n.º 840/2010, de 2 de setembro.

## 4. MARCAS FISCAIS

#### BASE LEGAL

**Diretiva 95/60/CE, do Conselho, de 27 de novembro de 1995** <sup>121</sup>

**Decisão de Execução (U.E.) 2022/197, de 17 de janeiro de 2022**

**Artigo 93.º do CIEC**

**Portaria n.º 293/2023 de 2 de outubro**

**Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio** <sup>122</sup>

#### 4.1. MARCAÇÃO E COLORAÇÃO

A utilização de marcas fiscais no âmbito do ISP consubstancia-se na marcação e coloração de produtos sujeitos a imposto que, em função do fim a que se destinam, beneficiam de um tratamento fiscal preferencial (isenção ou sujeição a taxa reduzida).

A marcação e coloração consistem na adição de aditivos químicos, previamente à introdução dos produtos no consumo. Tais aditivos correspondem a um:

Marcador – produto químico detetável mesmo em caso de descoloração do produto;

Corante - aditivo que confere ao produto uma cor diferente, permitindo a sua identificação por mero exame visual.

Depois de coloridos e marcados, estes produtos passam a integrar categorias fiscais autónomas às quais estão associadas taxas de ISP reduzidas, no pressuposto da sua afetação aos fins e equipamentos legalmente previstos (artigo 93.º do CIEC).

#### 4.2. PRODUTOS SUJEITOS A MARCAÇÃO E COLORAÇÃO E RESPETIVAS UTILIZAÇÕES

É colorido e marcado o gasóleo classificado pelos códigos NC 2710 19 43 a 2710 19 48, 2710 20 a 2710 20 19.

Este produto só pode ser introduzido no consumo mediante a aplicação de uma taxa de ISP reduzida, depois de devidamente marcado e colorido nos termos da legislação aplicável e desde que se destine a ser consumido nos seguintes fins/equipamentos (condições obrigatórias) identificados no n.º 3 do artigo 93.º.

O gasóleo colorido e marcado - só pode ser utilizado:

<sup>120</sup> Por exemplo, motores fixos no estado de usados.

<sup>121</sup> Relativa à marcação para efeitos fiscais do gasóleo e do querosene (petróleo) introduzidos no consumo com isenção ou com taxa reduzida do imposto.

<sup>122</sup> Estabeleceu as regras de comercialização e os mecanismos de controlo aplicáveis ao gasóleo colorido e marcado.

Em embarcações afetas à navegação comercial (navegação costeira, navegação interior, pesca, aquicultura e navegação marítimo-turística) - alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º e alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º;

Veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminho-de-ferro – alínea i), do n.º 1, do artigo 89.º e alínea d) do n.º 3 do artigo 93.º;

Nos equipamentos agrícolas e florestais previstos nas alíneas a) e c) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC e no Anexo I da Portaria n.º 50/2020;

Em motores fixos – alínea e), do n.º 3 e n.º 7 do artigo 93.º;

Em motores frigoríficos autónomos – alínea f), do n.º 3 do artigo 93.º.

#### 4.3. PROCEDIMENTOS PARA A MARCAÇÃO E COLORAÇÃO

Mediante a Decisão de Execução (UE) 2022/197, de 17 de janeiro de 2022, a Comissão estabeleceu como marcador fiscal comum, na aceção da Diretiva 95/60/CE, o ACCUTRACE™ PLUS em substituição do Solvent Yellow 124.

Os procedimentos relativos à marcação e coloração do gasóleo constam da Portaria n.º 293/2023, de 2 de outubro.

A marcação e a coloração do gasóleo, excetuando o gasóleo de aquecimento, classificado nas subposições 2710 19 43 a 2710 19 48 e 2710 20 11 a 2710 20 19, é feita, por cada 1000 l de produto a 15°C, com um mínimo de 12,5 g e um máximo de 18,75 g do marcador ACCUTRACE™ PLUS e com um mínimo de 5 g de um corante azul.

A concentração indicada corresponde a uma concentração do marcador não inferior a 9,5 g de butoxibenzeno por 1000 l e não superior a 14,25 g de butoxibenzeno por 1000 l de gasóleo.

O gasóleo colorido e marcado introduzido no consumo após 18 de janeiro de 2024 deve encontrar-se marcado com ACCUTRACE™ PLUS, nos termos referidos, ainda que também contenha Solvent Yellow 124.

#### 4.4. PROCEDIMENTOS DE CONTROLO

À marcação e coloração dos produtos petrolíferos introduzidos no consumo que beneficiem de um tratamento fiscal mais favorável, estão subjacentes os seguintes controlos:

##### 4.4.1. Controlo nas operações de marcação e coloração

Apenas os produtos marcados e coloridos nos termos e limites definidos na Portaria n.º 293/2023, podem ser introduzidos no consumo mediante a aplicação de uma taxa de ISP reduzida.

A marcação e coloração é, portanto, uma condição obrigatória e deve ser efetuada previamente à introdução no consumo dos produtos (regra geral, deve ser efetuada em entreposto fiscal).

Para o efeito, os titulares do entreposto fiscal devem:

- Adquirir diretamente aos fornecedores os produtos comercializados contendo o marcador e o corante;
- Adicioná-los aos produtos petrolíferos respetivos nas proporções acima referidas;
- Extrair, por cada fornecimento de um novo lote do produto comercializado, duas amostras, com os seguintes destinos:

Envio à DSTAL, para credenciação analítica; Mantida no EF.

Comunicar à estância aduaneira competente as operações de marcação e coloração.

Após a receção de cada amostra a DSTAL comunica os resultados da análise diretamente aos depositários autorizados (que os devem facultar às autoridades competentes da AT, sempre que solicitado).

A coloração e marcação do gasóleo deve ser efetuada:

Em entreposto fiscal, salvo casos excecionais, devidamente justificados, mediante autorização do diretor da

alfândega;

Sob controlo fiscal da estância aduaneira competente.

Por controlo fiscal das operações de marcação e coloração entende-se o controlo presencial das operações de coloração e marcação por funcionário da estância aduaneira competente e a verificação do correspondente registo na conta corrente do marcador e dos corantes, exceto quando a operação seja efetuada por meios inteiramente automatizados, através da injeção do marcador e dos corantes no momento do abastecimento dos camiões cisterna nas ilhas de abastecimento.

As operações de marcação e coloração que devam ser efetuadas sob controlo fiscal devem ser comunicadas à estância aduaneira competente com uma antecedência (mínima) de 2 dias úteis. Após essa comunicação a estância aduaneira competente:

Pode dispensar o controlo fiscal de uma operação de marcação e coloração a realizar em entreposto fiscal (informando o entreposto fiscal até ao dia útil seguinte ao da referida comunicação);

Não pode dispensar o controlo fiscal nas operações de marcação e coloração fora de entreposto fiscal.

Em cada entreposto fiscal deve existir uma conta corrente relacionando, por um lado, as quantidades de marcador e corantes adquiridas e, por outro lado, as quantidades de marcador e corantes utilizadas, as quais, genericamente, devem estar em conformidade com as quantidades de produto introduzidas no consumo com taxa reduzida.

As estâncias aduaneiras devem desenvolver as seguintes ações de controlo, em relação aos entrepostos fiscais sob a sua jurisdição:

Controlos periódicos das contas correntes do marcador e dos corantes;

Controlos regulares, por amostragem, de operações de coloração e marcação de produtos efetuadas em linha;

Controlos sistemáticos das restantes operações de coloração e marcação, não efetuadas em linha.

A violação das normas aplicáveis à marcação e coloração constitui infração fiscal, punível nos termos do RGIT.

#### **4.4.2. Controlo da utilização dos produtos em equipamentos ("controles de estrada")**

O regulamento dos procedimentos de controlo da utilização de gasóleo foi aprovado pela Portaria n.º 293/2023, de 2 de outubro.

O controlo é da competência da AT e das forças policiais.

O equipamento necessário para extração de amostras (seringa com tubo para extração e recipiente) para a realização das operações de controlo sobre viaturas automóveis, embarcações de recreio privadas e outros equipamentos é fornecido, no caso das autoridades aduaneiras, pela Direção de Serviços Técnicos, Análises e Laboratório da Autoridade Tributária e Aduaneira (DSTAL).

Por cada viatura automóvel, embarcação de recreio privada ou outros equipamentos inspecionados são extraídas três amostras de produto, em quantidades individuais que não ultrapassarão 2,5 dl, devendo os recipientes onde as mesmas forem depositadas ser devidamente selados, numerados, etiquetados e rubricados pelos intervenientes, com os seguintes destinos:

- 1 e 2 - conservadas pelas entidades que efetuaram o controlo;
- 3 - entregue ao proprietário do equipamento inspecionado (para efeitos de eventual recurso dos resultados da análise laboratorial).

As amostras 1 e 2 são enviadas à DSTAL a fim de serem submetidas a análises laboratoriais tendo em vista a determinação da presença do marcador. Em caso de confirmação de utilização fraudulenta do produto, os resultados obtidos através dessas análises constituem elementos de prova que deverão instruir o processo respetivo.

#### **4.5. GASÓLEO COLORIDO E MARCADO: REGISTO INFORMÁTICO DOS ABASTECIMENTOS**

O gasóleo colorido e marcado (GCM) apresenta um maior risco de fraude relativamente aos restantes produtos objeto de marcação e coloração.

Para obviar a esses riscos, e tendo em vista assegurar a correta afetação do produto aos fins legalmente estabelecidos, associou-se ao sistema de controlo assente na utilização de marcas fiscais, uma componente informática – a informatização dos abastecimentos de gasóleo colorido e marcado.

Em linhas gerais, este sistema caracteriza-se pela obrigatoriedade de registo, nos terminais de pagamento automático dos vendedores (TPA), de todos os abastecimentos do produto aos consumidores finais, através de cartões eletrónicos atribuídos a cada beneficiário (após o reconhecimento do benefício em causa).

Os cartões e respetivos códigos secretos são emitidos, sob controlo da DGADR, por uma entidade privada – Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS) que implantou a rede informática nacional para registo das transações do GCM (n.º 5, da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio).

Os registos das transações através dos cartões dos beneficiários são enviados em suporte informático pela SIBS à DGADR, à qual compete a gestão da base de dados relativa ao gasóleo colorido e marcado e a responsabilidade pela emissão, suspensão ou cancelamento dos cartões (n.º 9, da Portaria n.º 361-A/2008).

Relativamente ao gasóleo consumido na “navegação comercial” (atividades que beneficiam de isenção total de imposto), foi reforçado o controlo - todos os abastecimentos são presenciados por um agente da entidade fiscalizadora (UAF/GNR), à qual foram igualmente atribuídos cartões para a abertura do sistema (duplo controlo).

#### 4.5.1. Comercialização de GCM

O controlo das quantidades de GCM vendidas em postos de abastecimento é da competência da AT (n.º 15 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12/05) e tem por base as quantidades registadas no sistema informático através da utilização do cartão de cada beneficiário conjugadas com as correspondentes faturas (n.º 5 a 8 da mesma portaria).

No âmbito da comercialização do produto, a Portaria n.º 361-A/2008, definiu um conjunto de regras específicas a observar pelas entidades legalmente habilitadas a vender o produto (empresas petrolíferas, distribuidores e postos de abastecimento).

De acordo com as regras estabelecidas, o GCM só pode ser:

Disponibilizado no mercado nacional pelas empresas petrolíferas que celebraram com o Estado Português um contrato para o efeito;

Fornecido ou vendido a titulares de postos de abastecimento ou a distribuidores que sejam detentores de terminais TPA (fixos ou móveis). Cada posto de abastecimento bem como os distribuidores que vendam GCM a consumidores finais têm de ser detentores de terminais TPA para o registo de todos os abastecimentos do produto.

A instalação ou a alteração da localização dos terminais tem de ser comunicada à DGADR e à AT.

As vendas/fornecimentos de GCM efetuadas a postos de abastecimento ou a distribuidores devem ser comunicadas à AT, mensalmente (através de ficheiro informático com indicação dos números de identificação fiscal e dos números dos terminais TPA).

Vendido a titulares de cartão eletrónico.

Os vendedores de GCM a clientes finais estão obrigados, para cada abastecimento de GCM, a:

Registar no TPA que lhe foi atribuído (fixo ou móvel), todas as quantidades vendidas através dos cartões atribuídos a cada beneficiário (n.º 5, do artigo 93.º do CIEC, conjugado com os n.ºs 5, 6 e 7 da Portaria n.º 361-A/2008);

O registo deve ser efetuado no momento da venda dos produtos, ressalvadas as seguintes situações:

- Anomalias (de caráter técnico) do TPA ou dos cartões que inviabilizem o registo no momento do abastecimento, as quais devem ser comunicadas, por escrito, à DGADR a fim de serem efetuadas as correções (nº 12º, da Portaria nº 361-A/2008, de 12 de maio);
- Abastecimentos a veículos de transporte por caminho-de-ferro, cujo prazo para o efeito é de 5 dias úteis (n.º 1 do artigo 38.º da Portaria n.º 50/2020).

Emitir a correspondente fatura ou documento equivalente com a identificação fiscal do titular de cartão ao qual o produto foi vendido (n.º 5, do artigo 93.º do CIEC, conjugado com o n.º 8 da portaria n.º 361-A/2008).

O incumprimento destas condições está sujeito às sanções previstas no RGIT (n.º 6 do artigo 93.º do CIEC, n.ºs 6.º, 8.º e 19.º da Portaria n.º 361A/2008, conjugados com o artigo 109.º do RGIT).

Por outro lado, o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC prevê ainda que os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para venda ao público são responsáveis pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades vendidas:

Que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo;

Para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas com a identificação fiscal do titular de cartão. Podem consubstanciar vendas não devidamente registadas para efeitos do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC: Vendas sem registo no TPA (o n.º 5 prevê expressamente que a falta de registo dá lugar a exigibilidade do imposto);

Quantidades registadas através de cartão atribuído a outra entidade (independentemente de serem ambos titulares de cartão). As quantidades vendidas têm de ser registadas através dos cartões atribuídos aos beneficiários aos quais o produto foi vendido);

#### 4.5.2. Aquisição e utilização de GCM

##### BASE LEGAL

**Artigo 93.º do CIEC**

**Portaria n.º 50/2020, de 27 de fevereiro**

**Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio**

O GCM através do qual são concretizados alguns dos benefícios fiscais em sede de ISP (isenção/taxa reduzida) é um produto de utilização condicionada:

Às atividades referidas nas alíneas c), e i) do n.º 1, do artigo 89.º e equipamentos previstos no n.º 3, do artigo 93.º, do CIEC;

À verificação, pela autoridade competente, do preenchimento dos pressupostos e do cumprimento das condições legais exigíveis no âmbito do benefício em causa (reconhecimento prévio);

À titularidade de um cartão eletrónico para a aquisição do produto;

À manutenção dos pressupostos e condições verificados à data do reconhecimento.

A utilização de GCM sem a observância de qualquer uma das condições acima referidas consubstancia uma utilização indevida, dando lugar à instauração de procedimento por infração tributária (artigo 93.º, n.º 6 do CIEC, conjugado com o artigo 109.º, n.º 2, alíneas b) e q) do RGIT), e a liquidação oficiosa do ISP, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 11.º, conjugado com a alínea f) do n.º 1 do artigo 9.º, ambos do CIEC.

Constituem situações de utilização indevida de GCM: Utilização em atividades / equipamentos proibidos por lei;

Utilização em equipamentos não autorizados;

Utilização depois de cessados os pressupostos de um benefício fiscal.

##### **a) Utilização de GCM em atividades / equipamentos proibidos por lei**

Consubstanciam situações de utilização de GCM em atividades / equipamentos proibidos por lei, o abastecimento de:

Qualquer equipamento não previsto no n.º 3, do artigo 93.º do CIEC

O n.º 3 do artigo 93.º do CIEC identifica os equipamentos que podem ser abastecidos com GCM <sup>123</sup>, depois de reconhecido o benefício fiscal (isenção/taxa reduzida), ao qual estejam afetos. A utilização de GCM em qualquer equipamento que não esteja previsto na referida norma ou nas portarias a que se refere a alínea c),

<sup>123</sup> Embarcações utilizadas na navegação comercial (navegação costeira e interior, pesca, aquicultura e marítimo-turística, veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminho-de-ferro, equipamentos agrícolas, florestais e aquícolas, motores fixos e motores frigoríficos autónomos.

está claramente vedada por lei.

Embarcações de recreio privadas, excluídas da isenção nos termos da alínea c), do n.º 1, conjugada com o n.º 4, do artigo 89.º do CIEC.

Nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1, conjugado com o n.º 4 do artigo 89.º do CIEC, a navegação de recreio privada está excluída da isenção do ISP prevista para a navegação comercial. Nesta conformidade, não podem ser abastecidas com GCM, as embarcações que sejam utilizadas pelo seu proprietário ou por pessoa singular ou coletiva, através de aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas.

Em caso de constatação de GCM nos reservatórios de qualquer dos equipamentos acima mencionados, deverão ser promovidos os seguintes procedimentos:

- Instauração de procedimento de infração tributária nos termos do n.º 6 do artigo 93.º do CIEC conjugado com o artigo 109.º, n.º 2 alínea b) do RGIT;
- Apreensão do veículo/embarcação/equipamento, bem como do carburante contido nos respetivos depósitos, os quais só poderão ser desapreendidos após o pagamento da coima e da comprovação da inexistência de GCM nos respetivos depósitos;
- Instauração de procedimento de liquidação oficiosa do imposto artigo 9.º, n.º 1, alínea f) e artigo 11.º do CIEC, considerando-se a quantidade de produto introduzida no depósito, no caso de se dispor dessa informação, ou a quantidade contida no depósito, após a sua extração e medição, na falta de outros elementos;
- Revogação do benefício e cancelamento do cartão, nas situações em que os utilizadores do GCM sejam beneficiários, com fundamento em violação dos pressupostos do benefício (artigo 11.º da Portaria n.º 50/2020).

#### **b) Utilização de GCM em equipamentos não autorizados**

Os equipamentos só podem ser abastecidos com GCM após a verificação pela EAC do preenchimento das condições legalmente exigíveis, quer em relação ao beneficiário e atividade prosseguida (condições subjetivas) quer em relação aos equipamentos (condições objetivas), de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 89.º, conjugado com a Portaria n.º 50/2020, de 27 de fevereiro.

Tal reconhecimento é materializado através da atribuição aos beneficiários de cartão(ões) eletrónico(s), obrigatório(s) para a aquisição do GCM <sup>124</sup>.

Os cartões para abastecimento de GCM são pessoais e intransmissíveis e de utilização obrigatória <sup>125</sup> em todas as aquisições do produto e subsequente registo (igualmente obrigatório) nos terminais TPA (instalados nos postos de abastecimento/móveis).

No caso das embarcações <sup>126</sup>, estas só podem ser abastecidas com GCM após a atribuição ao beneficiário (titular ou legítimo detentor) de um cartão de abastecimento (por cada embarcação). No caso dos motores fixos, o reconhecimento e subsequente atribuição de cartão depende de vistoria de cada motor visando confirmar se estão reunidas as condições previstas no n.º 7 do artigo 93.º do CIEC.

A utilização de GCM em equipamentos não autorizados (equipamentos previstos no n.º 3, do artigo 93.º e na Portaria n.º 50/2020), configura uma violação de pressupostos do benefício fiscal, passível de dar lugar à liquidação de imposto (artigo 8.º, alínea f), do n.º 1 e alínea c) do n.º 2, ambas do artigo 9.º, CIEC, conjugados com o artigo 11.º da Portaria n.º 50/2020, de 27 de fevereiro), independentemente de ter sido observado o fim declarado.

Assim, consubstancia utilização indevida de GCM em equipamentos não autorizados (equipamentos previstos no n.º 3 do artigo 93.º do CIEC), em caso de:

Abastecimento de GCM sem o reconhecimento do benefício fiscal em causa – artigo 11.º, n.º 3º, alínea a)

<sup>124</sup> Não aplicável na Região Autónoma da Madeira.

<sup>125</sup> Cfr. artigo 6º da Portaria n.º 50/2020

<sup>126</sup> Excetuando as de navegação de recreio privada

da Portaria n.º 50/2020.

Os equipamentos só podem ser abastecidos depois de reconhecido o benefício em causa (artigos 89.º, 93.º conjugado com o disposto na Portaria n.º 50/2020). O abastecimento antes desse reconhecimento consubstancia uma violação de pressupostos nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 11.º daquela portaria, que determina a exigibilidade do imposto (artigo 11.º da mesma portaria)<sup>127</sup>.

Abastecimento depois do reconhecimento do benefício, mas em equipamento não abrangido na autorização (substituição/inclusão de novos equipamentos) artigo 11.º, n.º 3, alínea c), da Portaria n.º 50/2020.

Quer a substituição quer a inclusão de novos equipamentos obrigam à alteração/formulação de novo pedido de benefício fiscal (em relação ao novo equipamento, que deverá ser devidamente identificado).

### c) Cessação dos pressupostos do benefício

Os equipamentos autorizados apenas podem ser abastecidos com GCM enquanto se mantiverem os pressupostos e se mostrarem observadas as condições legalmente exigíveis ao benefício fiscal ao qual estão afetos, verificados à data do reconhecimento, estando as entidades beneficiárias obrigadas a comunicar às autoridades competentes qualquer alteração dos mesmos.

Assim, consubstanciam ainda situações de utilização indevida de GCM o abastecimento de equipamentos (autorizados) depois de cessados os pressupostos de um benefício<sup>128</sup>.

## 4.6. LIMITES INDICATIVOS (PLAFONDS)

O abastecimento de GCM aos equipamentos autorizados é feito tendo por referência plafonds estabelecidos por altura do reconhecimento do benefício em causa que ficam depois associados a cada cartão.

Para o efeito, devem os requerentes no pedido formulado apresentar uma estimativa de consumo médio anual, tendo por base critérios atinentes à atividade e o tipo e características do equipamento em causa (consumo médio/hora), a qual será depois avaliada pela alfândega competente, tendo em conta, nomeadamente, atividades e equipamentos semelhantes.

Nas situações em que não existam documentos técnicos para os equipamentos em causa, deverão ser considerados como referência outros equipamentos com características semelhantes.

Os plafonds de referência, têm natureza meramente indicativa servindo, fundamentalmente, para que as autoridades competentes possam ter uma perspetiva, a mais aproximada possível, das reais e efetivas necessidades de cada beneficiário, permitindo, assim, direcionar os seus controlos. Não são, portanto, inibitórios, não inviabilizando quaisquer abastecimentos para além da quantidade inicialmente estabelecida.

Nas situações em que sejam ultrapassados devem ser desencadeadas diligências no sentido de averiguar os factos que levaram a um aumento dos consumos, tendo em vista verificar se terão sido cometidas quaisquer irregularidades, designadamente, a afetação do produto a fim diferente do declarado ou em equipamentos não autorizados.

No âmbito da reavaliação periódica dos pressupostos e condições dos benefícios fiscais, deve proceder-se à reanálise dos plafonds de referência tendo em vista eventuais ajustamentos dos mesmos, considerando-se os consumos efetuados pelo beneficiário nos últimos anos. Tais ajustamentos, independentemente da análise comparativa com situações análogas (atividade/equipamentos semelhantes) dependem de avaliação casuística e não devem ter por base situações meramente transitórias ou conjunturais<sup>129</sup>.

<sup>127</sup> Poderá enquadrar-se nesta situação, a título exemplificativo, uma situação de transmissão de propriedade de uma embarcação, em que o novo proprietário, sem ter solicitado ou antes de lhe ter sido reconhecido o benefício, adquire e abastece a embarcação com GCM (mediante a utilização do cartão do anterior proprietário), caso em que o imposto lhe deverá ser exigido (novo proprietário) em relação à totalidade dos litros abastecidos à referida embarcação desde a data da sua aquisição.

<sup>128</sup> Exemplificando: titular de um equipamento para o qual foi reconhecido o benefício, que após cessar a atividade que beneficia de isenção continua a efetuar abastecimentos de GCM

<sup>129</sup> Por exemplo, se um beneficiário aumentou/abateu o número de equipamentos autorizados a utilizar gasóleo colorido e marcado, fará todo o sentido que se proceda ao ajustamento desse plafond em conformidade. Em sentido contrário, não fará sentido alterar o plafond apenas com base numa situação conjuntural que determinou um ligeiro aumento ou diminuição de consumos para um determinado período

## 4.7. REGIÕES AUTÓNOMAS

O n.º 9 do artigo 93.º do CIEC prevê uma situação de aplicação exclusiva à Região Autónoma da Madeira, em matéria de utilização de GCM: dispensa de utilização de cartão eletrónico na aquisição de GCM.

No caso da Região Autónoma dos Açores, após a introdução de GCM naquela região, este produto passou a ser utilizado nas seguintes atividades<sup>130</sup>:

- Agricultura Pesca
- Navegação marítimo-turística.

Nesta conformidade, foram implementados, a nível estritamente regional, mecanismos de controlo próprios, em alternativa à utilização de GCM, por força dessas especificidades. Tal não obsta à aplicação do regime previsto na Portaria n.º 50/2020, com as devidas adaptações.

## 5. ENTREPOSTOS FISCAIS DE PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS

### BASE LEGAL

#### Artigo 98.º do CIEC

Para além dos requisitos gerais para a constituição de um entreposto fiscal, previstos na parte geral do CIEC, existem requisitos específicos, documentais e económicos, para a constituição de entrepostos fiscais de produtos petrolíferos e energéticos (n.ºs 1 e 2 do artigo 98.º):

#### 5.1. REQUISITOS DOCUMENTAIS (ARTIGO 98.º, N.º 1, ALÍNEAS A, B E C):

Apresentação de memória descritiva das instalações, com a respetiva planta e características gerais dos reservatórios que façam parte das referidas instalações, se os houver, incluindo a respetiva planimetria;

A memória descritiva deve conter:

- O volume nominal dos reservatórios;
- A identificação dos produtos a armazenar;
- O volume nominal das tubagens de interligação, abastecimento e transferência.

A memória descritiva deve ser acompanhada dos certificados de calibração e respetivas tabelas volumétricas.

Submissão dos depósitos e instrumentos de medição ao controlo metrológico da entidade competente, e posse dos certificados de calibração dentro do prazo de validade;

Apresentação de um documento emitido pela Entidade Nacional para o Setor Energético (ENSE), atestando o cumprimento das obrigações em matéria de reservas de segurança, ou de ter sido demonstrada a existência de condições para o seu cumprimento, em caso de início de atividade (esta obrigação decorre do previsto no Decreto-Lei n.º 165/2013, de 16/12).

#### 5.2. REQUISITOS ECONÓMICOS MÍNIMOS CUMULATIVOS (ARTIGO 98.º N.º 2, ALÍNEAS A, B E C):

Capital social de € 500 000,00;

Capacidade de armazenagem de 100 000 litros por produto, relativamente às gasolinas e ao gasóleo;

Volume de vendas anual de € 5 000 000,00.

<sup>130</sup> Decreto Legislativo Regional n.º 15/2014/A, de 20 de agosto, e Decreto Legislativo Regional n.º 1/2019/A, de 7 de janeiro

### 5.3. DISPENSA DOS REQUISITOS ECONÓMICOS MÍNIMOS PARA OS EF DE ARMAZENAGEM PREVISTOS NO N.º 5 DO ARTIGO 98.º DO CIEC

O n.º 5 do artigo 98.º do CIEC estabelece a dispensa dos requisitos económicos previstos no n.º 2, para os entrepostos fiscais de armazenagem de produtos destinados a ser utilizados em fins isentos dentro do território nacional.

Esta norma tem a sua génese na necessidade de resolver os problemas resultantes do contexto vigente no passado, no qual os destinatários registados (antigos operadores registados) comercializadores de produtos petrolíferos e energéticos destinados a utilização em uso diferente de carburante ou combustível, designados na Portaria n.º 50/2020, de 27/2 como “matérias-primas”, introduziam no consumo os referidos produtos processando uma e-DIC com isenção do ISP, na qual eles próprios figuravam como destinatários dos mesmos, procedendo posteriormente à sua venda a utilizadores isentos não identificados nas referidas e-DIC.

Alguns desses comercializadores procediam ainda à venda dos produtos em causa, sem pagamento do ISP, a outros comercializadores igualmente operadores registados, que por sua vez os vendiam a utilizadores isentos, operação que o seu estatuto fiscal não permitia.

A entrada em produção da base de dados das isenções veio impor uma clarificação de todos estes procedimentos, obrigando à sua alteração de forma a serem respeitadas as normas do regime geral dos IEC.

Assim, abriu-se a possibilidade a esses destinatários registados de adquirirem o estatuto de depositários autorizados e de constituírem um entreposto fiscal de armazenagem para os produtos destinados a utilização em uso diferente de carburante ou combustível, como “matéria-prima”, com dispensa de alguns dos requisitos específicos exigidos para a constituição de entreposto fiscal. Esta solução, não obstante a dispensa de alguns requisitos, tem a vantagem de permitir controlar de forma mais eficiente e eficaz os operadores em causa.

Esta faculdade legal deve, contudo, ser interpretada e utilizada de forma restritiva, aplicando-se apenas aos operadores:

- Que vendem exclusivamente produtos destinados a utilização diferente de carburante ou combustível (matérias-primas) a utilizadores isentos, autorizados a utilizar essas matérias-primas e devidamente registados nas alfândegas como DII (destinatários isentos), devendo processar as e-DIC com isenção do ISP por cada DII, através do respetivo número de registo de isenção atribuído pela alfândega competente;
- Que além de venderem exclusivamente a utilizadores isentos, também vendem a destinatários registados, em regime de suspensão e com e-DA, os quais por sua vez vendem exclusivamente a utilizadores isentos.

#### Quais os requisitos que estão dispensados?

Por lei, os titulares destes entrepostos fiscais estão dispensados dos requisitos económicos referidos no n.º 2 do artigo 98.º.

Podem também ser dispensados, pela EAC dos requisitos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 98.º, em função da atividade exercida pelo operador e da natureza dos produtos envolvidos nessa atividade (por exemplo, nos casos em que não há necessidade de reservatórios e tubagens nas instalações do entreposto fiscal).

Estes depositários autorizados estão sujeitos aos demais requisitos e obrigações inerentes a este estatuto, previstos nos artigos 22.º, 23.º e 24.º do CIEC, designadamente a manutenção de uma contabilidade de existências em sistema de inventário permanente, e a prestação de uma garantia (artigos 22.º e 54.º).

## 6. ENTREPOSTO FISCAL DE TRANSFORMAÇÃO

### BASE LEGAL

**Artigos 21.º n.ºs 1 e 2; 22.º n.º 1; 23.º n.º 2 alínea a); 82.º n.º 1; 97.º; 98.º n.ºs 3, 4 e 5 do CIEC**

O artigo 21.º do CIEC estabelece que a produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, apenas podem ser efetuadas em entreposto fiscal, mediante autorização

e sob controlo da estância aduaneira competente.

Embora a lei autonomize a figura da transformação, ela integra-se no conceito de produção, distinguindo-se os entrepostos fiscais de transformação (EFT) dos de produção por lhes serem aplicáveis determinadas restrições relativamente à produção ou requisitos diferenciados para a sua constituição, relativamente aos EF de produção.

No âmbito do ISP, o CIEC determina que se consideram como entrepostos fiscais de transformação os entrepostos fiscais de produção nos quais apenas se efetuam operações de produção que não envolvem a refinação de petróleo bruto (artigo 98.º n.º 4).

Os titulares de EFT estão dispensados, pelo n.º 3 do artigo 98.º dos requisitos económicos relativos ao capital social, capacidade de armazenagem e volume de vendas anual, exigidos para a constituição de um EF de produção ou de armazenagem de produtos petrolíferos e energéticos, previstos no n.º 2 da mesma norma.

Relativamente aos biocombustíveis, nos termos do n.º 6<sup>131</sup> do artigo 96º do CIEC a mistura ou incorporação de biocombustíveis noutros produtos petrolíferos e energéticos é obrigatoriamente feita em entreposto fiscal. Por outro lado, o artigo 97.º n.º 1 estabelece que os locais onde são produzidos são autorizados como EFT.

Assinala-se contudo, que os EFT de que são titulares os pequenos produtores dedicados de biocombustíveis não estão habilitados a expedir a sua produção em regime de suspensão, com emissão de e-DA, em virtude da obrigação a que os pequenos produtores estão sujeitos, de colocar toda a sua produção em frotas e consumidores cativos, devidamente identificados, conforme resulta do artigo 44.º do Decreto-Lei n.º 84/2022 de 9 de dezembro, o que significa processar e-DIC com isenção, incluindo para a produção destinada ao consumo próprio.

## 7. OBRIGAÇÕES ESPECÍFICAS DO DESTINATÁRIO REGISTADO E DO DESTINATÁRIO REGISTADO TEMPORÁRIO

### BASE LEGAL

#### Artigo 99.º do CIEC

Os interessados na obtenção do estatuto de destinatário registado e de destinatário registado temporário devem, para além dos requisitos previstos nos artigos 29.º e 30º do CIEC, devem apresentar um documento emitido pela ENSE, que certifique o cumprimento das obrigações em matéria de reservas de segurança, ou de ter sido demonstrada a existência de condições para o seu cumprimento, em caso de início de atividade, conforme resulta de legislação específica em matéria de reservas de segurança.

## 8. REGIMES ESPECIAIS

### 8.1. OPERADORES DO SETOR ELÉTRICO (OSE)

#### BASE LEGAL

#### Artigo 96.º-A do CIEC

A eletricidade está submetida a um regime fiscal diferente do aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos, em termos da sua incidência subjetiva, facto gerador e exigibilidade.

Deste facto decorre que os sujeitos passivos do imposto, que são os comercializadores definidos no artigo 4.º do CIEC, estão sujeitos a obrigações de registo e declarativas específicas.

<sup>131</sup> Aditada pela Lei nº 71/2018, de 31 de dezembro (OE/2019).

O "estatuto IEC" de Operadores do Setor Elétrico (OSE) possibilita a estes sujeitos passivos o cumprimento das suas obrigações declarativas, através do acesso ao sistema de "Declarações Eletrónicas".

A este estatuto correspondem:

- Uma subcategoria nacional de produtos IEC – EN 40
- Um número de registo PT08NNNNNNNN, sendo NNNNNNNNN o NIF do comercializador em questão.

### OBRIGAÇÕES DE REGISTO:

Estão sujeitos a registo:

- Os comercializadores;
- Os comercializadores para a mobilidade elétrica;
- Os produtores que vendam diretamente aos consumidores finais.

Os sujeitos passivos com "estatuto de OSE" não estão obrigados a prestar garantia, para o cumprimento das suas obrigações fiscais.

Para efeitos de registo dos OSE na alfândega competente, encontra-se disponível o formulário do pedido (formulário nº 294.1 - Pedido de Registo de Operador do Setor Elétrico), na Área Aduaneira do sítio da AT na Internet, através da ligação:

<http://intranet/formularios/declarativos/Formularios/Paginas/Form-declarativos-aduaneiros.aspx>

### OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS:

#### BASE LEGAL

#### Artigo 10.º, n.º 4, do CIEC e artigo 96.º-A, n.º 3

Os sujeitos passivos com estatuto de OSE, devidamente registados nas alfândegas competentes, devem declarar para introdução no consumo as quantidades de eletricidade faturadas aos seus clientes consumidores finais.

A declaração é efetuada através do processamento da e-DIC por via eletrónica, no âmbito das "Declarações Eletrónicas – Sistema SI-CIC".

O período declarativo é de 1 mês, e corresponde à quantidade de eletricidade em MWh faturada aos clientes nesse mês, independentemente da periodicidade da faturação e de se tratar de faturação estimada ou medida.

A e-DIC deve ser processada até ao dia 5 do mês seguinte ao da faturação, nos termos do artigo 10.º, n.º 4, do CIEC. Assim, a eletricidade faturada durante o mês de janeiro, deverá ser declarada até ao dia 5 do mês de fevereiro; a eletricidade faturada durante o mês de fevereiro, deverá ser declarada até ao dia 5 do mês de março e assim sucessivamente).

A e-DIC com isenção é preenchida com utilização dos seguintes códigos de isenção: Isenções comuns (artigo 6.º do CIEC) – códigos:

1C01: Produtos fornecidos no âmbito das relações diplomáticas e consulares; 1C02: Produtos destinados a organismos internacionais e seus membros; 1C03: Produtos destinados à NATO, excluindo Forças Armadas nacionais; 1C04: Acordos em que se preveja isenção do IVA.

Isenções específicas (artigo 89.º n.º 2 do CIEC) códigos:

1P05: Utilização para produzir eletricidade e para manter a capacidade de produzir eletricidade

1P15: Utilização para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei

1P16: Utilização por beneficiários de tarifa social 1P18: Eletricidade – CELE ARCE.

### OUTRAS OBRIGAÇÕES

De acordo com o n.º 4 do artigo 96º-A, os comercializadores de eletricidade estão ainda sujeitos ao cumprimento das seguintes obrigações:

- a) Manter um registo da faturação, que permita a identificação dos clientes e o apuramento das quantidades fornecidas, por local de fornecimento e respetivo Código de Ponto de Entrega; e
- b) Permitir a realização de controlos que possibilitem à autoridade aduaneira relacionar as quantidades fornecidas e faturadas por cliente com as correspondentes declarações de introdução no consumo.

## 8.2. OPERADORES DE GÁS NATURAL (OGN)

### BASE LEGAL

#### Artigo 96.º-B do CIEC

O gás natural está submetido a um regime fiscal diferente do aplicável aos restantes produtos petrolíferos e energéticos, em termos da sua incidência subjetiva, facto gerador e exigibilidade.

Deste facto decorre que os sujeitos passivos do imposto, que são os comercializadores definidos no artigo 4.º do CIEC, estão sujeitos a obrigações de registo e declarativas específicas.

O "estatuto IEC" de OGN possibilita a estes sujeitos passivos o cumprimento das suas obrigações declarativas, através do acesso ao sistema de Declarações Eletrónicas".

A este estatuto correspondem:

- A subcategoria nacional de produtos IEC – EN 10
- Um número de registo PTOANNNNNNNNN, sendo NNNNNNNNNN o NIF do comercializador em questão.

### OBRIGAÇÕES DE REGISTO:

Estão sujeitos a registo os comercializadores de gás natural.

Os sujeitos passivos com "estatuto de OGN" não estão obrigados a prestar garantia, para o cumprimento das suas obrigações fiscais.

Para efeitos de registo dos OGN encontra-se disponível o formulário do pedido (formulário 296.1 - Pedido de Registo de Operador de Gás Natural), na Área Aduaneira do sítio da AT na Internet

### OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS:

#### BASE LEGAL

#### Artigo 10.º, n.º 4, do CIEC e artigo 96.º-B, n.º 2

Os sujeitos passivos com estatuto de OGN, devidamente registados nas alfândegas competentes, devem declarar para introdução no consumo as quantidades de gás natural faturadas aos seus clientes consumidores finais.

A declaração é efetuada através do processamento da e-DIC, por via eletrónica, no âmbito das "Declarações Eletrónicas – Sistema SIC-IC".

O período declarativo é de 1 mês e a quantidade a declarar, expressa em gigajoules, corresponde ao gás natural faturado aos clientes consumidores finais nesse mês, independentemente da periodicidade da faturação e de se tratar de faturação por estimativa ou através de medição dos consumos.

A unidade tributável do gás natural é o gigajoule (GJ), sendo a taxa de imposto a fixada no n.º 4 do artigo 92.º do CIEC.

De acordo com o SI (Sistema Internacional de Unidades), o fator de conversão de KWh (unidade de faturação utilizada pelos comercializadores de gás natural) para GJ (unidade de tributação do gás natural) é de 1 KWh

= 0,0036 GJ, o que equivale a 1 GJ = 277,777778 KWh. A conversão de taxas será sempre arredondada a 6 casas decimais, sendo esse arredondamento feito de forma aritmética.

A título exemplificativo, as taxas aplicáveis desde 1 de janeiro de 2013 – 0,30 EUR/GJ para o gás natural combustível e 2,84 EUR/GJ para o gás natural carburante –, quando expressas em KWh são as seguintes:

- Gás natural combustível – 0,001080 EUR/KWh
- Gás natural carburante – 0,010224 EUR/KWh

O gás natural é classificado pelos seguintes códigos da Nomenclatura Combinada (NC):

- 2711 11 00 00 – gás natural liquefeito
- 2711 21 00 00 – gás natural no estado gasoso.

Foram criados os seguintes códigos adicionais:

- 1668 – gás natural destinado a uso combustível
- 1669 – gás natural destinado a uso carburante

A e-DIC deve ser processada até ao dia 5 do mês seguinte ao da faturação, nos termos do artigo 10.º, n.º 4, do CIEC.

Estas obrigações declarativas abrangem os comercializadores de gás natural destinado a uso carburante que até aqui apresentavam DIC casuísticas, os quais devem assegurar, com rigor, a quantificação dos consumos em uso carburante sujeitos a ISP ou que beneficiem de isenção.

O gás natural adquirido por consumidores finais em mercados organizados ou através de contratos bilaterais está sujeito a ISP, nos termos dos artigos 7.º, 8.º e 9.º do CIEC. Estes sujeitos passivos não estão obrigados a registo como "OGN", mas devem declarar as introduções no consumo de gás natural através da apresentação de DIC casuísticas, nas respetivas alfândegas, nos termos estabelecidos no n.º 3 do artigo 10.º do CIEC, dada a especificidade destas operações.

**A e-DIC com isenção é preenchida com utilização dos seguintes códigos de isenção:**

**Isenções comuns (artigo 6.º do CIEC) – Códigos:**

1C01: Produtos fornecidos no âmbito das relações diplomáticas e consulares 1C02: Produtos destinados a organismos internacionais e seus membros 1C03: Produtos destinados à NATO, excluindo Forças Armadas nacionais 1C04: Acordos em que se preveja isenção do IVA

**Isenções específicas (artigo 89º nº 1 do CIEC) Códigos:**

1P05: Afetação à produção de eletricidade  
 1P09: Utilização como matéria-prima 1P10; Utilização por transportes públicos  
 1P14: Combustíveis Industriais – PNALE e ARCE  
 1P16: Gás natural utilizado por beneficiários de tarifa social

## OUTRAS OBRIGAÇÕES

De acordo com o n.º 4 do artigo 96.º-B, os comercializadores de gás natural estão ainda sujeitos ao cumprimento das seguintes obrigações:

- a) Manter um registo da faturação, que permita a identificação dos clientes e o apuramento das quantidades fornecidas, por local de fornecimento e respetivo Código Universal de Identificação; e
- b) Permitir a realização de controlos que possibilitem à autoridade aduaneira relacionar as quantidades fornecidas e faturadas por cliente com as correspondentes declarações de introdução no consumo.

## 9. PROCEDIMENTOS RELATIVOS À INTRODUÇÃO NO CONSUMO DE ÓLEOS VEGETAIS E OUTROS PARA USO CARBURANTE

Os óleos vegetais e outros, classificados pelos códigos NC 1507 a 1518, doravante designados por óleos vegetais, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível, estão sujeitos a ISP, sendo considerados produtos petrolíferos e energéticos (alínea a) do n.º 1 e alínea a) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC).

As alfândegas deverão exigir do declarante de óleos vegetais para uso carburante o seguinte:

**a) Apresentação de requerimento para efeitos de elaboração de DIC casuística, com base numa estimativa de consumos de óleo vegetal carburante a utilizar até ao final de cada ano, o qual deverá conter a seguinte informação:**

- Nome, morada e número de identificação fiscal;
- Previsão da quantidade de óleo vegetal a utilizar como carburante até ao final de cada ano, com indicação do tipo de utilização (puro ou em mistura com gasóleo referindo a percentagem da mistura);
- Matrícula do veículo, número de quilómetros registados à data da apresentação do requerimento e estimativa de quilómetros a percorrer até ao final de cada ano;
- Origem do óleo vegetal, para efeitos de classificação pautal;
- Identificação do fornecedor e/ou local de compra do óleo vegetal.

**b) Após o pagamento do imposto, o declarante deverá conservar em seu poder o DUC e uma fotocópia do requerimento, autenticada pela alfândega, para comprovação da regularização fiscal.**

A razoabilidade da previsão de óleo vegetal a utilizar como carburante, indicada pelo declarante, deverá ser aferida pelos serviços aduaneiros com base no tipo de utilização (puro ou em mistura com gasóleo) e na estimativa de quilómetros a percorrer. Na ausência de informação sobre os consumos médios por viatura, afigura-se razoável considerar-se uma estimativa de 10 litros/100 quilómetros [Exemplos: para 6.000 quilómetros, com utilização pura de óleo vegetal, a estimativa de consumo deve ser de  $(6.000 : 100) \times 10 = 600$  litros; para uma mistura de 30% de óleo vegetal em gasóleo, a estimativa de consumo será de  $(6000:100) \times (0,30 \times 10) = 180$  litros].

As informações obtidas pela alfândega deverão ser objeto de registo, para efeitos dos controlos fiscais que vierem a ser tidos por convenientes.

## 10. ADICIONAMENTO SOBRE AS EMISSÕES DE CO2

### BASE LEGAL

#### Artigo 92.º-A do CIEC

O n.º 1 do artigo 92.º-A do CIEC, aditado pelo artigo 8.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, que procedeu à reforma da tributação ambiental, estabelece que determinados produtos petrolíferos e energéticos, para além do ISP, estão sujeitos a um adicionamento sobre as emissões de CO<sub>2</sub>, resultante da aplicação de uma taxa aos seguintes fatores de adicionamento:

PRODUTOS	FATOR DE ADICIONAMENTO
Gasolina	2,2716540
Petróleo e petróleo colorido e marcado	2,4536580
Gasóleos rodoviário, colorido e marcado e de aquecimento	2,4748620

PRODUTOS	FATOR DE ADICIONAMENTO
GPL (metano e gases de petróleo) usado como combustível e como carburante	2,9026000
Gás natural usado como combustível e como carburante	0,0561000
Fuelóleo	3,0960000
Coque de petróleo	2,6961000
Carvão e coque	2,2656700

Nos termos do n.º 2 do artigo 92.º-A, o valor da taxa referida no ponto anterior, a vigorar em cada ano (n), é calculada no ano anterior (n-1), correspondendo à média aritmética do preço resultante dos leilões de licenças de emissão de gases de efeito de estufa realizados no âmbito do Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE), entre 1 de julho do ano n-2 e 30 de junho do ano n-1. Os preços destes leilões são divulgados no site da EEX- European Energy Exchange, plataforma comum de leilões da União Europeia ([www.eex.com](http://www.eex.com)).

O adicionamento incide sobre os seguintes produtos petrolíferos e energéticos, quando sujeitos ao ISP e dele não isentos:

Gasolina classificada pelos códigos NC 2710 12 41 a 2710 12 49;

Petróleo classificado pelo código NC 2710 19 21 e 2710 19 25;

Gasóleos rodoviário e colorido e marcado classificados pelos códigos NC 2710 19 43 a 2710 19 48 e 2710 20 11 a 2710 20 19;

Gasóleo de aquecimento classificado pelo código NC 2710 19 45;

GPL (metano e gases de petróleo) usado como combustível e como carburante; Gás natural usado como combustível e como carburante;

Fuelóleo classificado pelos códigos NC 2710 19 62 a 2710 19 64 e 2710 20 31 a 2710 20 35 Coque de petróleo classificado pelo código NC 2713;

Carvão e coque classificados pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704.

O valor da taxa do adicionamento a vigorar em cada ano é calculado no ano anterior e publicitado pela AT no seu sítio da Internet até 30 de novembro de cada ano.

Pode, no entanto, ser fixado por portaria do Governo um valor mínimo para a tonelada de CO<sup>2</sup>.

## CAPÍTULO III

# IMPOSTO SOBRE O TABACO

### 1. INCIDÊNCIA OBJETIVA

#### 1.1. CHARUTOS E CIGARRILHAS

São considerados charutos e cigarrilhas os produtos a seguir referidos, se puderem ser fumados tal como se apresentam e se, tendo em conta as suas características e as expectativas normais dos consumidores, se destinarem exclusivamente a sê-lo:

- a) Os rolos de tabaco revestidos de uma capa exterior em tabaco natural;
- b) Os rolos de tabaco com um interior constituído por uma mistura de tabaco batido e revestidos de uma capa exterior, com a cor natural dos charutos, em tabaco reconstituído, abrangendo a totalidade do produto, incluindo, se for caso disso, o filtro, mas não a boquilha, no caso de charutos com boquilha, quando o seu peso unitário, sem filtro nem boquilha, for igual ou superior a 2,3 g e inferior a 10 g e o seu perímetro, em pelo menos um terço do comprimento, for igual ou superior a 34 mm.

Os rolos de tabaco mencionados nas alíneas anteriores são considerados cigarrilhas ou charutos, consoante o seu peso seja igual ou inferior a 3 g por unidade ou superior a 3 g por unidade, respetivamente.

São equiparados aos charutos e cigarrilhas os produtos constituídos, total ou parcialmente, por substâncias que, não sendo tabaco, obedeçam aos critérios atrás mencionados.

#### 1.2. CIGARROS

São considerados cigarros:

- a) Os rolos de tabaco suscetíveis de serem fumados tal como se apresentam e que não sejam charutos ou cigarrilhas;
- b) Os rolos de tabaco que, mediante uma simples manipulação não industrial, são introduzidos em tubos de papel de cigarro;
- c) Os rolos de tabaco que, por simples manipulação não industrial, são envolvidos em folhas de papel de cigarro.

Para efeitos de aplicação do imposto, um rolo de tabaco nos termos anteriormente descritos, é considerado, como dois cigarros quando, sem filtro e sem boquilha, tenha um comprimento superior a 8 cm, sem ultrapassar os 11 cm, como três cigarros quando, nas mesmas condições, tenha um comprimento superior a 11 cm, sem ultrapassar 14 cm, e assim sucessivamente.

São equiparados aos cigarros os produtos constituídos, total ou parcialmente, por substâncias que, não sendo tabaco, obedeçam aos critérios atrás mencionados, exceto se os mesmos tiverem uma função exclusivamente medicinal.

#### **Conceito de uso exclusivamente medicinal**

Os cigarros sem tabaco e que não contenham substâncias que produzam efeitos medicinais, mas que sejam apresentados e comercializados como auxiliares de abandono do tabagismo, não têm “uma função exclusivamente medicinal” na aceção da parte final do n.º 12 do artigo 101.º do CIEC, pelo que são tributados pela taxa aplicável aos cigarros.

#### **Critérios a utilizar para definir o uso exclusivamente medicinal**

Para identificar os produtos destinados exclusivamente a uso medicinal face a outros, relativamente aos quais, esse uso não é exclusivo, existem dois critérios de verificação cumulativa: a composição dos cigarros e a sua apresentação.

Critério da composição:

O critério da composição de um produto pode ser considerado relevante e, portanto, adequado para determinar se os cigarros se destinam a uso medicinal, devendo, para o efeito, aferir-se se esse produto contém substâncias cuja combustão ou inalação produzem efeitos medicinais, de natureza curativa ou preventiva, cientificamente reconhecidos pelo organismo competente<sup>132</sup>. Critério da apresentação dos cigarros:

O critério da composição do produto não é suficiente para determinar o uso exclusivamente medicinal dos cigarros, devendo o mesmo ser complementado com a sua apresentação, modo de comercialização ou perceção que deles têm os consumidores.

### 1.3. TABACOS DE FUMAR

Nesta categoria incluem-se:

**a) O tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, tal como definido na alínea c) do n.º 6 do artigo 101.º do CIEC;**

**b) Os outros tabacos de fumar (com exceção do tabaco para cachimbo de água).**

Trata-se de uma categoria residual, onde poderão ser incluídos todos os tipos de tabaco de fumar que reúnam os requisitos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 101.º do CIEC, bem como os produtos referidos no n.º 12 do mesmo artigo, ainda que constituídos, total ou parcialmente por outras substâncias.

A título meramente exemplificativo, refere-se que se inclui nesta categoria o tabaco para cachimbo, isto é, o tabaco cujas partículas têm uma largura de corte superior à prevista na alínea c) do n.º 6 do artigo 101.º do CIEC, e que se destina a ser fumado através de cachimbo.

**c) As folhas de tabaco destinadas a venda ao público.**

### 1.4. O TABACO PARA CACHIMBO DE ÁGUA

Considera-se tabaco para cachimbo de água:

- a) O tabaco próprio para ser fumado exclusivamente num cachimbo de água e que consiste numa mistura de tabaco e glicerol, podendo ainda conter óleos e extratos aromáticos, melações ou açúcar e ser aromatizado com frutas;**
- b) Os produtos destinados a serem fumados através de cachimbo de água, quando da sua composição faça parte uma reduzida ou mesmo nenhuma quantidade de tabaco, e obedeçam aos restantes critérios referidos na alínea anterior (n.º 12 do artigo 101.º do CIEC).**

### 1.5. RAPÉ

Considera-se rapé o tabaco em pó ou em grão, especialmente preparado para ser cheirado, mas não fumado.

### 1.6. TABACO DE MASCAR

Considera-se tabaco para mascar o tabaco apresentado em rolos, barras, tiras, cubos ou placas, acondicionado para a venda ao público, especialmente preparado para ser mascado mas não fumado.

<sup>132</sup> O INFARMED é entidade competente nesta matéria

## 1.7. TABACO AQUECIDO

Considera-se tabaco aquecido, o produto de tabaco manufacturado especialmente preparado para emitir um vapor sem combustão da mistura de tabaco nele contida.

## 1.8. LÍQUIDO PARA CIGARROS ELETRÓNICOS

Pode ser definido como o produto em estado líquido, contendo ou não nicotina, destinado a carga e recarga de cigarros eletrónicos<sup>133</sup>

## 2. ISENÇÕES

### 2.1. TABACO DESNATURADO UTILIZADO PARA FINS INDUSTRIAIS OU HORTÍCOLAS

Esta isenção, nos termos no n.º 2 do artigo 102.º do CIEC, deve ser previamente autorizada pelo diretor da EAC.

Assim sendo, os operadores que forneçam tabaco desnaturado com vista à sua utilização para fins industriais ou hortícolas, devem apresentar um pedido junto da EAC a solicitar autorização para efetuar o fornecimento, instruído com todos os elementos probatórios necessários.

A introdução no consumo dos produtos de tabaco deve ser formalizada através do processamento de uma e-DIC devendo ser inserido:

- O CTAB por cada produto;
- O código 1T01 em cada adição da e-DIC, mediante o preenchimento do separador específico relativo às isenções;
- A referência tabaco não estampilhado no campo "Embalagem".

No caso de tabaco procedente de países ou territórios terceiros, a declaração aduaneira de importação deve igualmente conter a referência ao CTAB de cada produto.

### 2.2. TABACO EXCLUSIVAMENTE DESTINADO A TESTES CIENTÍFICOS

A utilização de tabaco destinado a testes científicos, bem como a testes relacionados com a qualidade dos produtos depende de autorização prévia da EAC, nos termos mencionados no número anterior.

Ficam dispensadas desta obrigação o tabaco que não ultrapasse 0,01 % das introduções no consumo efetuadas pelo operador económico no ano anterior. Neste caso, os operadores IEC que pretendam realizar testes científicos ou testes relacionados com a qualidade dos produtos de tabaco devem apenas comunicar previamente o facto à EAC, para efeitos de controlo da isenção.

A introdução no consumo dos produtos de tabaco deve ser formalizada através do processamento de uma e-DIC devendo ser inserido:

- O CTAB por cada produto;
- O código 1T02 (tabaco para testes científicos) em cada adição da e-DIC, mediante o preenchimento do separador específico relativo às isenções.

O operador económico deve indicar no campo "Embalagem" que se trata de tabaco não estampilhado,

<sup>133</sup> São considerados cigarros eletrónicos o produto que pode ser utilizado para consumir vapor que contém ou não nicotina, por meio de boquilha, ou qualquer componente desse produto, incluindo um cartucho, um reservatório e o dispositivo sem cartucho ou reservatório, podendo ser descartável ou recarregável através de uma recarga e de um reservatório, ou recarregado por cartucho não reutilizável.

mesmo nas situações em que as embalagens dos produtos de tabaco a seguir referidos tenham aposta a estampilha prevista na Portaria n.º 224/2019, de forma a não haver implicações ao nível da conta corrente de estampilhas especiais:

- cigarros;
- tabaco de corte fino;
- charutos e cigarrilhas;
- tabaco aquecido;
- tabaco de mascar;
- tabaco para cachimbo;
- tabaco para cachimbo de água;
- rapé;
- folhas de tabaco destinadas a venda ao público,

No caso de tabaco procedente de países ou territórios terceiros, a declaração aduaneira de importação deve igualmente conter a referência ao CTAB de cada produto.

### 2.3. TABACO DESTINADO A ENSAIOS

São aqui plenamente aplicáveis os procedimentos mencionados no número anterior, sendo que na e-DIC a processar deve ser inscrito o código de isenção 1T03.

### 2.4. TABACO RECICLADO PELO PRODUTOR

Os operadores IEC que pretendam beneficiar desta isenção devem previamente comunicar o facto à EAC, para efeitos de controlo.

A introdução no consumo dos produtos de tabaco deve ser formalizada através do processamento de uma e-DIC isenta, devendo ser inserido:

- O CTAB por cada produto;
- O código 1T04 em cada adição da e-DIC, mediante o preenchimento do separador específico relativo às isenções;
- A referência tabaco não estampilhado no campo "Embalagem".

No caso de tabaco procedente de países ou territórios terceiros, a declaração aduaneira de importação deve igualmente conter a referência ao CTAB de cada produto.

## 3. REGRAS ESPECIAIS DE INTRODUÇÃO NO CONSUMO

### 3.1. CÁLCULO DOS LIMITES QUANTITATIVOS APLICÁVEIS NO PERÍODO DE CONDICIONAMENTO

1. Para efeitos de cálculo dos limites quantitativos aplicáveis no período de condicionamento são contabilizadas, por tipo de produto, todas as introduções no consumo de cigarros, tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e outros tabacos de fumar e cigarrilhas efetuadas ao longo dos 12 meses imediatamente anteriores.
2. Para apuramento da média mensal, à qual é aplicado o fator de majoração previsto no n.º 2 do artigo 106.º do CIEC (regulamentado pela Portaria 200/2016, de 21 de julho), a fim de serem determinados os limites quantitativos, deve ser tido em conta o seguinte:
  - a. No caso de produtos de tabaco que estiveram no mercado durante os 12 meses anteriores ao período

de condicionamento (de 1 de setembro do ano anterior a 31 de agosto do ano em causa), o total das introduções no consumo de cada tipo de produto de tabaco deve ser dividido por 12;

- b. No caso de produtos de tabaco comercializados durante parte desse período, o total das introduções no consumo de cada tipo de produto de tabaco deve ser dividido, apenas, pelo número de meses decorridos entre o dia 1 do mês da primeira introdução no consumo e o dia 31 de agosto do ano em causa.
- c. Os produtos de tabaco cuja comercialização se inicie durante o período de condicionamento, ou seja, entre os dias 1 de setembro e 31 de dezembro de cada ano civil, não estão sujeitos, durante esse mesmo período, aos limites quantitativos previstos no artigo 106.º do CIEC, embora as introduções no consumo desses produtos devam ser tomadas em consideração para efeitos de apuramento das médias mensais do ano seguinte.

## 3.2. LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO NO CASO DE SEREM ULTRAPASSADOS OS LIMITES QUANTITATIVOS

### 3.2.1. Tabaco de corte fino e outros tabacos de fumar

No caso do tabaco de corte fino e do tabaco para cachimbo, a liquidação deve ser efetuada mediante a aplicação do “imposto mínimo” (n.º 5 do artigo 104.º-A do CIEC).

### 3.2.2. Cigarros

No caso dos cigarros, a liquidação deve ser efetuada mediante a aplicação do “imposto mínimo”, em conformidade com o disposto nas seguintes disposições legais:

Cigarros introduzidos no consumo no Continente – no n.º 5 do artigo 103.º;

Cigarros fabricados nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e introduzidos no consumo na Região Autónoma dos Açores – no n.º 2 do artigo 105.º;

Cigarros fabricados nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e introduzidos no consumo na Região Autónoma da Madeira – no n.º 2 do artigo 105.º-A.

### 3.2.3. Cigarrilhas

No caso das cigarrilhas, a liquidação deve ser efetuada tendo por base o preço de venda ao público, resultante da média ponderada das cigarrilhas introduzidas no consumo pelo operador económico no período a considerar.

## 4. REGIME DE COMERCIALIZAÇÃO

### 4.1. PRODUTOS QUE SE DESTINAM A SER INTRODUZIDOS NO CONSUMO EM TERRITÓRIO NACIONAL

O artigo 108.º do CIEC determina que:

- a) **A comercialização no mercado nacional de produtos de tabaco ou quaisquer alterações dos elementos de marcas que já se encontrem no mercado, deve ser previamente comunicada à AT, com a antecedência mínima de 30 dias, devendo os operadores económicos declarar os seguintes elementos (n.ºs 2 e 3);**

Características de apresentação das marcas;

Características físicas do produto e seu enquadramento nos termos do artigo 101.º do CIEC;

O teor de nicotina, no caso dos recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos;

Preço de venda ao público pretendido, com a adequada fundamentação.

- b) Tal comunicação não afasta a responsabilidade do operador económico pelo cumprimento dos requisitos legalmente estabelecidos (n.º 4).

#### 4.1.1. Procedimentos aplicáveis à comunicação relativa à comercialização de novos produtos de tabaco em território nacional

O operador económico deve apresentar uma **declaração** a responsabilizar-se pelo cumprimento de todos os condicionalismos estabelecidos na legislação aplicável à comercialização de produtos de tabaco, nomeadamente, em matéria de embalagem e rotulagem de produtos de tabaco – Lei n.º 37/2007, de 14 de agosto, Portaria n.º 390/2015, de 2 de novembro e Decreto-lei n.º 6/2016, de 22 de fevereiro.

Para além da declaração referida no precedente parágrafo, a comunicação a apresentar pelo operador económico deve integrar os seguintes elementos:

- a) A classificação do produto de tabaco e respetivo enquadramento no artigo 101.º do CIEC;
- b) Amostra do produto de tabaco, no caso de cigarrilhas e charutos;
- c) O teor de nicotina, no caso dos recipientes para carga e recarga de cigarros eletrónicos;
- d) O preço de venda ao público e respetiva estrutura;
- e) O ID do produto de tabaco, isto é, o número de identificação do produto utilizado na base de dados EU-CEG (EU- Common Entry Gate), no caso de cigarros, tabaco de corte fino, charutos e cigarrilhas, tabaco aquecido, tabaco de mascar, tabaco para cachimbo, tabaco para cachimbo de água, rapé, folhas de tabaco destinadas a venda ao público e líquidos com nicotina;
- f) A imagem a cores, à escala 1:1 (tamanho real) da embalagem individual do produto de tabaco. Sempre que a embalagem individual apresente uma superfície superior a 150 cm<sup>2</sup>, deve ser apresentada uma imagem que reproduza todas as faces da referida embalagem;
- g) Documento comprovativo de que detém a representação ou mandato comercial do fabricante. No caso de líquidos com ou sem nicotina para carga e recarga de cigarros eletrónicos, a apresentação do referido documento somente é exigível se o operador económico tiver interesse em comprovar a representação exclusiva da marca;
- h) Documento comprovativo do valor de aquisição do produto (ex. declaração do fabricante, fatura pró-forma).

A comunicação deve ser efetuada com a antecedência mínima de 30 dias à:

- Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV), no caso de produtos que se destinem a entrar no consumo no Continente;
- Alfândega de Ponta Delgada, no caso de produtos que se destinem a entrar no consumo na Região Autónoma dos Açores;
- Alfândega do Funchal, no caso de produtos que se destinem a entrar no consumo na Região Autónoma da Madeira.

Os serviços da AT comunicam ao operador económico os CTAB das marcas a comercializar e a data em que os mesmos ficam disponíveis na aplicação SIC-ET.

#### 4.1.2. Procedimentos aplicáveis à comunicação relativa à alteração dos elementos de marcas de produtos de tabaco que já são comercializadas no mercado nacional

A comunicação da alteração dos elementos de marcas já comercializadas no mercado deve apresentar:

- a) A declaração mencionada no número anterior (primeiro parágrafo);
- b) O ID do produto de tabaco nos casos referidos na alínea e) do número anterior;
- c) A imagem a cores, à escala 1:1 (tamanho real) da embalagem individual do produto de tabaco. Sempre que a embalagem individual apresente uma superfície superior a 150 cm<sup>2</sup>, deve ser apresentada uma imagem que reproduza todas as faces da referida embalagem.

A AT comunica ao operador económico o registo das alterações apresentadas.

#### 4.1.3. Alteração dos preços de venda ao público

Os pedidos de alteração dos preços de venda ao público devem ser submetidos, pelos operadores económicos, na aplicação GIIEC – Gestão de Informação IEC, disponível no Portal das Finanças.

Caso os dados inseridos sejam válidos, o pedido é registado para aprovação do serviço indicado pelo operador económico, que deverá, posteriormente, consultar a aplicação para ter conhecimento da sua aprovação.

#### 4.1.4. Dizeres das embalagens individuais

Os produtos de tabaco destinado ao consumo no continente e nas regiões autónomas devem conter impresso, em local bem visível das respetivas embalagens individuais:

- a) O nome da empresa fabricante;
- b) A designação da marca;
- c) O preço de venda ao público no território de consumo;
- d) O número de unidades, ou o peso líquido no caso dos tabacos de fumar, do tabaco para cachimbo de água, do rapé, do tabaco de mascar e do tabaco aquecido, ou o volume de líquido no caso dos recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos;
- e) O teor de nicotina, no caso dos recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos;
- f) A designação do tipo de produto;
- g) A mensagem com o aviso de saúde, nos termos da legislação aplicável.

#### 4.1.5. Estampilha especial

As embalagens de venda ao público de tabaco manufaturado para consumo no território nacional devem ter aposta uma estampilha especial, a qual deve possuir as características definidas para o ano da respetiva comercialização, sendo proibida a comercialização de produtos que ostentem estampilhas diferentes, salvo nos seguintes casos (artigo 8.º da Portaria n.º 119/2019):

- Embalagens individuais de cigarros, até ao final do 3.º mês do ano económico seguinte ao que corresponde a estampilha especial aposta, exceto se não houver qualquer aumento do imposto aplicável aos cigarros que produza efeitos nesse ano, podendo, neste caso, as embalagens individuais de cigarros ser comercializadas e vendidas ao público até ao final do 3.º mês do ano económico em que se verifique aumento do imposto;
- Charutos e cigarrilhas, até ao final do quinto ano económico seguinte ao que corresponde a estampilha especial aposta;
- Restantes produtos sujeitos a IT, até ao final do ano económico seguinte ao que corresponde a estampilha especial aposta.

#### 4.1.6. Proibição de comercialização e detenção

##### a) Comercialização de produtos de tabaco manufaturado destinados a outra parte do território nacional com fiscalidade diferenciada

Nos termos do artigo 111.º do CIEC, é proibida a comercialização numa parte do território nacional de produtos de tabaco destinados a serem consumidos noutra parte desse mesmo território com fiscalidade diferenciada.

Esta proibição abrange, quer a venda a grosso, quer a retalho e todas as formas de comércio, mesmo que se efetive através de via postal ou equivalente.

## b) Proibição de detenção e comercialização

É proibida a detenção, por particulares, de produtos e tabaco manufacturado que não tenham aposta a estampilha especial válida prevista no artigo 110.º do CIEC, em quantidades superiores a:

800 Unidades, no caso dos cigarros;

2 Kg, no caso dos restantes produtos de tabaco.

Aqui se inclui, nomeadamente, o caso de produtos que tenham aposta a estampilha de outra parte do território nacional com fiscalidade diferenciada.

Refira-se que "particular" na aceção do artigo 111.º do CIEC significa uma pessoa singular que não faça do comércio de produtos de tabaco a sua atividade, ou que não esteja a exercer funções para uma pessoa coletiva que exerça essa mesma atividade.

As quantidades acima referidas são aferidas da seguinte forma:

- Se a circulação se efetuar por meio de transporte particular, as quantidades são aplicáveis por meio de transporte, presumindo-se que o respetivo condutor é o seu detentor;
- Se a circulação se efetuar de qualquer outra forma, as quantidades são aplicáveis por pessoa.

## 4.2. PRODUTOS DE TABACO QUE NÃO SE DESTINEM A SER INTRODUZIDOS NO CONSUMO EM TERRITÓRIO NACIONAL

No caso dos operadores económicos pretenderem comercializar produtos de tabaco que não se destinem a ser introduzidos no consumo em território nacional, ou que beneficiem de isenção em função do destino<sup>134</sup>, devem comunicar previamente à DSIECIV, para efeitos de registo na aplicação GIIEC, os seguintes elementos:

- Nome do produto;
- Tipo do produto;
- Tipo de embalagem;
- Quantidade;
- Preço;
- Destino do produto.

O referido registo destina-se a atribuir um CTAB, necessário ao cumprimento das obrigações declarativas, por parte do operador económico, junto da EAC.

As subseqüentes alterações de preços deste tipo de produtos devem ser comunicadas à DSIECIV.

## 4.3. MARCAS DE TABACO QUE DEIXARAM DE SER COMERCIALIZADAS

Sempre que determinada marca deixe de ser comercializada, o operador económico detentor da autorização de comercialização deve comunicar o facto à DSIECIV, indicando a data em que o mesmo ocorreu.

Na ausência de tal comunicação, a autorização de comercialização considera-se tacitamente revogada se, durante 12 meses seguidos, o operador económico não proceder a qualquer introdução no consumo de determinada marca.

A DSIECIV cancela as marcas que se encontrem nas referidas condições na aplicação GIIEC, comunicando o facto ao operador económico detentor da autorização de comercialização.

<sup>134</sup> Ex: produtos destinados à exportação, abastecimento de bordo, expedição, embaixadas, NATO, ou outras organizações internacionais

## 5. SISTEMA DE SELAGEM

### 5.1. MODELO

O modelo da estampilha especial para selagem de tabacos manufaturados consta do anexo à Portaria n.º 119/2019.

A estampilha especial é diferenciada por ano económico, sendo a cor de fundo para cada ano, bem como o preço unitário da estampilha fixada por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

### 5.2. REQUISIÇÃO E FORNECIMENTO

As estampilhas especiais são vendidas e fornecidas pela Imprensa Nacional - Casa da Moeda (INCM), nos seguintes moldes:

- a) Os operadores detentores dos estatutos IEC, previstos no CIEC, efetuam a requisição das estampilhas especiais, por transmissão eletrónica de dados, através da aplicação informática SIC-ES, disponível no Portal da AT.
- b) A requisição de estampilhas por operadores económicos sem estatuto IEC está sujeita à prestação de uma garantia. Ou seja, a requisição depende da constituição de uma garantia cujo montante mínimo deve ser igual a 25% do imposto exigível pelos produtos de tabaco correspondentes às estampilhas em causa (n.º 8 do artigo 110.º do CIEC).

Neste caso, a requisição é processada mediante transmissão eletrónica de dados pela estância aduaneira onde os referidos operadores processem as suas obrigações declarativas. Para o efeito, os operadores devem, antes de cada requisição, solicitar o respetivo processamento junto da mencionada estância aduaneira.

### 5.3. LOCAIS DE APOSIÇÃO

As estampilhas devem obrigatoriamente ser apostas nas embalagens dos produtos do tabaco, antes da sua introdução no consumo, nos seguintes locais:

- a) Nos entrepostos fiscais de produção ou armazenagem, no caso de o operador económico ser detentor do estatuto de depositário autorizado;
- b) Na EAC, nos entrepostos aduaneiros, quando os produtos do tabaco forem importados e o importador não possua o estatuto de depositário autorizado;
- c) Na EAC ou noutros locais por esta autorizados, nos restantes casos - ex. aquisições efetuadas noutro Estado-membro (EM), por um operador económico que não seja detentor do estatuto de depositário autorizado;
- d) Na origem, no caso de receção de produtos do tabaco por destinatários registados e destinatários registados temporários, cuja circulação tenha sido efetuada em regime de suspensão de imposto

No caso do tabaco celofanado em que a aposição das estampilhas deve ser por debaixo do celofane, a EAC pode autorizar os importadores a remeter as estampilhas especiais para os locais de produção de tabaco situados em países ou territórios terceiros.

A mencionada autorização pela EAC não exonera o requisitante de todas as responsabilidades inerentes, nomeadamente, as que decorrem da presunção legal prevista no n.º 4 do artigo 110.º do CIEC

#### 5.4. CONTROLO E APURAMENTO

O controlo da utilização das estampilhas especiais é efetuado através das contas-correntes, inseridas na aplicação SIC-ES, de acordo com as regras constantes do respetivo manual.

As embalagens de produtos de tabaco que já se encontrem estampilhadas e não se destinem ao consumo em território nacional, não podem ser expedidas ou exportadas sem prévia inutilização das estampilhas, nos termos previstos no artigo 6.º da Portaria n.º 119/2019.

#### 5.5. INUTILIZAÇÃO E EXTRAVIO

A inutilização de estampilhas deve ser solicitada à EAC, com indicação do local, data e motivos justificativos. A inutilização é obrigatoriamente efetuada na presença das referidas autoridades, lavrando-se o respetivo auto, do qual deve constar:

- O tipo de produto;
- O espaço fiscal;
- O ano económico a que respeitam as estampilhas.

Na sequência da inutilização devem ser efetuados os necessários registos na conta-corrente de estampilhas.

As estampilhas inutilizadas durante o processo de fabrico nos entrepostos fiscais de produção situados em território nacional ou noutro Estado membro podem ser objeto de um procedimento simplificado de justificação, até ao limite de 1%<sup>135</sup> das estampilhas consumidas anualmente, no decorrer do processo produtivo.

#### 5.6. DETERMINAÇÃO DA TAXA DE IMPOSTO EM SITUAÇÕES DE FALTA INJUSTIFICADA DE APRESENTAÇÃO DE ESTAMPILHAS

Considera-se ter sido introduzido no consumo o tabaco manufaturado correspondente às estampilhas especiais fornecidas aos operadores económicos e que não se mostrem utilizadas regularmente, através da aposição em embalagens de venda ao público saídas dos entrepostos fiscais, ou regularmente introduzidas no consumo, ou que não sejam apresentadas à autoridade aduaneira a solicitação desta (n.º 4 do artigo 110.º do CIEC).

Neste caso, a liquidação do imposto é feita com base no preço de venda ao público mais elevado praticado pelo operador económico, na data em que se torna exigível o imposto (n.º 6 do artigo 110.º do CIEC).

Nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do CIEC, a taxa de imposto a aplicar em território nacional é a que estiver em vigor na data da exigibilidade, estabelecendo o n.º 1 do mesmo artigo que o imposto é exigível no momento da introdução no consumo.

A determinação da taxa de imposto aplicável implica, consequentemente, a prévia averiguação do momento da exigibilidade (introdução no consumo).

#### 5.7. DESTINO A ATRIBUIR AOS PRODUTOS DE TABACO MANUFATURADO COM ESTAMPILHA INVÁLIDA

Os produtos de tabaco nos quais estejam apostas estampilhas especiais que tenham ultrapassado o prazo de comercialização e venda ao público previsto no artigo 8.º da Portaria n.º 119/2019, detidos por operadores económicos que comercializem tabaco, quer estes sejam operadores IEC, grossistas ou retalhistas, não podem ser comercializados ou vendidos ao público, devendo os produtos em causa ser retirados do mercado e ser-lhes atribuído um dos seguintes destinos:

- a) Serem inutilizados sob controlo aduaneiro (n.º 1 do artigo 19.º do CIEC);
- b) Serem resselados, nos termos do número seguinte.

<sup>135</sup> Nos termos do artigo 7.º da Portaria n.º 119/2019, de 22 de abril.

## 5.8. NOVA SELAGEM

Nada obsta a que os produtos de tabaco que não possam ser comercializados ou vendidos por força dos prazos previstos no artigo 8.º da Portaria n.º 119/2019, possam ser objeto de nova introdução no consumo, procedendo-se à aposição de novas estampilhas.

À aposição de nova estampilha, corresponderá o reinício da contagem do prazo aplicável (artigo 8.º da Portaria n.º 119/2019).

Esta situação implica a constituição de um novo facto tributário. Por conseguinte, uma vez que a exigibilidade decorre desta última introdução no consumo, deve proceder-se à liquidação do imposto à taxa em vigor nessa data.

### ABREVIATURAS UTILIZADAS

ADIC – Alteração à Declaração de Introdução no Consumo  
 APA – Agência Portuguesa do Ambiente  
 ARCE – Acordo de Racionalização de Consumos Energéticos  
 AT – Autoridade Tributária e Aduaneira  
 ATP – Acordo Relativo a Transportes Internacionais de Produtos Alimentares Perecíveis e aos Equipamentos Especializados a Utilizar por estes Transportes  
 BNA – Bebidas Não Alcoólicas  
 CAU – Código Aduaneiro da União  
 CAE – Classificação Portuguesa das Atividades Económicas  
 CELE – Comércio Europeu de Licenças de Emissão de Gases com Efeito de Estufa  
 CIEC – Código dos Impostos Especiais de Consumo  
 CPE – Código do Ponto de Entrega  
 CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário  
 CTAB – O código atribuído pelo serviço competente da AT a um determinado produto ou marca de tabaco;  
 CUI – Código Universal de Identificação  
 DAU – Documento Administrativo Único  
 DAS – Documento de Acompanhamento Simplificado  
 DGADR – Direção Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural  
 DGRM – Direção Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos  
 DGEG – Direção Geral de Energia e Geologia  
 DIC – Declaração de Introdução no Consumo  
 DII – Destinatário isento  
 DSAFA – Direção de Serviços Antifraude Aduaneira  
 DSIECIV – Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos  
 DSTAL – Direção de Serviços Técnicos, Análises e Laboratório  
 DTE – Diretiva de Tributação Energética  
 DUC – Documento único de Cobrança  
 EAC – Estância aduaneira competente  
 EAE – Estância aduaneira de exportação  
 EBF – Estatuto do Benefícios Fiscais  
 ECS – Export Control System  
 e-DA – Documento Administrativo Eletrónico  
 e-DIC – Declaração de Introdução no Consumo Eletrónica  
 EF – Entrepósito Fiscal  
 EFA – Entrepósito fiscal de Armazenagem  
 EFT – Entrepósito fiscal de Transformação  
 EFP – Entrepósito fiscal de Produção  
 ELO – Excise Liaison Office  
 EM – Estado membro  
 EMCS – Excise Movement Control System  
 GCM – Gasóleo colorido e marcado  
 GJ – Gigajoule  
 GIS – Gestão de Informação de Suporte  
 GOC – Grupo de Operação Conjunta  
 IABA – Imposto sobre o Alcool, as Bebidas Alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar e outros edulcorantes  
 ICNF – Instituto de Conservação da Natureza e das Florestas  
 IEC – Impostos Especiais de Consumo  
 IMT – Instituto da Mobilidade e dos Transportes  
 ISP – Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos  
 IT – Imposto sobre os Tabacos  
 LGT – Lei Geral Tributária  
 MNE – Ministério dos Negócios Estrangeiros  
 NC – Nomenclatura Combinada  
 NIF – Número de Identificação Fiscal  
 OSE – Operador do Setor Elétrico  
 OGN – Operador de Gás Natural  
 PPD – Pequenos Produtores Dedicados de Biocombustíveis  
 PVM – Pedido de Verificação de Movimentos

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias SEF – Sistema de Execuções Fiscais

SEN – Sistema Elétrico Nacional

UAF/GNR – Unidade de Ação Fiscal da Guarda Nacional Republicana TPA – Terminal de pagamento automático

