



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

Departamento de Gestão

Impostos Especiais sobre o Consumo em Portugal: a extrafiscalidade e a saúde

GABRIELA RUTE AVÓ FUSCO

Dissertação apresentada no ISG para a obtenção do Grau de
Mestre em Gestão Fiscal

Orientador: Professor Doutor Vasco Valdez

LISBOA

2016

RESUMO

Os Impostos Especiais sobre o Consumo, além da sua componente primordial e tradicional, enquanto fonte de receita, revestem-se de uma vertente extrafiscal, que visa condicionar o consumo dos bens sobre os quais incidem, por estes terem efeitos nocivos para a saúde e para o ambiente, através da fiscalidade.

A apresentação deste trabalho, numa perspetiva extrafiscal, pretende determinar a interação entre a variação das taxas de imposto, as receitas geradas, o consumo e as doenças e inconvenientes associados aos consumos dos bens em causa.

Em termos práticos, a avaliação elaborada incide sobre os impostos especiais sobre o consumo, harmonizados, em vigor em Portugal, com a exceção do imposto sobre a eletricidade, pela sua recente aplicação.

O período temporal de referência, considerado para o efeito, é desde a publicação do D.L. 566/99 de 22 de Dezembro, com vigência em 01/01/2000, até 31/12/2010, sendo um dos objetivos desta tese realizar um balanço da aplicação dos primeiros 10 anos dos impostos especiais sobre o consumo, harmonizados e depois em que medida é que as variações nos impostos tiveram impacto na saúde.

ABSTRACT

The excise duties, in addition to its primordial and traditional component, as a source of revenue, have also an extra tax purpose which is to reduce the consumption of certain goods, because they have harmful effects on public health and the environment.

This research was prepared in this extra tax perspective, aiming to determine the interaction between the variation of tax rates, its revenues, the consumption volumes and the diseases associated with these intakes.

In practical terms, the research focuses on the excise duties, harmonized, in force in Portugal, with the exception of the taxes on electricity consumption, due to its recent enforcement.

The research horizon covers the years since Decree Law Nr. 566/99 was published in 1999 to be enforced in 2000 until 2010, having as an objective to evaluate of the application of the first 10 years of excise duties, harmonized and in what extent this change had an impact on health.

Agradecimentos

A realização desta dissertação de mestrado constituiu a nível individual um desafio que requereu muito empenho e dedicação e para o qual contei com o contributo de diversas pessoas e instituições a quem eu quero expressar os meus sinceros agradecimentos.

Agradeço ao Prof. Doutor Vasco Valdez, orientador da tese.

Agradeço ao Dr. Luís Pereira da Silva, pelas sugestões, incentivo e acompanhamento ao longo de vários meses.

À equipa do Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças e da Administração Pública e Instituto Nacional de Estatística pela disponibilidade.

À Dra. Conceição Lopes e à D. Armanda Maia pela, paciência, carinho e disponibilidade.

Agradeço à minha família pelo apoio incondicional, paciência e carinho.

ABREVIATURAS

AT	– Autoridade Tributária e Aduaneira
BF	– Benefícios Fiscais
CAC	– Código Aduaneiro Comunitário
CDC	– Control Disease Center - Centro de Controlo de Doenças
CGE	– Conta Geral do Estado
CIEC	– Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo
CSR	– Contribuição para o Serviço Rodoviário
DAA	– Documento Administrativo de Acompanhamento
DACAC	– Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário
DALY	– Disability adjusted life years – Anos de vida ajustados por incapacidade
DGAIEC	– Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGS	– Direção Geral de Saúde
EAC	– Estância Aduaneira de Controlo
EBF	– Estatuto dos Benefícios Fiscais
e-DA	– Documento Administrativo Eletrónico
FFP	– Fundo Florestal Permanente
GATS	– Global Adult Tobacco Survey – Estudo sobre o consumo global de tabaco pelos adultos em geral
GHPSS	– Global Health Professions Student Survey – Estudo sobre o consumo global de tabaco por estudantes de profissões de saúde
GISAH	– Observatório Global para a Saúde e do Sistema de Informação Global sobre o Álcool e a Saúde
GSPS	– Global School Personnel Survey – Estudo sobre o consumo global de tabaco pelos profissionais escolares
GTSS	– Global Tobacco Surveillance System – Sistema global de vigilância sobre o tabaco
GYTS	– Global Youth Tobacco Survey – Estudo sobre o consumo global de tabaco pelos jovens
IAA	– Intoxicação alcoólica aguda
IABA	– Impostos sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas
IC	– Introdução no Consumo
IEC	– Impostos Especiais sobre o Consumo

INE	– Instituto Nacional de Estatística
ISP	– Impostos sobre os Produtos Petrolíferos
ISPE	– Impostos sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos
IT	– Imposto sobre o Tabaco
IVA	– Imposto sobre o Valor Acrescentado
LEO	– Lei de Enquadramento Orçamental
OMC	– Organização Mundial do Comércio
OMS	– Organização Mundial de Saúde
RGIT	– Regime Geral das Infrações Tributárias
RJIFA	– Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras
RJIFNA	– Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras
TaXSiM	– Tobacco Tax Simulation Model – Modelo de Simulação de Imposto sobre o Tabaco

ÍNDICE

RESUMO	I
ABSTRACT	II
1. Introdução	1
2. Enquadramento histórico da tributação sobre o consumo	4
3. Impostos aduaneiros e impostos especiais sobre o consumo	9
4. O imposto de transações e os impostos especiais sobre o consumo	12
5. Impostos especiais sobre o consumo e IVA	16
6. Harmonização dos impostos especiais sobre o consumo a nível europeu	19
7. Enquadramento legal nacional	21
7.1. O Regime Suspensivo	22
7.2. Depositário Autorizado/Entrepósitos Fiscais	23
7.3. Exigibilidade/Facto gerador/Introdução no consumo	24
7.4. Garantias	25
7.5. Circulação	27
7.6. Taxas de imposto	28
7.7. Sistema de selagem	30
7.8. Isenções comuns e específicas	31
8. Os impostos especiais sobre o consumo e a economia	33
9. Fiscalidade dos impostos especiais sobre o consumo	35
10. A extrafiscalidade dos impostos especiais sobre o consumo	37
11. Abordagem individual do consumo – Consequências – Medidas de desincentivo ao consumo	43
11.1. Bebidas Alcoólicas	43
11.2. Tabaco	52
11.3. ISP	61
12. Regressão Linear	69
12.1. Bebidas	70
12.2. Tabaco	76
12.3. Combustíveis	81
Conclusões	86
Glossário	89
Bibliografia	90

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1.	Consumo de álcool, " <i>per capita</i> ", por adultos, +15 anos, em litros de álcool puro	48
Tabela 2.	Variação percentual do consumo de álcool, " <i>per capita</i> ", por adultos, +15 anos, em litros de álcool puro	49
Tabela 3.	Receita Fiscal do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas	50
Tabela 4.	Variação das receitas fiscais do ISPE	51
Tabela 5.	Introduções no consumo de tabaco	57
Tabela 6.	Variação percentual das introduções no consumo de tabaco	58
Tabela 7.	Receitas fiscais do imposto sobre o tabaco	59
Tabela 8.	Variação das receitas fiscais do imposto sobre o tabaco	60
Tabela 9.	Venda de combustíveis para consumo	63
Tabela 10.	Variação percentual da venda de combustíveis para consumo	64
Tabela 11.	Receita fiscal do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos	65
Tabela 12.	Variação dos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos	66
Tabela 13.	Receitas fiscais de IEC	67
Tabela 14.	Variação percentual das receitas fiscais	68
Tabela 15.	Correlação entre o consumo de álcool e o número de mortes por cirrose	72
Tabela 16.	Correlação entre o consumo de álcool e o número de mortes por acidentes de viação	73
Tabela 17.	Correlação entre o consumo de álcool e a receita fiscal do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas	74
Tabela 18.	Correlação entre o consumo de tabaco e o número de mortes por doenças pulmonares	77
Tabela 19.	Correlação entre o consumo de tabaco e o número de mortes por tumores malignos	78
Tabela 20.	Correlação entre o consumo de tabaco e a receita fiscal do tabaco	79
Tabela 21.	Correlação entre o consumo de combustíveis e a emissão de gases	82
Tabela 22.	Correlação entre o consumo de combustíveis e o número de mortes por acidente de viação	83
Tabela 23.	Correlação entre o consumo de combustíveis e a receita fiscal do ISPE	84

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1.	Consumo de álcool, " <i>per capita</i> ", por adultos, +15 anos, em litros de álcool puro	48
Ilustração 2.	Variação percentual do consumo de álcool, " <i>per capita</i> ", por adultos, +15 anos, em litros de álcool puro	49
Ilustração 3.	Receita Fiscal do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas	50
Ilustração 4.	Variação das receitas fiscais do ISPE	51
Ilustração 5.	Introduções no consumo de tabaco	57
Ilustração 6.	Variação percentual das introduções no consumo de tabaco	58
Ilustração 7.	Receitas fiscais do imposto sobre o tabaco	59
Ilustração 8.	Variação das receitas fiscais do imposto sobre o tabaco	60
Ilustração 9.	Venda de combustíveis para consumo	63
Ilustração 10.	Variação percentual da venda de combustíveis para consumo	64
Ilustração 11.	Receita fiscal do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos	65
Ilustração 12.	Variação dos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos	66
Ilustração 13.	Receitas fiscais de IEC	67
Ilustração 14.	Variação percentual das receitas fiscais	68
Ilustração 15.	Correlação entre o consumo de álcool e o número de mortes por cirrose	72
Ilustração 16.	Correlação entre o consumo de álcool e o número de mortes por acidentes de viação	73
Ilustração 17.	Correlação entre o consumo de álcool e a receita fiscal do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas	74
Ilustração 18.	Correlação entre o consumo de tabaco e o número de mortes por doenças pulmonares	77
Ilustração 19.	Correlação entre o consumo de tabaco e o número de mortes por tumores malignos	78
Ilustração 20.	Correlação entre o consumo de tabaco e a receita fiscal do tabaco	79
Ilustração 21.	Correlação entre o consumo de combustíveis e a emissão de gases	82
Ilustração 22.	Correlação entre o consumo de combustíveis e o número de mortes por acidente de viação	83
Ilustração 23.	Correlação entre o consumo de combustíveis e a receita fiscal do ISPE	84

Introdução

Os impostos especiais sobre o consumo constituem uma vertente da fiscalidade pouco explorada, por serem provavelmente, impostos específicos, de incidência limitada, menos expressivos em termos de receita do que outros impostos, mas ainda assim com um impacto económico e social considerável.

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é atualmente o imposto geral sobre o consumo que proporciona maior receita ao Estado. No entanto os impostos especiais sobre o consumo são provavelmente uma das primeiras e mais continuadas formas de obtenção de receitas e de financiamento para os países ao longo da história.

Os impostos especiais sobre o consumo, antes da aprovação da regulamentação imposta pelo Decreto-lei nº 566/99, de 22 de Dezembro, que transpôs para a legislação interna a Diretiva Comunitária 92/12/CEE, encontravam-se enquadrados por legislação avulsa e dispersa, de difícil aplicação.

Paralelamente, o regime sancionatório não estava orientado especificamente para as eventuais infrações, o que tornava desajustada a articulação entre os diplomas que estabeleciam as normas e os que as sancionavam.

As alterações decorrentes da reforma do sistema fiscal português, que ocorreram, no final dos anos 80, obrigaram a que houvesse a adequação entre os novos diplomas fiscais e as regras sancionatórias dos mesmos.

Para o efeito, foram criados dois diplomas distintos, o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, destinado ao enquadramento das infrações fiscais aduaneiras e o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, referente às infrações fiscais não aduaneiras. Estes dois diplomas foram entretanto revogados pelo Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05 de Junho, que hoje vigora.

Os impostos têm como propósito fundamental a obtenção de receita; no entanto para além da mera obtenção de receita os Impostos Especiais sobre o Consumo têm subjacentes também finalidades extrafiscais, relacionadas com efeitos colaterais do consumo de alguns bens e com os custos sociais que por vezes lhes estão associados.

A forma impercetível como estes impostos se encontram diluídos no preço final dos bens, não permite que o consumidor avalie, na exata medida, o peso do imposto no preço final do bem, o que se traduz numa fraca oposição por parte dos consumidores à tributação sob a forma de IEC. E isso faz com que estes impostos sejam uma boa fonte de obtenção de receita. É o efeito da reduzida elasticidade do consumo face às variações do preço dos bens, que justifica a tributação sobre o consumo.

No caso particular dos IEC a tributação é utilizada como medida de política fiscal, constituindo uma intervenção do Estado no mercado, ao procurar condicionar diretamente o consumo por via do aumento de impostos e, conseqüentemente, dos preços dos bens e indiretamente quando onera os custos sociais associados a estes consumos, utilizando a tributação como mecanismo dissuasor dos mesmos.

Como consequência da elevada carga fiscal que é incorporada nos IEC, verifica-se a propensão destes produtos à evasão e fraude fiscal verificando-se que, da subtração de quantidades, ainda que reduzidas, destes produtos à tributação, resultam benefícios significativos para os infratores.

A fraude não se restringe à subtração de mercadorias à tributação. A manipulação ou mesmo viciação da qualidade de alguns produtos incorre em elevada gravidade que supera, por vezes, largamente o montante a arrecadar com o imposto, nomeadamente quando a fraude põe em causa a saúde dos consumidores.

É de referir a título de exemplo no caso do tabaco e das bebidas alcoólicas, a ingestão direta e no caso do álcool a adição em preparados alimentares, farmacêuticos, medicinais e industriais. No caso dos combustíveis e óleos minerais, entre outros, os danos para os equipamentos e para o ambiente.

A partir desta breve exposição pode avaliar-se a complexidade subjacente aos impostos especiais sobre o consumo, nomeadamente no que respeita à tributação e à utilidade destes na obtenção de receita, mas também na importância que o controlo da produção e detenção destes produtos tem como medida de controlo de qualidade e de salvaguarda da saúde pública.

1. Enquadramento histórico da tributação sobre o consumo

A tributação do consumo constitui uma das primeiras formas de contribuição estabelecidas pelo Estado com o propósito de se financiar. Estes impostos, inicialmente incidentes sobre bens importados, foram sendo alargados gradualmente a outros bens de consumo, à medida que se constatou a possibilidade de aumentar as receitas estendendo a base de incidência de imposto.

A estrutura fiscal de então, apesar de pouco simplificada e organizada, já apresentava algum grau de diferenciação, ao tributar alguns produtos em detrimento de outros, em função da natureza destes consumos, quer por serem produtos associados a um determinado padrão de vida e de consumo, como por exemplo o açúcar, o chocolate ou as especiarias, quer um produto de uso generalizado como o sal.

O imposto sobre o consumo do sal é um dos tributos mais extensivamente aplicados ao longo do tempo e, atendendo ao seu uso como condimento, mas sobretudo como conservante, foi utilizado como moeda de troca e a sua produção e comércio detida, sob a forma de monopólio, pelo Estado.

Os tributos sobre o consumo assumiam tal importância que algumas infraestruturas, onde se processavam os controlos dos bens e a cobrança destes tributos recebiam a designação das imposições aí cobradas, como são exemplo a Alfândega do Jardim do Tabaco, a Alfândega Grande do Açúcar, também designada simplesmente como Alfândega Grande de Lisboa ou a Alfândega do Consumo.

Com o decorrer dos séculos e das alterações verificadas na natureza das transações comerciais, nos padrões de consumo, nas preferências dos consumidores, registou-se uma evolução socioeconómica, que conduziu também a uma evolução da fiscalidade, que produziu alterações às formas de tributação até aí adotadas.

A diferenciação da tributação do consumo, propriamente dita, dos tributos do consumo associados à importação «Direitos de Importação» foi regulamentada em 1833, através do Decreto de 27 de Dezembro, sob a designação de Direitos de Consumo.

O enquadramento destes impostos, bem como a sua incidência, foram alterados, pela Lei de 14 de Abril de 1871, que fixava os direitos incidentes sobre a carne, pela Lei de 17 de Maio de 1882, relativa aos direitos sobre o consumo, das carnes verdes, do vinho e das bebidas alcoólicas, em geral e dos seus derivados, do azeite, dos combustíveis e dos frutos e pela Lei de 16 de Agosto de 1887.

O Regulamento dos Direitos de Consumo foi aprovado pelo decreto de 22 de Outubro, de 1887 e pelo Decreto de 17 de Junho de 1892, ambos revogados, pela Lei 1368 de 21 de Setembro de 1922, que aprovou a remodelação do regime tributário.

A remodelação tributária, aprovada pela Lei 1368 de 21 de Setembro de 1922, abrangeu a Contribuição Industrial, Predial, o Imposto sobre a aplicação de capitais, o imposto pessoal de rendimento, a contribuição de registo por título oneroso e o imposto sobre o valor das transações, que é designado na própria lei como um imposto especial, incidente sobre os atos de comércio, definidos no n.º 2 do Código Comercial e as vendas e revendas na aceção do n.º 1.º e 3.º do artigo 464.º, do mesmo diploma.

A reforma tributária, aboliu ainda, através do seu artigo 69.º, entre outros, os impostos e contribuições sobre a fabricação e consumo, a contribuição sumptuária e os direitos de consumo.

A supressão dos direitos de consumo foi no, entanto, temporária, já que a esta legislação sucedeu-se a implementação da Taxa de Salvação Nacional, através do Decreto com força de lei 15814 de 31 Julho de 1928, que incidia sobre o açúcar, sob as suas várias formas, caramelo, glicose, maltose, lactose e levulose e sobre certos óleos importados, tais como a gasolina, e óleos minerais leves próprios para iluminação, como por exemplo o querosene.

Esta taxa, de acordo com o preâmbulo do decreto, revestia-se de carácter temporário e fazia parte de um programa criado pelo governo, destinado a obter os recursos necessários à amortização de juros e do empréstimo de reconstituição nacional.

A vigência deste decreto, inicialmente aplicável apenas no continente, foi alargada aos Açores e à Madeira, respetivamente, através do Decreto com força de lei 18019 e 18020, ambos de 1 de Março de 1930.

A Taxa de Salvação Nacional acabou por ser abolida pelo Decreto-lei n.º 133/82 de 23 de Abril que aprovou o Imposto Interno de Consumo sobre os derivados de petróleo que por sua vez foi revogado pelo Decreto-lei 261-A/91 de 25 de Julho, que criou o imposto sobre os produtos petrolíferos, revogado pelo n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-lei n.º 124/94, de 18 de Maio, também este revogado, pelo Decreto-lei 566/99 de 22 de Dezembro.

No caso dos tabacos, hoje incluídos na categoria de impostos especiais sobre o consumo, foram autonomamente tributados, ao longo do tempo e a produção e comercialização, ora se encontrava atribuída a monopólios, que pagavam ao Estado uma renda, por essa exploração, ora se encontrava liberalizada, mas sujeita a impostos sobre a produção ou venda destes bens.

As alterações na tributação do tabaco, ao longo da história, refletem a importância que o Estado tem atribuído a este imposto, como forma de arrecadação de receita, de tal forma que em 1647 é proibida a produção de tabaco, no continente português, em terras que o Estado determinava estarem consagradas ao cultivo de alimentos.

O condicionamento da produção de tabaco tinha porém, subjacente, um propósito fiscal que se resumia à obrigatoriedade de obter o tabaco, por via da importação, sendo desta forma tributado pelas rendas do monopólio e acrescido das taxas alfandegárias.

Em 1927 através da publicação do Decreto n.º 13587 de 11 de Maio, são definidas as Bases para o futuro regime dos tabacos, é retomada a interdição ao cultivo do tabaco no território do continente, Base 27ª e mantém para as colónias e ilhas os regimes em vigor, Base 28ª.

Não obstante a proibição do cultivo de tabaco, este diploma estabelece, para a metrópole, um regime livre para o fabrico, importação e venda de tabaco. A restrição do cultivo do tabaco no território do continente, só seria revogada pelo Decreto-lei n.º 48/75 de 3 de Fevereiro.

A remodelação tributária de 1922 aboliu o imposto sobre a fabricação e consumo que foi mais tarde, parcialmente, recuperada aquando da publicação do Decreto n.º 17258 de 22 de agosto de 1929, no qual foi reintroduzido o imposto sobre a fabricação e o consumo de cerveja e que vigorou até à publicação Decreto-lei n.º 93/94 de 7 de abril.

Sem prejuízo do acima descrito, foi aprovado pelo Decreto-lei n.º 343/85, de 22 de Agosto, um imposto especial sobre a cerveja, que de acordo com o referido no preâmbulo do diploma é considerado como uma taxa específica, calculada de forma a não mudar a carga fiscal que resulta da aplicação do imposto sobre transações.

O imposto especial sobre a cerveja foi revogado pelo Decreto-lei n.º 104/93 de 5 de Abril, que estabeleceu os regimes relativos a produção, detenção e circulação das bebidas alcoólicas, assim como o regime fiscal relativo ao imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas, e que transpõe para a ordem jurídica interna as Diretivas 92/83/CEE e 92/84/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro.

De acordo com o acima exposto constata-se entre 1985 e 1994 que a cerveja foi tributada em simultâneo pela sua fabricação e consumo e por um imposto especial, sob a forma de uma taxa específica.

Em 1966 foi publicado o Imposto de Transações, que no artigo 7.º, isenta de imposto as mercadorias sujeitas à Taxa de Salvação Nacional, os Impostos sobre o fabrico venda e consumo de tabaco e o imposto sobre a Fabricação e Consumo de cerveja, entre outros.

Analisando a evolução legislativa ao longo do tempo constata-se a diversificação das bases de incidência de imposto, como é por exemplo a alteração produzida pelo Decreto-lei n.º 43763 de 30 de Junho de 1961, que através do seu n.º 5, institui um imposto sobre o consumo de refrigerantes, classificados como tal, no Decreto-lei n.º 421599 de 25 de Fevereiro de 1959, com vigência no território do Continente e Ilhas.

A tributação dos refrigerantes foi no entanto o ponto de partida para uma alteração ainda mais significativa nos impostos sobre o consumo, que se concretizou com a aprovação do Decreto-lei 44510 de 16 de Agosto de 1962 e que incluiu alterações a nível de procedimentos administrativos, respeitantes à liquidação de imposto, bem como uma extensão da base tributária.

Uma das inovações apresentadas por este decreto foi a transferência da obrigação de liquidação de imposto para a origem ou seja para preparadores, engarrafadores, fabricantes, importadores e arrematadores, pressupostos que ainda hoje se mantêm com as alterações entretanto efetuadas de acordo com o desenvolvimento da legislação tributária.

Porém a maior alteração criada por este diploma, consistiu na substituição do imposto sobre os refrigerantes, pelo imposto sobre o consumo de bebidas engarrafadas e gelados, que incidia sobre, refrigerantes, sumos, concentrados, xaropes, essências naturais e extratos de frutos, águas minerais e de mesa, vinhos, aguardentes, licores e outras bebidas alcoólicas, com a exceção da cerveja que como já foi referido, estava abrangida por um regime distinto.

No que respeita às bebidas espirituosas, são objeto de legislação diferenciada a partir da publicação do Decreto-lei 3/74 de 8 de janeiro, do qual se retira a necessidade de regulamentar, por um lado, as condições de fabricação de bebidas espirituosas e por outro através das imposições aprovadas por este diploma de nivelar a tributação destes produtos com os similares provenientes de outros países, onde esta regulamentação e tributação se aplicam de forma a estabelecer uma situação de equilíbrio concorrencial de mercado.

Neste diploma encontram-se ainda contempladas as necessárias adaptações do sistema de tributação nacional, às regras em uso em outros países, decorrentes da adesão de Portugal à EFTA, conforme evidencia o ponto 5.º do preâmbulo deste Decreto-lei.

“(…) As implicações, decorrentes da Convenção que criou a Associação Europeia do Comércio Livre (E. F. T. A.), a qual abrange certas bebidas espirituosas, relativamente às quais importa assegurar igualdade de tratamento entre as de produção nacional e as importadas.

Em consequência, instituiu-se, para todo o conjunto das bebidas espirituosas, um regime tributário particular, que não só estabelece idêntico tratamento para as bebidas nacionais importadas, como permite caminhar no sentido da melhoria das condições técnicas e económicas da indústria de tais bebidas, por forma a esta poder enfrentar a concorrência estrangeira.”

O diploma acima referido foi alterado pelo Decreto-lei n.º 58/84 de 21 de Fevereiro, no que diz respeito sobretudo às condições de produção de bebidas espirituosas. À semelhança dos demais produtos já referidos, as bebidas espirituosas registaram ao longo do tempo sucessivas alterações à redação dos diplomas de regulamentação, até à integração conjunta destas imposições no Decreto-lei 566/99 de 22 de Dezembro que aprovou o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Mais recentemente e através da alteração ao Decreto-lei 73/2010, efetuada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro foi incluída no sistema de impostos especiais sobre o consumo português, a tributação sobre a comercialização de eletricidade, artigo 88.º n.º 1 alínea d) e artigo 96.º-A do CIEC.

2. Impostos aduaneiros e impostos especiais sobre o consumo

Conforme se pode constatar a partir da breve apresentação histórica dos impostos especiais sobre o consumo, verifica-se a existência de uma grande proximidade entre estes e os impostos aduaneiros, que se adequa abordar de forma a permitir uma melhor compreensão da estrutura e funcionamento dos IEC.

Com efeito ao analisar os impostos aduaneiros e os IEC, verifica-se que têm características e linhas estruturais comuns, em que por vezes a legislação fiscal acompanha as disposições da legislação aduaneira.

As similaridades, entre os impostos aduaneiros e fiscais verificam-se no que respeita às finalidades, à qualificação, aos critérios que definem a exigibilidade, às isenções e à natureza das taxas utilizadas.

A propósito dos impostos aduaneiros, refere Soares Martinez (1993), que estes “... são os mais característicos no sentido de visarem simultaneamente finalidades fiscais e finalidades de carácter económico comum”.

As finalidades aqui descritas para os impostos aduaneiros são as mesmas que se identificam nos IEC com a diferença, única, dos IEC se revestirem adicionalmente de uma finalidade extrafiscal.

A finalidade económica acima referida visa ainda a proteção do espaço económico europeu, através da utilização de uma pauta aduaneira comum, que atribui para a mesma mercadoria a mesma classificação pautal, independentemente do país da comunidade onde for apresentada, eliminando a concorrência entre países comunitários.

Simultaneamente, a mesma pauta aduaneira, cria uma barreira protetora externa, ao tributar as mercadorias de países terceiros, de forma a evitar a concorrência entre estas mercadorias e as comunitárias, tornando-as, comparativamente, menos competitivas, sem prejuízo da utilização de taxas diferentes das estipuladas, ao abrigo de acordos preferenciais.

No entanto, os pontos de tangência existentes entre os impostos aduaneiros e os IEC estendem-se ainda à utilização da classificação pautal, para determinar a incidência de imposto, bem como à natureza das taxas aplicáveis, que em ambos os impostos, consistem em taxas específicas e «ad valorem».

A propósito das taxas aduaneiras refere Soares Martinez (1993) que estas:

(...) Não são todas da mesma natureza. Umas são específicas, isto é, incidem sobre uma certa medida da própria mercadoria (unidade de peso, comprimento, superfície, volume). Outras taxas aduaneiras incidem sobre o valor das mercadorias; são as taxas *ad valorem*, que recaem sobre a expressão monetária dos bens.

Este autor refere ainda no mesmo texto que, “... os antigos impostos aduaneiros, portugueses eram geralmente cobrados «ad valorem», na base de uma taxa de 10%, donde a designação de «dízimas» ...” (Martinez, 1993).

No que respeita à qualificação destes impostos, Soares Martinez (1993), considera-os como “... impostos de obrigação única, reais e indiretos.”, Sendo esta classificação também comum aos IEC.

A interligação entre estes impostos é tal forma acentuada, que aquando da redação do Decreto-lei 566/99 de 22 de Dezembro é referida no preâmbulo do decreto-lei que as figuras tributárias deste diploma têm:

(...) Uma técnica e terminologia muito particulares, largamente inspiradas na tradição aduaneira; figuras com um regime de administração que as aparta dos impostos gerais sobre o consumo; figuras que combinam propósitos fiscais e extrafiscais, nem sempre fáceis de destrinçar; e são, sobretudo, figuras tributárias assentes num princípio legitimador distinto do da capacidade contributiva, um princípio de equivalência ou benefício.

A proximidade entre as duas estruturas de impostos revela-se ainda na figura dos entrepostos, aduaneiro e fiscal, cujas regras de funcionamento se assemelham no que diz respeito às exigências relativas, à manutenção de registos contabilísticos, do espaço físico afeto ao entreposto e à sujeição a controlos por parte da AT.

Em ambos os impostos se verificam outros pontos em comum tais como: isenções previstas, para os impostos aduaneiros, adaptadas aos impostos especiais, a obrigatoriedade da constituição de garantias que respondam por eventuais incumprimentos no pagamento dos impostos e a existência de um regime de circulação em suspensão de imposto para os IEC e para os impostos aduaneiros, sendo que este último é designado por trânsito externo.

No entanto, sempre que um produto sujeito a IEC circule ou seja colocado em regime aduaneiro suspensivo, este prevalece sobre o regime fiscal, no sentido de o regime aduaneiro suspensivo ser considerado também um regime suspensivo de IEC.

O facto gerador de imposto ocorre, nos impostos aduaneiros e especiais, a partir da introdução no consumo, seja esta regular ou irregular, nos termos do artigo 7.º do CIEC e do artigo 79.º do CAC.

Esta aproximação entre a legislação fiscal e aduaneira consta da própria Diretiva Comunitária que criou os IEC harmonizados e cuja transposição foi efetuada pelo Decreto-lei 566/99 de 22 de dezembro, que sistematizou estes impostos com base nos princípios constantes nas leis aduaneiras.

3. O imposto de transações e os impostos especiais sobre o consumo

A percepção dos Impostos Especiais sobre o Consumo não está completa sem se considerar o imposto sobre transações, porquanto apesar das características e estrutura marcadamente aduaneira, a evolução da fiscalidade sobre o consumo não se desenvolveu de forma linear, mas em adaptação às alterações dos padrões de consumo e da legislação tributária.

Com efeito, a tributação do consumo, não incidiu exclusivamente sobre bens alimentares: o Decreto-lei 36607 de 24 de novembro de 1947, inicialmente destinado a compensar a diminuição do imposto de selo sobre as especialidades farmacêuticas manipuladas, produtos de primeira necessidade, tributava os produtos de toucador, com a ressalva de não incluir, neste grupo, os indispensáveis à higiene.

O texto deste decreto já denota claramente a preocupação da parte do legislador em conjugar a obtenção de receitas, com a salvaguarda da tributação de bens essenciais, conforme se pode verificar no n.º 3 do preâmbulo deste diploma, o qual menciona que este é um “imposto de natureza tipicamente sumptuária” referindo ainda que “dá-se assim mais um passo na política tributária, designadamente quanto à melhor acomodação dos impostos às faculdades dos contribuintes.”

No entanto a diversificação da base tributária instituída por este decreto – lei, criou o precedente da taxação sobre os consumos de luxo ou sumptuários, como aqui são designados e que foram, posteriormente, alargados a outros bens, através do Decreto-lei n.º 43764 de 30 de junho de 1961, que aprovou o Imposto sobre consumos supérfluos ou de luxo, com base na premissa constante na primeira parte do n.º 2 do artigo 109.º da Constituição, então em vigor.

Este diploma definiu uma taxa de imposto de 15%, incidente sobre os bens descritos na listagem anexa ao referido decreto-lei e que abrangia desde artigos de perfumaria e toucador, até a aparelhos de aquecimento doméstico, rádios e televisões.

Com a aprovação do Código do Imposto de Transações pelo Decreto-lei n.º 47066 de 1 de Julho de 1966, parte dos diplomas acima referidos, designadamente aqueles que regiam os principais impostos sobre o consumo, foram revogados.

O artigo 3.º deste normativo aboliu o Imposto sobre consumos supérfluos ou de luxo, o Imposto sobre o consumo de bebidas engarrafadas e de gelados, além do imposto de selo incidente sobre as cartas de jogar, produtos de perfumaria e toucador, aguardente ou álcool de vinho, borras de vinho, bagaço de uvas e água-pé.

Manteve-se em vigor a Taxa de Salvação Nacional, a taxa sobre automóveis e os impostos sobre o consumo de peixe, tabaco, fósforos e cerveja, ficando estes produtos isentos do IT.

De acordo com o texto da lei uma das finalidades atribuídas ao imposto sobre transações foi a reestruturação da tributação indireta e a repartição do esforço fiscal entre esta e a tributação direta.

Mas também as responsabilidades assumidas por Portugal na sequência da adesão aos acordos comerciais do GATT «Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio ou General Agreement on Tariffs and Trade» e da EFTA «Associação Europeia de Comércio Livre ou European Free Trade Association», potenciou as alterações à tributação, até aí existente.

O GATT, estabelecido em 1947 e que mais tarde esteve na base da criação da Organização Mundial de Comércio «OMC», tinha como desígnio a harmonização das tarifas aduaneiras e para além disso a regulamentação das trocas comerciais internacionais, impulsionar a liberalização comercial e travar práticas protecionistas entre os países signatários.

A EFTA, organização predecessora da CEE, fundada a 4 de Janeiro de 1960, era constituída por vários países europeus, entre os quais Portugal, que estabeleceram entre si acordos de comércio livre, baseados no princípio de que os produtos transacionados entre os países aderentes não estariam sujeitos a impostos aduaneiros.

Estes acordos comerciais tinham como principal objetivo a redução gradual das tarifas aduaneiras, até à sua abolição e subsidiariamente a dinamização das trocas comerciais e da economia, essencialmente por via da redução das taxas aduaneiras, mas também pela redução de custos e simplificação dos processos administrativos, inerentes às transações comerciais.

Porém, se por um lado a economia foi estimulada pelas condições vantajosas associadas a estes acordos, por outro existiu para o Estado Português, uma perda efetiva de receita fiscal/aduaneira, o que obrigou o Estado a encontrar forma de compensar as receitas aduaneiras cessantes, pela via da tributação indireta.

A redução das tarifas aduaneiras – que será empreendida no caso da E. F. T. A., até à sua completa supressão – traduz-se numa diminuição de réditos públicos tanto mais considerável quanto é certo que os direitos de importação ainda hoje são, e de longe, os mais produtivos dos impostos portugueses. (Código do Imposto de Transações, 1966)

A incidência do IT, que se efetivou sobre as transações de bens e serviços abrangue de igual forma as mercadorias nacionais e importadas, compensando assim a perda de receita aduaneira e equiparando o nível de tributação indireta portuguesa, ao dos países com os quais estabeleceu estes acordos, paralelamente isentou deste mesmo imposto as mercadorias destinadas à exportação.

A criação de um imposto sobre o valor das transações, destinado a atingir, sem qualquer discriminação, as mercadorias importadas e as mercadorias de produção interna, não só representa contributo para a solução do problema da substituição de parte das receitas alfandegárias, como proporciona a melhor forma de defender a indústria portuguesa no plano da concorrência internacional. (Código do Imposto de Transações, 1966)

Embora este diploma não preveja na sua estrutura, isenções pessoais, são salvaguardadas as isenções relativas a produtos destinados à exportação, quando efetuadas por produtores ou grossistas, sobre produtos alimentares, máquinas e equipamentos utilizados na produção de mercadorias, sobre mercadorias destinadas a ser utilizadas como matérias-primas ou à venda por grosso, produtos farmacêuticos, material didático, bem como de aeronaves destinadas a transportes de passageiros embarcações, com a exceção das de recreio e desporto e material circulante para vias-férreas.

Como se pode verificar, também neste diploma o legislador já manifesta a preocupação em salvaguardar a incidência de imposto sobre os produtos que são considerados como essenciais, às pessoas e à economia, agravando por outro lado as transações de produtos sumptuários.

Constata-se, assim a existência de isenções para produtos ou equipamentos básicos, a tributação para os produtos em geral de 7% e para os produtos considerados como sumptuários, uma taxa agravada de 20%.

Este modelo de tributação, de acordo com o próprio diploma, é o modelo tributação possível de adotar, àquele tempo, atendendo à estrutura do comércio retalhista composto por muitos e pequenos estabelecimentos, cuja escrituração comercial era ineficiente ou até inexistente, o que constituía um entrave à adoção de um imposto com as características do IVA, no qual se apura, para efeitos de tributação, o valor acrescentado em cada uma das fases, da transação.

4. Impostos especiais sobre o consumo e IVA

O Decreto-lei n.º 394-B/84 de 26 de Dezembro aprovou o código do Imposto sobre o Valor Acrescentado IVA e revogou o Código do Imposto sobre Transações e o Decreto-lei n.º 374-D/79 de 10 de Setembro.

A adoção do IVA, em 1984, reveste-se numa das condições impostas a Portugal aquando da adesão à Comunidade Económica Europeia e como medida de harmonização da tributação geral sobre o consumo, dado que este tributo já se encontrava em vigor nos países comunitários.

De acordo com a legislação comunitária que serviu como ponto de referência para a estrutura do IVA, a substituição do IT, pelo IVA, fundamenta-se também na imperfeição que caracteriza o IT, enquanto imposto monofásico, cumulativo e nas distorções que este cria, a este propósito é referido no preâmbulo do CIVA que,

(...) Nos impostos cumulativos, as distorções ao funcionamento eficiente do mercado tornam-se intoleráveis; nos sistemas monofásicos, torna-se nítida a incapacidade de crescimento das receitas para além de certos limites, traduzindo-se antes na subida das taxas e no aumento da evasão e fraude fiscais. (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, 1998)

(...) O IVA, envolvendo uma técnica muito mais perfeita que a do IT, assegura uma maior neutralidade na tributação e constitui um sistema com maiores potencialidades de obtenção de receitas. (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, 1998)

Com características opostas ao imposto sobre transações, até aí em vigor, o IVA caracterizava-se por ser um imposto, plurifásico, incidente em todas as fases das transações, sendo o valor a pagar o valor acrescentado em cada fase da transação.

O IVA apresenta-se com uma base de incidência mais alargada, abrangendo como no IT os produtores e os grossistas, mas também os retalhistas e os prestadores de serviços.

Para a expansão da base tributária também contribuiu a extensão da incidência sobre as prestações de serviços e a redução das situações em que se verificavam isenções, o que só por si permitiu o aumento dos montantes arrecadados, relativamente ao IT.

O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase. (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, 1998)

Se no caso do imposto de transações existiu a salvaguarda de incidência, sobre as mercadorias exportadas, as matérias-primas, produtos farmacêuticos, material didático, entre outros, com a entrada em vigor do IVA, manteve-se a isenção relativa às mercadorias destinadas à exportação. Às isenções relativas às importações e às operações internas, são aplicáveis, nas situações e condições previstas nos artigos 9.º e 13.º do CIVA, respetivamente.

No que respeita às taxas do IVA, considera o legislador ser a taxa única a ideal em termos de simplificação de todo o processo, no entanto não sendo viável a adoção deste sistema, por uma questão de salvaguardar os bens de primeira necessidade e de onerar os consumos supérfluos, atendendo ao preceito constitucional do artigo 107.º n.º 4 da CRP, já anteriormente referido, foi adotada uma estrutura de taxas, constituída por uma taxa reduzida, de 8%, uma taxa geral de 16% e uma taxa agravada de 30%.

Considerado o carácter de incidência genérica do IVA, verificaram-se situações em que houve a sobreposição deste imposto com outro de outra natureza, designadamente nos impostos sobre o tabaco, cerveja e sobre a venda de automóveis.

Optou o legislador nesta situação, por uma questão de simplificação, em manter a tributação, em sede de IVA, sobre alguns bens já abrangidos por outros impostos de produção, fabrico ou consumo.

Á semelhança do que já foi referido anteriormente para o caso da tributação sobre a cerveja, também aqui se verifica uma situação de dupla incidência de imposto.

No caso dos impostos especiais sobre o consumo esta prática mantém-se uma vez que o IVA incide sobre o valor da mercadoria e sobre o valor do IEC. Esta incidência não é perceptível ao consumidor final uma vez que a liquidação do IEC se efetua por quem procede à introdução no consumo, geralmente depositário, destinatário autorizado ou importador e quando chega ao consumidor final o valor de comercialização, já inclui os impostos.

Nos IEC, em geral, a forma como é efetuada a tributação não permite ao adquirente avaliar a parte do valor da mercadoria e de imposto, razão pela qual o imposto incluído no valor final de um bem, praticamente não tem objeção por parte dos consumidores.

No caso dos impostos sobre as viaturas, atendendo ao valor mais elevado quer do bem quer dos impostos incidentes a cobrança de ISV e de IVA, tem sido questionada, por parte de vários intervenientes no ciclo de comercialização e foi inclusivamente objeto de apreciação por parte das autoridades da Comunidade Europeia.

Em termos fiscais, comparando os dois impostos sobre o consumo, IVA e IEC, verifica-se que o IVA, em oposição aos IEC, apresenta uma abrangência generalizada sobre os bens e serviços, não se revestindo de um carácter discriminatório, não sendo por isso considerado em oposição ao princípio da equidade, previsto na Constituição.

Estes impostos diferem contudo na estrutura das taxas que se caracteriza, no IVA por taxas «ad valorem», em que o valor de imposto é diretamente proporcional ao valor do bem, não sendo o imposto de «per si» a condição delimitadora da procura, mas sendo esta determinada essencialmente de acordo com a preferência do consumidor e com o rendimento disponível.

Os IEC por seu lado têm taxas fixas, incidentes sobre outras características do produto e às quais acresce ainda o IVA e os bens sucedâneos são igualmente tributados, pelo que o consumo não reflete a capacidade contributiva do adquirente.

5. Harmonização dos impostos especiais sobre o consumo a nível europeu

Ao nível europeu, a harmonização dos impostos especiais sobre o consumo entre os diferentes Estados-Membros teve início no princípio dos anos 70; no entanto, só aquando da publicação da Diretiva 92/83/CEE, em Outubro de 2002, foram definidos os produtos sobre os quais incidia o imposto especial sobre o consumo e o método de fixação desse imposto.

Esta Diretiva estabeleceu que a harmonização de produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo seria efetuada com incidência sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e os tabacos, atendendo ao facto destes produtos serem tributados na generalidade dos países, sem prejuízo de cada um dos estados membros tributar internamente, outros bens, em adequação à estrutura de consumo do país e à sua fiscalidade.

Até à adoção desta diretiva os países tributavam individualmente estes bens; no entanto, com a entrada em funcionamento do mercado único e da abolição das fronteiras físicas no território da UE e a livre circulação de pessoas e bens, verificou-se a necessidade de acautelar situações de fraude fiscal resultante dos diferentes níveis de tributação praticados, entre os vários países, bem como a distorção das regras de mercado e livre concorrência.

Depois de delimitados os produtos a tributar, foram então definidos, na Diretiva da Circulação e Detenção 92/108/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, os procedimentos documentais e de circulação inerentes aos impostos especiais sobre o consumo.

Embora uniformizados os procedimentos persistem diferenças ao nível das taxas de incidência sobre estes produtos, aplicáveis nos diversos países europeus. Tal deriva do entendimento da própria diretiva que estabelece limites mínimos para as taxas a aplicar a nível comunitário mas não define a obrigatoriedade de utilização de uma taxa única nos diversos estados.

A adoção de taxas comuns entre os países da UE seria aliás de difícil aplicação porque apesar destes serem por excelência, os impostos especiais sobre o consumo, há ainda outros tributos aplicados autonomamente por cada um dos países, de acordo com as características do respetivo sistema fiscal.

No que respeita aos impostos especiais sobre o consumo, não harmonizados, que são aplicados nos vários países da UE, são de referir a título de curiosidade o imposto sobre os veículos automóveis, que embora não harmonizado é aplicado na maioria dos países europeus, o café e os jogos, em Itália e os produtos com teores de açúcar e de gordura, na Dinamarca, entre outros.

A propósito da harmonização comunitária dos impostos especiais sobre o consumo e dos bens sobre os quais incide este tributo Sérgio Vasques (2005), refere que o isolar de consumos de base larga e procura rígida, com potencial financeiro elevado, foi o critério orientador do programa de harmonização comunitária de impostos especiais sobre o consumo.

6. Enquadramento legal nacional

Em Portugal os impostos especiais sobre o consumo encontravam-se dispersos por vários diplomas, tendo sido reunidos no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99 de 22 de Dezembro, que transpôs para a legislação portuguesa as Diretivas 92/83/CEE, em Outubro de 2002 e da Circulação e Detenção 92/108/CEE de 14 de Dezembro de 1992.

O Decreto-Lei 566/99 de 22 de Dezembro revogou os diplomas avulsos que regulavam as imposições sobre os combustíveis, o tabaco, o álcool e as bebidas alcoólicas e agregou num único decreto as normas respeitantes à incidência, às isenções, gerais, à circulação destes produtos no território nacional e nos países da UE e/ou países terceiros, às garantias e definia quem podia produzir, deter ou transformar estes produtos e sob que condições.

O CIEC encontra-se estruturado, genericamente, em duas partes, sendo a primeira relativa a normas de regulamentação geral e de incidência comum a todos os produtos sujeitos a IEC e uma segunda parte designada como «parte especial» do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que definia normas específicas para cada um dos produtos, atinentes à sua natureza.

Não obstante todas as orientações, regras e disposições constantes deste diploma, existem de forma complementar um conjunto de diretivas e regulamentos comunitários, bem como portarias, que regulamentam situações específicas, tais como condições de comercialização, detenção e utilização de produtos sujeitos a IEC, sem prejuízo das alterações, decorrentes dos sucessivos orçamentos de estado.

Subsidiariamente há também que considerar um conjunto de legislação conexas à já anteriormente referida e que se relaciona com as condições dos espaços físicos dos entrepostos, com a rotulagem dos produtos e com a metrologia dos recipientes de armazenagem e transporte, entre outras.

No que respeita à gestão destes impostos e em oposição à generalidade dos demais, em que a relação tributária se opera diretamente entre o contribuinte e o Estado, os IEC estão instituídos com base na figura do depositário autorizado, sendo este o responsável por entregar à AT o imposto, através de um procedimento administrativo designado por declaração de introdução no consumo, a qual dá origem à liquidação do imposto.

Relativamente aos impostos sobre o rendimento e o património, constata-se que a incidência respeita a montantes pecuniários. No caso dos IEC a incidência e o montante do imposto são calculados em função do valor e das unidades de produtos introduzidos no consumo.

A administração destes impostos efetua-se, assim, com base nos documentos de suporte, subjacentes à declaração de introdução no consumo, mas também através do controlo físico das existências e da natureza das mesmas, como condição essencial para a aferição das quantidades declaradas e para a administração destes impostos.

7.1. O Regime Suspensivo

Como já foi anteriormente referido o regime suspensivo de impostos é comumente utilizado no âmbito das importações, possibilitando a admissão de mercadorias em território comunitário e a manutenção das mesmas em depósito temporário, em suspensão de imposto até que lhe seja atribuído um destino aduaneiro.

No que se refere ao regime suspensivo dos IEC, instituído com as mesmas premissas do regime suspensivo aduaneiro, o mesmo permite que haja a produção e detenção de produtos sujeitos a IEC, em entreposto fiscal, em suspensão de imposto, até à sua introdução no consumo.

A redação original do CIEC refere, no seu preâmbulo, que “O mecanismo de suspensão visa permitir a circulação de mercadorias em que se suportem previamente a carga do imposto, por modo a evitar aos contribuintes excessivos encargos financeiros”. (Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, 1999)

Aos beneficiários deste regime são, no entanto, feitas exigências que visam assegurar ao Estado o regular funcionamento e controlo do mesmo, nomeadamente a exigência da manutenção de uma contabilidade que permita seguir o circuito de produção/compra e venda de mercadorias, a constituição de garantias estatutárias e de circulação, bem como o controlo físico e acompanhamento das diversas operações efetuadas sob este regime.

A nota introdutória ao Decreto-lei nº 566/99, de 22 de Dezembro, refere ainda a propósito do regime suspensivo que “A condição de funcionamento do regime é portanto uma relação de confiança – uma relação fiscal fiduciária – entre os operadores e a Administração ...”. (Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, 1999)

A dilação temporal que é permitida aos operadores desde, o momento em que se constitui a obrigação de pagar o imposto e a sua exigibilidade, liquidação e pagamento, pressupõe a existência de um vínculo de confiança, entre o Estado e operador, com especiais obrigações por parte deste último.

Relativamente a este regime Sérgio Vasques (2001) considera:

(...) Constituindo o regime de suspensão um regime excepcional, sempre haverão de ser excepcionais as regras de responsabilidade que o tutelam. A relação que se estabelece entre o depositário e o Estado é uma relação fiduciária, em que ao gozo do privilégio da suspensão corresponde a imposição de deveres de cuidados rigorosos.

7.2. Depositário Autorizado/Entrepósitos Fiscais

Uma das principais inovações do CIEC foi o de criar a figura do Depositário Autorizado, pessoa singular ou coletiva, que é o sujeito passivo responsável perante a Autoridade Tributária, pelo Entrepósito Fiscal, pelas mercadorias aí detidas e pelo pagamento de imposto.

O Entrepósito Fiscal «EF» não é mais do que um espaço físico delimitado, autorizado e sujeito a controlo pela AT, no qual o depositário pode produzir ou deter produtos sujeitos a IEC, em suspensão de imposto, sem que daí decorra a obrigação imediata de liquidar o imposto.

Isto significa que não é meramente a produção ou detenção que determina a exigibilidade do imposto. O facto gerador do imposto dá-se no momento da introdução no consumo, ou seja no momento em que o produto deixa de estar no entreposto fiscal, para entrar no circuito comercial.

Em suma o que permite o diferimento entre o momento da produção de um bem, sujeito a IEC e a exigibilidade de imposto é o facto desta operação se processar num espaço sob controlo aduaneiro, contrariamente aos demais impostos em que o momento da exigibilidade se encontra definido «*a priori*», no caso dos IEC, o facto gerador de imposto é a introdução no consumo, destes produtos.

Contudo existem exceções à constituição de entreposto fiscal, previstas no próprio CIEC, no e que abrange os pequenos produtores de vinho que não produzam, em média, mais de 1.000 hectolitros de vinho por ano, artigo n.º 81.º do CIEC e as pequenas cervejeiras, cuja produção não ultrapasse 200.000 hectolitros de cerveja, artigo n.º 80.º do mesmo diploma.

7.3. Exigibilidade/Facto gerador/Introdução no consumo

A exigibilidade de imposto, acima referida, reporta-se à introdução no consumo em situação regular, aquando da produção, importação ou introdução destes produtos no território nacional. No entanto, há situações de incumprimento das disposições deste código que, de igual forma consubstanciam uma introdução no consumo «IC» e são por isso tributadas.

As IC feitas sem observância das disposições legais, ou introduções irregulares no consumo, ocorrem quando existe a produção ou detenção de produtos tributáveis fora de entreposto fiscal, a saída irregular de produtos de EF, a entrada irregular em território nacional ou importação, sem destino imediato para um regime suspensivo, a cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal, as perdas de existências, na produção ou armazenagem, além das franquias previstas na lei e as existências comercializadas sem terem aposta a respetiva estampilha fiscal.

A figura do Entrepósito Fiscal permite também que a circulação de produtos sujeitos a IEC, em suspensão de imposto, se opere entre EF e entre estes e os destinatários registados, as estâncias aduaneiras de saída e os destinatários isentos, previstos no CIEC como sejam os respeitantes a abastecimentos de bordo ou no âmbito de relações consulares e diplomáticas.

No que respeita aos destinatários registados, é de salientar que estes estão unicamente autorizados a receber mercadorias em regime de suspensão de imposto, sendo obrigados a proceder de imediato à introdução no consumo desses produtos.

A propósito do regime suspensivo de imposto, foram mencionados anteriormente os EF de produção e de armazenagem, por serem os mais comuns e aqueles que foram inicialmente previstos pelo CIEC; no entanto, com a implementação da produção de biocombustíveis foi instituído, em 2006, o Entrepósito Fiscal de Transformação «EFT».

O EFT, previsto no artigo 97.º do CIEC, é um entreposto fiscal de produção, no qual são efetuadas apenas operações de produção que não envolvam a refinação de petróleo bruto, conforme disposto no artigo 98.º n.º 4 do CIEC.

7.4. Garantias

Inerente ao processo de constituição de EF é também a constituição de uma garantia, que pode ser prestada em numerário, fiança bancária ou seguro-caução e que se destina a assegurar o cumprimento da prestação tributária.

Existe assim a obrigatoriedade, por parte dos depositários, de constituir garantia para os entrepostos fiscais de armazenagem, nos termos do artigo 54.º do CIEC, destinada a responder por eventuais irregularidades, no âmbito da detenção, sendo que os entrepostos fiscais de produção estão dispensados desta obrigação.

A dispensa de garantia no caso dos entrepostos fiscais de produção deve-se sobretudo ao facto, destes, na sua grande maioria, se destinarem à produção de vinhos, que em Portugal são taxados a zero, representando como tal um risco reduzido de fraude.

É de referir a existência de EF de produção, que produzem produtos intermédios e que, neste âmbito, têm autorização, por parte da AT, para adquirir e deter aguardentes vónicas destinadas à incorporação nos produtos intermédios, para acerto de grau de álcool, que só por si constitui uma operação de produção e que como tal não obriga à constituição de garantia.

O mesmo acontece quando é detida, num EF de produção, uma aguardente destinada ao envelhecimento, processo este também considerado nos termos do artigo 82.º do CIEC como operação de produção e que como tal não carece da constituição de garantia.

Nestes casos, a dispensa de garantia está relacionada não tanto com os produtos em si, que são bebidas espirituosas e como tal estão abrangidas pela taxa máxima de imposto, mas sobretudo com o facto destes produtos se destinarem a operações de produção, estas previstas para serem realizadas em EF de produção.

É de ressaltar, porém, que mesmo os EF de produção, dependendo do produto para o qual foi concedida a autorização, podem estar sujeitos à constituição de garantia, atendendo às imposições a que os produtos estão sujeitos, ou ao eventual risco de fraude que pode ocorrer, atendendo à natureza do produto.

Ainda no que se refere às garantias, surge no manual dos IEC a designação «garantia estatutária», para designar as garantias, na sua generalidade, que sejam as associadas aos EF propriamente ditos ou as de circulação, previstas no artigo 55.º do CIEC, também estas obrigatórias.

Por uma questão prática é permitido ao depositário a cumulação de garantias, de armazenagem e de circulação, pelo montante correspondente à soma das duas garantias, nos termos do artigo 57.º do CIEC.

Se eventualmente ocorrer uma situação de coexistência de um entreposto aduaneiro e fiscal a Estância Aduaneira de Controlo, pode autorizar a constituição de uma garantia global, correspondente ao montante das duas garantias.

As garantias são prestadas por períodos anuais, renováveis automaticamente e o seu montante pode ser ajustado sempre que as circunstâncias o justifiquem.

7.5. Circulação

Relativamente à circulação, verificam-se diferenças entre o transporte das mercadorias comuns e dos bens sujeitos a IEC, nomeadamente no que respeita aos documentos que titulam o transporte e atestam o regular cumprimento das regras de circulação destes produtos.

Se no transporte de mercadorias comuns, até à entrada em vigor do Decreto-lei n.º 198/2012 de 24 de Agosto, era suficiente que as mesmas se fizessem acompanhar por uma fatura, guia de remessa ou guia de transporte, no caso dos IEC e desde a sua regulamentação pelo CIEC, o transporte efetuava-se, obrigatoriamente, acompanhado por um exemplar do Documento Aduaneiro de Acompanhamento «DAA», e atualmente por Documento de Acompanhamento eletrónico «e-DA», ou por uma fatura da qual conste menção ao número do e-DA.

Subsidiariamente ao transporte dos produtos sujeitos a IEC verifica-se a obrigatoriedade de constituição de uma garantia de circulação, pontual ou global, que responde pelo imposto em caso de eventuais irregularidades que ocorram na operação de transporte.

Em termos formais a circulação inicia-se a partir da emissão do e-DA, documento através do qual é efetuada a notificação da expedição por via eletrónica, até sete dias antes do seu início, sendo o transporte da mercadoria acompanhado com um exemplar deste documento, que é validado pelo destinatário em papel e no sistema informático de forma a certificar, a regularidade da receção da mercadoria e integração destes produtos nas contas correntes de existências do entreposto, para a posterior liquidação e pagamento de imposto.

7.6. Taxas de imposto

No que respeita às taxas de imposto incidentes sobre os vários produtos sujeitos a IEC, as mesmas integram taxas fixas, «ad valorem» e mistas, dependendo dos produtos sobre os quais incidem, registando-se variações na aplicação das taxas dentro da mesma categoria de produtos.

As taxas para os Impostos sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas «IABA», apesar de serem taxas fixas, têm valores diferentes consoante se trate de álcool ou bebidas espirituosas, produtos intermédios, cervejas, cujas taxas variam em função do grau álcool e do grau plato e dos vinhos tranquilos e espumantes, cuja taxa é zero.

O álcool e as bebidas espirituosas tais como licores e aguardentes estão sujeitos à taxa máxima de imposto, sendo a sua unidade tributável constituída pela quantidade de álcool contida numa base de 100% de volume de álcool à temperatura de referência de 20°.

Os produtos intermédios como os vinhos do Porto, Moscatel e Madeira, estão sujeitos a taxas intermédias e a unidade tributável é definida pelo número de hectolitros de produto acabado.

A cerveja tem taxas de imposto variáveis consoante o teor de álcool e a unidade tributável é o grau plato/hl de produto acabado.

No caso do vinho de mesa e espumantes, a taxa de imposto, conforme já foi referido, é zero e a unidade tributável é definida pelo número de hectolitros de produto acabado.

As taxas sobre os produtos petrolíferos, apesar de serem igualmente específicas, estão definidas no CIEC por um intervalo mínimo e máximo de variação, sendo o valor concreto, posteriormente fixado por portaria.

Para os produtos petrolíferos a unidade tributável é de 1000 Lt., à temperatura de referência de 15° C, sendo para o gás natural o gigajoule e para a eletricidade o MWh.

No caso das taxas sobre os produtos petrolíferos a incidência de imposto estende-se a outros derivados do petróleo, tais como os óleos minerais, lubrificantes e outros, que embora não sejam carburantes ou combustíveis, têm um largo espectro de utilização, sobretudo na indústria química.

A diferenciação destes produtos, para efeitos de aplicação das taxas de imposto, conforme já foi referido, rege-se de acordo com o Código Aduaneiro Comunitário e as respetivas Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário «DACAC», que determinam a classificação pautal e a incidência de imposto.

O imposto sobre o tabaco apresenta uma taxa de incidência mista, composta por um elemento específico, relativo ao milheiro de cigarros e um elemento «ad valorem», que resulta da aplicação de uma percentagem única aos preços de venda ao público.

Também no caso dos tabacos existe diferença na aplicação de taxas em função do tipo de produto sobre o qual se dá a incidência. No caso dos cigarros a taxa de imposto inclui os dois elementos, específico e «ad valorem» sendo que no caso dos charutos, cigarrilhas, tabaco de corte fino e os restantes tabacos de fumar, as taxas se resumem à forma «ad valorem», mas de incidências diferentes sobre cada um dos produtos.

A propósito das taxas sobre bebidas espirituosas, é de referir que as pequenas destilarias, em que a produção de aguardente se efetua até ao limite de 10 hl de álcool puro, incorporado em bebidas destiladas, produzidas em EF, têm uma redução de incidência de 50%, no montante de imposto, atendendo ao facto da produção efetuada nestas condições ser frequentemente limitada a produtos característicos de zonas específicas do território e sob a perspetiva desta atividade se revestir de relevância económica para o mercado local.

Ainda no que se refere às taxas, verifica-se a existência de discriminação positiva no que respeita às bebidas e ao tabaco, produzidos e consumidos, nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira, nos limites previstos no CIEC, bem como nas taxas incidentes sobre os produtos petrolíferos aí consumidos.

7.7. Sistema de selagem

Associada às demais medidas de controlo de produção, transporte e comercialização de produtos sujeitos a IEC, existe um sistema de selagem, para as bebidas espirituosas e tabacos, de forma garantir o cumprimento do pagamento de imposto.

A responsabilidade pela aposição da estampilha e pelo pagamento de imposto é do responsável pela introdução no consumo ou por quem detém, exposto para comercialização, o produto em infração das regras de selagem.

A selagem das bebidas alcoólicas, prevista no artigo 86.º do CIEC, apresenta uma particularidade, que respeita à dispensa de cumprimento da obrigação de selagem, quando a bebida se encontre acondicionada em recipientes de capacidade inferior a 0,25 l, de acordo com as indicações constantes no anexo II, da Portaria n.º 1631/2007 de 31 de Dezembro ou quando o teor alcoólico seja inferior a 15% de volume de álcool, conforme definido no Regulamento «CE» n.º 110/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Janeiro de 2008.

O regulamento suprarreferido estabelece as regras relativas à definição, designação, apresentação, rotulagem e proteção das indicações geográficas das bebidas espirituosas e define que a concentração mínima de álcool, que caracteriza uma bebida espirituosa são os 15% de volume de álcool, por litro.

A selagem do tabaco é efetuada através da aposição de uma estampilha fiscal, cujas características são alteradas anualmente por portaria, que diferencia a referência, o número de série e a cor de fundo, em cada ano económico.

É no entanto permitida a comercialização de cigarros, de um ano até ao final do segundo mês do ano seguinte e para os restantes produtos do tabaco até ao final do ano seguinte, ao que corresponde a estampilha aposta, nos termos do artigo 110.º do CIEC em articulação com o n.º 27 da Portaria 1295/2007 de 1 de Outubro e do n.º 3 da Portaria n.º 53/2012 de 5 de Março.

7.8. Isenções comuns e específicas

O CIEC prevê ainda nas suas disposições, um conjunto de isenções, comuns, concedidas no âmbito das relações diplomáticas, consulares, abastecimentos de bordo, forças armadas e demais acordos firmados entre o Estado Português e outros estados e organizações, e de isenções específicas, atinentes à natureza dos produtos e à utilização que lhe é dada.

As isenções aqui previstas consubstanciam, na prática, benefícios fiscais, em que há situações de delimitação ou derrogação de incidência que se consagram sob a forma de reduções ou isenções de imposto, podendo a sua concessão estar dependente de reconhecimento e autorização da EAC, ou ser de concessão direta, conforme previsto no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A natureza dos produtos determina o tipo das isenções estabelecidas, no caso do vinho e das bebidas alcoólicas, embora as isenções sejam essencialmente, comuns, existem isenções especiais para produtos espirituosos utilizados nos fabricos de pastas e massas de pastelaria, bem como em recheios de chocolates e bombons no caso do álcool, esta utilização estende-se ainda às utilizações para fins terapêuticos e sanitários, para testes laboratoriais, uso farmacêutico, adição em preparados alimentares, mas também para a utilização em sistemas de refrigeração industrial.

No caso dos produtos sujeitos a ISP, as reduções e isenções são aplicáveis a combustíveis e carburantes, coloridos e marcados, utilizados na agricultura, nas pescas, dragagens e catividades marítimo-turísticas, bem como na incorporação de produtos e processos industriais, na produção de energia elétrica e cogeração.

Ainda dentro das isenções de ISP, são de referir as relacionadas com a produção industrial, designadamente associados a componentes mecânicos e incorporados na produção de tintas, vernizes e resinas, onde produtos de origem petrolífera são integrados como matérias-primas nos próprios produtos.

As isenções previstas para o tabaco abrangem o tabaco utilizado para fins industriais ou hortícolas, testes científicos, de controlo de qualidade, ou ensaios, bem como o tabaco considerado como impróprio para consumo.

Os produtos sujeitos a IEC, isentos de imposto, à semelhança do que ocorre numa situação de não isenção, são declarados e processadas as respectivas declarações de introdução no consumo «DIC» das quais constam todos os elementos comuns às demais introduções no consumo «IC», sendo no entanto o valor dessas DIC, emitidas a zero se respeitarem a uma isenção completa ou emitidas por um valor reduzido para a quantidade declarada, se respeitar a uma redução de incidência.

7. Os impostos especiais sobre o consumo e a economia

Analisados numa perspetiva económica, os IEC manifestam-se diretamente através da fixação de taxas, na obtenção de receita e na formação dos preços dos bens e indiretamente através da utilização dos impostos com propósitos extrafiscais, além de que a própria imposição constitui uma intervenção do Estado no mercado.

Sob o ponto de vista orçamental, verifica-se que tributação dos IEC gera receita, sendo de considerar, no entanto, que o encaixe financeiro realizado não é proporcional à base de tributação de imposto, considerando que os produtos sujeitos a IEC estão abrangidos por benefícios fiscais concedidos sob a forma de isenções ou redução de preço, nos termos e condições já referidos anteriormente.

Os benefícios fiscais concedidos correspondem, assim, a uma despesa, uma vez que o Estado, ao abdicar destas receitas, tem um rendimento cessante, mas que na prática constitui um incentivo fiscal ao desenvolvimento de determinadas atividades económicas, através da implementação de condições mais favoráveis para o beneficiário que se traduzem na redução de preço dos bens abrangidos por este benefício.

A este propósito Casalta Nabais (1999) refere que,

(...) As não sujeições são «medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas na incidência», artigo 3.º n.º 2, do Estatuto, inscrevendo-se portanto na política fiscal ou política de obtenção de receitas fiscais, os benefícios fiscais são «medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem» artigo 2º n.º 1, do Estatuto, integrando-se assim na política extrafiscal ou política de prossecução de objectivos económicos e sociais por via fiscal.

Parte desta receita cessante encontra-se ainda relacionada com a natureza dos IEC e das elevadas imposições a que estão sujeitos, que os tornam suscetíveis de serem alvo de subtração ao pagamento dos tributos, desvios dos circuitos normais de comercialização e adulteração da quantidade e qualidade, com riscos iminentes para a saúde.

As perdas de receita resultantes da concessão de benefícios fiscais e da fraude e evasão, não são no entanto as únicas perdas atribuídas a estes impostos: também os custos sociais inerentes aos consumos diretos destes bens e às doenças que estes provocam constituem despesas nem sempre consideradas.

Por outro lado a interferência do Estado no mercado através da extrafiscalidade é mais evidente na aplicação dos IEC, como medida de agravamento ao consumo de determinados bens, penalizando-os pelo aspeto económico, mas salvaguardando a proteção indireta do consumidor ao condicionar, por esta via, o acesso a estes bens.

8. Fiscalidade dos impostos especiais sobre o consumo

A descrição acima apresentada define em traços muito gerais a perspetiva prática e funcional destes impostos, que sob uma análise mais detalhada se verifica serem dotados de grande especificidade e complexidade.

Caraterizados por uma estrutura essencialmente não progressiva ou até regressiva, os IEC incidem sobre bens de consumo generalizado de caráter não essencial, com procura pouco elástica, na qual os bens equivalentes ou sucedâneos, são igualmente tributados.

Constituem exceção, os combustíveis e a eletricidade, a tributação destes dois bens constitui um desvio ao critério de sujeição, comum aos outros impostos, atendendo a que estes bens, não são supérfluos e de consumo opcional, mas de consumo essencial, senão indispensável.

A este propósito Cnossen (2005), refere que o facto da procura por estes produtos ser inelástica e os poucos sucedâneos também serem tributados, a repercussão económica resultante da aplicação deste imposto não cria distorção no mercado.

Cnossen justifica através do recurso à teoria económica de Ramsey que relativamente a bens que não estejam relacionados, é preferível que as taxas de imposto sejam mais elevadas nos bens de procura inelástica, atendendo à sua reduzida afetação do mercado.

No entanto dada a sua abrangência e o facto de serem associados, por parte dos contribuintes a consumos, sobretudo, não essenciais e até nocivos, permite que estejam sujeitos a imposições elevadas, sem que se verifique oposição à sua aplicação.

As particularidades acima descritas tornam a utilização destes impostos num mecanismo de política fiscal e económica, que permite adequar as taxas, em função da maior ou menor necessidade de obtenção de receitas, e dado que o imposto se encontra diluído no preço final do produto não há a perceção, por parte do consumidor final, da carga fiscal real, subjacente à aplicação deste imposto.

Analisados sob a perspectiva jurídica os IEC classificam-se como impostos indiretos, dada a impossibilidade de determinar «*a priori*» os sujeitos passivos deste imposto e economicamente como monofásicos, dado o seu pagamento se efetuar uma única vez, embora sejam repercutíveis ao longo da cadeia de transmissão dos bens, sendo suportados pelo consumidor final como parte integrante do preço.

Sob a perspectiva do Direito Fiscal, verifica-se que a Constituição da República Portuguesa, define nos artigos 103.º e 104.º orientações claras no que respeita à legislação fiscal, designadamente os princípios, objetivos e limitações da tributação e das políticas fiscais, bem como as funções do Estado, enquanto entidade que coleta impostos mas que advoga a sua redistribuição.

Em consonância com os princípios constitucionais, a Lei Geral Tributária, que enforma a tributação em Portugal, integra nos artigos 4.º a 7.º as determinações da Constituição como linhas orientadoras do sistema tributário.

Tanto a Constituição como a LGT estabelecem que a tributação deve salvaguardar o princípio da equidade, bem como a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. O facto de os IEC serem incidentes sobre consumos específicos e não atenderem à capacidade contributiva dos adquirentes, só por si, poderia levar a considerarem-se como instituídos em desrespeito aos princípios constitucionais.

O artigo 6.º da LGT é claro ao definir que a tributação deve considerar a capacidade contributiva e o rendimento disponível, referindo a propósito da tributação indireta, que esta deve favorecer os bens e consumos de primeira necessidade.

Por outro lado a própria Constituição no artigo 104.º n.º 4 institui a tributação diferenciada sobre os produtos de luxo, como forma de restabelecer a igualdade ou pelo menos a equivalência entre o imposto e a capacidade contributiva do contribuinte.

No caso dos IEC, enquanto impostos indiretos, obedecem ao princípio da equivalência, que de certa forma sustenta a fundamentação da tributação dos IEC e que com a aprovação do D.L. n.º 73/2010, integra na própria redação do diploma, no seu artigo 2.º, este princípio, “em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

9. A extrafiscalidade dos impostos especiais sobre o consumo

Conforme referido anteriormente, os IEC, para além da vertente tributária e da arrecadação de receitas, que lhe são inerentes, encontram-se ainda revestidos de uma vertente extrafiscal, com objetivos de natureza económica e social que se manifestam através da utilização da tributação com um propósito adicional de condicionar a utilização destes bens e reduzir o impacto que estes têm na saúde e no ambiente.

A extrafiscalidade destes impostos encontra-se, a título exemplificativo, plasmada na própria Constituição, que prevê no artigo 66.º, a garantia de condições ambientais como um vetor do desenvolvimento pessoal, económico e social. Por seu lado também a LGT, através do seu artigo 7.º n.º 3 prevê a utilização de benefícios ou agravamentos da tributação, determinados por finalidades económicas, sociais e ambientais.

Em termos práticos, o objetivo extra fiscal destes impostos revela-se na utilização das taxas, como medida dissuasora de consumos com efeitos nocivos e compensa, parte dos custos sociais destes consumos, dado que o preço de mercado destes bens de «per si», não são suficientes para suprir esses custos.

(...) O gravame que os IEC trazem consigo se justifica pelo facto de incidirem sobre consumos que geram custos sociais que não são tidos em conta aquando da fixação dos seus preços privados, devendo estes ser suportados pelos consumidores por meio de uma tributação que os atinja selectivamente cumprindo-se deste modo uma finalidade extrafiscal como instrumento de políticas de saúde, energia, transportes ou meio ambiente. (Vasques, 2002)

As consequências destes consumos apresentam-se, assim, sob a forma de externalidades geradoras de distorções que são compensadas, em alguns países, pela reafecção de parte da receita destes impostos, que na prática se destinam a corrigir um custo económico e de mercado, pela via fiscal.

Servindo o imposto para levar o consumidor a suportar o custo externo das suas escolhas e para comprimir o consumo para níveis óptimos do ponto de vista económico (Vasques, 2005)

A reafetação de parte das receitas como mecanismo de compensação das externalidades baseia-se no princípio que a afetação direta de receitas ao SNS ou à EP, por parte do Estado, não contempla na totalidade os custos sociais inerentes a estes consumos.

(...) É frequente consignarem-se as receitas dos impostos especiais sobre o consumo a finalidades de mérito, não tanto com o propósito de garantir às mesmas o financiamento, mas com o garantir ao imposto a legitimação social. (Vasques, 2005)

Se existem países onde este sistema de tributação/reafetação é aplicável, no caso português a afetação de receitas, não está prevista no CIEC e é abordada no relatório sobre alcoolismo e fiscalidade, como uma medida que não é posta em prática atendendo que a consignação de receitas, prevista no n.º 7 da Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 37/2013 de 14 de junho, que republicou a Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, preceitua a correspondência entre as despesas e receitas orçamentadas não admitindo, por esta razão a redistribuição das verbas obtidas, via tributação para os programas de tratamento e prevenção de doenças do Ministério da Saúde.

De acordo com este artigo a consignação de receitas aplica-se a situações excecionais e de carácter temporário, nas quais as receitas provenientes de IEC, não se incluem.

A este propósito é de referir a nota constante no Relatório n.º 3/2014, do Tribunal de Contas, relativo ao Acompanhamento da Execução Orçamental da Administração Central – 2013, a qual refere:

Apesar de a Lei de enquadramento orçamental (LEO) impor a universalidade e a não compensação de receitas e despesas bem como a não consignação do produto das receitas à cobertura de determinadas despesas verifica-se que a consignação de receitas não só é frequente como é indevidamente efetuada pela dedução, às receitas do Estado, das verbas consignadas e pela omissão, nas despesas do Estado, da transferência dessas verbas para as respetivas entidades beneficiárias que as registam como “liquidações” e “cobranças” de receitas que não administram nem, por isso, podem certificar. Ora, a lei não é cumprida sempre que forem contabilizadas receitas do Estado por entidades beneficiárias das mesmas que não sejam, também, as respetivas entidades administradoras visto que, nesse caso, a contabilização das receitas não as valida como cobranças de liquidações em dívida nem as transferências para as entidades beneficiárias são contabilizadas nas despesas do Estado. Se, para além disso, essas entidades não fizerem parte do OE as receitas do Estado que lhe forem afetas também não ficam contabilizadas na CGE.

Este documento menciona que se encontra nestas circunstâncias, entre outras a Contribuição do serviço rodoviário, transferida para a empresa pública Estradas de Portugal «EP» à margem do OE e até 2012, omitida da execução orçamental, como se pode verificar

pelo texto deste relatório,

Com efeito, as receitas referidas (receitas fiscais) são devidas ao Estado, na medida em que o Estado é o sujeito ativo da respetiva relação jurídica tributária, pelo que os princípios constitucionais e legais da unidade e da universalidade impõem a inscrição da previsão da sua cobrança, como receitas do Estado, na Lei do OE de cada ano.

Acresce que um dos princípios da execução orçamental determina que nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada, mesmo que seja legal, sem que, cumulativamente, tenha sido objeto de correta inscrição orçamental e esteja adequadamente classificada.

Consultando os Orçamentos do Estado (OE) para 1999, 2000 e 2001 é possível constatar a existência de consignações de receita ao Ministério da Saúde, provenientes do imposto sobre o tabaco.

Para os anos de 1999 e 2000, foi prevista a consignação de 1% sobre a receita fiscal dos tabacos, nos artigos 36.º n.º 2 artigo n.º 50.º do OE e para ano de 2001, de acordo com o artigo n.º 41.º do OE, a consignação de 1,1% do valor global dos tabacos manufacturados.

A consignação desta verba ao Ministério da Saúde, refere especificamente o destino a dar a essa verba: a prevenção e tratamento de doenças provocadas pelo consumo de tabaco.

(...) Tendo em vista o desenvolvimento de acções no domínio do rastreio, detecção precoce, diagnóstico, prevenção e tratamento do cancro.

A verba ... pode ser destinada ... ao desenvolvimento de projectos nas áreas da promoção da saúde, prevenção do tabagismo e tratamento de patologias associadas ao seu consumo ...). (Orçamento de Estado, 2001)

A consignação de receitas destinadas ao tratamento de doenças derivadas do consumo de tabaco não voltou a ser incluída nos OE subsequentes.

Da mesma forma, a tributação sobre os produtos petrolíferos e energéticos visa simultaneamente a redução dos consumos e a compensação dos impactos ambientais resultante da utilização de combustíveis fósseis.

A tributação do ISP integra, para além do próprio imposto, uma componente ambiental, prevista no Decreto-lei n.º 63/2004 de 22 de Março, que tem como destinatário o Fundo Florestal Permanente.

Este fundo, instituído a partir da Lei n.º 33/96 de 17 de Agosto, aprovou a Lei de Bases da Política Florestal e da Resolução do Conselho de Ministros n.º 178/2003, de 17 de Novembro, tinha como propósito “apoiar a gestão florestal sustentável nas diferentes valências, em conformidade com o previsto na Lei n.º 33/96, de 17 de agosto Lei de Bases da Política Florestal.

O adicional à taxa de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que constitui receita própria do fundo financeiro de carácter permanente previsto no Decreto-Lei n.º 63/2004, de 22 de Março, foi definido pela Lei n.º 107-B/2003, que aprovou o Orçamento de Estado para 2004, no montante de € 0,005 por litro para a gasolina e no montante de € 0,0025 por litro para o gasóleo rodoviário e o gasóleo colorido e marcado, até ao limite máximo de 30 milhões de euros anuais, valores que se têm mantido inalterados desde a sua criação.

A Contribuição para o Serviço Rodoviário, aprovada pelo Decreto-lei 55/2007 de 31 de Agosto, é outra das taxas que integra a estrutura do ISP e cujas receitas são consignadas à EP – Estradas de Portugal, E.P.E., com destino à construção e à manutenção de redes viárias.

Da redação deste decreto retiram-se duas particularidades, a primeira é a retenção de 1% do produto do CSR e a sua afetação à DGAIEC – AT, como forma de compensar os encargos de liquidação e cobrança incorridos por estes serviços e outra é a referência direta de que as taxas de ISP são fixadas “por forma a garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis”, pela aplicação do CSR.

No que respeita a estas duas componentes de financiamento integradas na tributação do ISP, não se encontram previstas no enquadramento português e comunitário harmonizado, como um imposto especial, individualmente. São, no entanto, tratados por Cnossen enquanto tal, o mesmo acontecendo com os impostos de circulação e sobre os motores automóveis, que no caso português têm como equivalentes o imposto único de circulação e imposto sobre os veículos automóveis.

No que se refere à extrafiscalidade, propriamente dita, o seu aspeto mais relevante é o facto dos IEC atuarem como condicionantes do consumo e o agravamento das taxas sobre estes produtos revelar indícios, de acordo com estudos científicos, que associam o aumento da carga fiscal à diminuição do consumo e isto revela-se tanto no caso do tabaco como do álcool.

No caso dos combustíveis verifica-se que o aumento de impostos se traduz na diminuição do consumo, embora este não seja o único fator determinante desta variação.

A utilização de impostos como medida de agravamento de preços, penaliza o consumo pelo aspeto económico, mas salvaguarda, indiretamente, a proteção do consumidor e do meio ambiente.

Se no caso do ambiente não é possível estabelecer uma correlação direta entre o consumo, as consequências ambientais e o efeito da reafetação de receitas fiscais para o fundo florestal e o ambiente, no caso da saúde esta sequência de causa/efeito, consumos/doenças associadas, encontram-se evidenciados em estudos da OMS.

De acordo com estudos recentes deste organismo foi estabelecida uma correspondência entre os níveis de tributação e de consumo, em que a uma taxa de imposto mais elevada corresponde uma diminuição do consumo destes bens. Verifica-se, no entanto que, atingido este ponto ótimo, seja qual for o nível de aumento de impostos há um decréscimo da receita, por via da redução do consumo e da contração da economia, mas também por força do aumento da fuga aos impostos.

De acordo com a teoria de Laffer a variação das taxas de imposto tem dois efeitos na receita, o efeito aritmético relacionado diretamente com a variação das taxas, que se reflete no aumento ou diminuição das receitas, consoante a taxa diminua ou aumente e o efeito económico que considera as implicações destas variações, no investimento, no emprego, nos preços e nas prestações sociais.

Por outro lado, sob a perspetiva concreta da variação de taxas, nomeadamente nas incidentes sobre os IEC existem estudos que revelam que o aumento destes impostos tem como consequência prática, a redução efetiva do consumo destes produtos.

O desafio da fiscalidade sobre os IEC é determinar a taxa, ótima, que maximize as receitas, mas que simultaneamente consiga atingir o propósito extrafiscal destes impostos que é a redução dos consumos, bem como dos custos associados aos mesmos.

Esta teoria só por si não explica se as respostas a um aumento de taxas correspondem diretamente a uma subida ou descida da receita, dado que têm de ser considerados outros fatores da economia, tais como o sistema de impostos, o nível de impostos já existentes entre outros.

10. Abordagem individual do consumo – Consequências – Medidas de desincentivo ao consumo

10.1. Bebidas Alcoólicas

Apesar das referências apresentadas na presente análise respeitarem quase exclusivamente às bebidas alcoólicas, há que ter em consideração que o álcool, enquanto produto base para a fabricação destas bebidas, é abrangido pela mesma taxa de imposto.

No entanto, considerando que a utilização do álcool no seu estado puro se destina essencialmente a aplicações específicas em ensaios laboratoriais e meio hospitalar e pelo facto de ter regras de comercialização restritas, que impedem a sua venda e utilização no estado puro, ao público em geral, não é objeto de análise detalhada.

Relativamente ao álcool puro, de origem agrícola, utilizado no fabrico de bebidas alcoólicas, para lhe conferir ou retificar a graduação alcoólica, é sujeito a um controlo de utilização, nestes processos, obrigatoriamente efetuados em entreposto fiscal.

No que respeita ao consumo de bebidas alcoólicas e às doenças que lhe estão associadas, são acompanhadas em Portugal pela DGS e a nível internacional pela OMS, que através do Observatório Global para a Saúde e do Sistema de Informação Global sobre o Álcool e a Saúde «GISAH», monitoriza a evolução do consumo e dos transtornos que lhe estão associados, bem como a mortalidade e a morbilidade relacionados com a ingestão de álcool.

O GISAH avalia e acompanha as tendências de consumo de álcool e as políticas de cada país, relativamente às restrições impostas ao consumo, enquanto medidas de prevenção.

Em termos de dados refere a OMS que o uso de álcool resulta anualmente na morte de 3,3 milhões de pessoas, ou seja 5,9% do total das mortes e cerca de 200 doenças estão associadas a este consumo.

Estima ainda a OMS que 5,1% da carga global de doenças e lesões é atribuível ao álcool, medido em anos de vida ajustados por incapacidade e que no grupo etário dos 20 aos 39 anos, aproximadamente 25% das mortes são atribuíveis ao álcool.

Para além da taxa de mortalidade direta que advém deste consumo, sendo a terceira causa de mortalidade nos países desenvolvidos está diretamente associado a acidentes de viação, acidentes de trabalho, situações de desordem pública e comportamentos de risco.

A mesma fonte refere que o consumo médio a nível de álcool em 2010 foi de 6,2 litros de álcool puro «*per capita*», para indivíduos com idade superior a 15 anos.

No que respeita a medidas de prevenção relativas ao consumo de bebidas alcoólicas a OMS propôs aos diversos países que regulamentassem a restrição de acesso ao álcool pelos jovens, a promoção do aumento das taxas de imposto sobre as bebidas como medida para reduzir a procura, e ações de saúde pública para alertar para os efeitos nocivos do álcool.

Para além das medidas já mencionadas, a OMS emitiu recomendações quanto ao patrocínio, publicidade e promoção de bebidas alcoólicas. Não obstante, é comum no caso português verificarem-se eventos frequentados sobretudo por jovens onde os principais patrocinadores são marcas de bebidas alcoólicas.

Um fator que é considerado preocupante pela OMS é a alteração dos padrões de consumo que se têm verificado nos últimos anos. Ao consumo excessivo nos adultos que se encontra arreligado em várias sociedades, em parte por questões culturais, verifica-se agora um consumo abusivo por parte dos jovens, “beber pesado episódico entre os jovens está em ascensão em muitos países”, refere a OMS.

No caso português o consumo mais comum entre adultos é o de bebidas fermentadas como o vinho ou a cerveja, no caso dos jovens há uma preferência por bebidas destiladas, ou bebidas espirituosas cujo teor alcoólico é substancialmente mais elevado.

Nestas situações não só o nível de toxicidade para o organismo é maior, pela graduação alcoólica, como também o fator idade contribui para o grau de intoxicação.

Apesar da interdição da venda de bebidas alcoólicas a menores de 18 anos é relativamente fácil o acesso dos jovens às mesmas, já para não mencionar, a disponibilidade, no mercado, de bebidas dirigidas aos jovens que têm a aparência de sumos mas que contêm álcool.

Em consideração a este fenómeno social, que afeta sobretudo jovens e adultos jovens e às recomendações emanadas pela OMS, como medidas dissuasoras destes consumos, o governo português aprovou a Resolução do Conselho de Ministros n.º 40/99 publicada no Diário da República n.º 107, I SÉRIE-B de 8-5-1999, na qual expressa, na nota introdutória, uma preocupação com o consumo de bebidas alcoólicas, em valores absolutos e percentuais, «per capita» e as consequências deste consumo, a curto, médio e longo prazo.

As repercussões dos PLA expressam-se por um lado pela ligação às principais causas de mortalidade—cirrose hepática, neoplasias do aparelho digestivo, miocardiopatias, para além da resultante de acidentes de viação e de trabalho. Por outro, pela relação relevante com muita morbilidade psicossocial, como são muitos dos conflitos laborais, sociais e familiares e várias perturbações do foro emocional e intelectual nas crianças e cônjuges de bebedores excessivos, bem como por apreciável patologia somática, sobretudo dos aparelhos digestivo e cardiovascular, para além do síndrome alcoólico fetal.

De facto, o alcoolismo é em Portugal a maior das toxicodependências, estimando-se existirem 1 800 000 bebedores excessivos, dos quais cerca de 800 000 serão bebedores dependentes, logo potenciais doentes alcoólicos crónicos.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 166/2000 publicada no Diário da República n.º 276, I SÉRIE-B de 29/11/2000, aprovou a criação do Plano de Acção contra o Alcoolismo, com o propósito fundamental de combater o consumo excessivo ou o abuso de bebidas alcoólicas e desenvolver componentes de estudo e/ou investigação do fenómeno do álcool e do seu consumo numa “perspectiva epidemiológica e de promoção e educação para a saúde”.

Nesta resolução mais uma vez são evidenciados os riscos do consumo excessivo, de bebidas alcoólicas, sobretudo pela parte dos jovens e das consequências deste, para a saúde.

Entretanto, estão comercializadas novas bebidas, intencionalmente desenhadas, também conhecidas por *alcopops*, em que o etanol aparece diluído em leite ou sumos fortemente adoçados de modo a neutralizar o sabor do álcool (...)

Estas bebidas, com embalagens muito atractivas e habitualmente expostas nas superfícies comerciais em conjunto com as não alcoólicas, ... são potenciais indutoras de dependência do álcool, pela imprevista acção psicotrópica exercida nos jovens consumidores. A par, surgiram produtos não alcoólicos, mas com uma apresentação sugestiva de vinho espumante (...)

A Norma n.º 035/2012 de 30/12/2012, da Direcção-Geral da Saúde, referente à Abordagem da Intoxicação Alcoólica Aguda em Adolescentes e Jovens, aplica-se a adolescentes e jovens entre os 10 e os 24 anos, com um episódio de Intoxicação Alcoólica Aguda «IAA».

Esta norma caracteriza a IAA de acordo com os padrões aí definidos, em intoxicação leve, quando há alteração do humor com desinibição, euforia, verborreia ou moderada a grave, em que há alteração do estado de consciência e do exame neurológico.

A Intoxicação alcoólica aguda IAA é aqui definida pela DGS como uma condição transitória após administração de álcool, resultando em perturbação cognitiva, da consciência, da percepção, do comportamento ou de outras funções psicofisiológicas.

São indicadas pela DGS e aqui sumariamente descritas, algumas das potenciais complicações da IAA tais como a hipoglicemia, a hipotermia, a hipotensão, a acidose metabólica, a pneumonia por aspiração de conteúdo gástrico e crises convulsivas.

Ainda no respeito à norma da DGS, acima referida, define e caracteriza o consumo ocasional, porém excessivo, dos adolescentes como binge drinking, no qual são consumidas 5 ou mais bebidas, 4 para o sexo feminino, numa única ocasião.

O consumo moderado de álcool é definido como uma ingestão média que não ultrapassa as duas bebidas por dia nos homens e uma bebida por dia nas mulheres. O limite é mais elevado nos homens devido ao facto de, em média, serem maiores do que as mulheres. Além disso, o organismo dos homens também metaboliza o álcool de forma diferente em comparação com o organismo das mulheres. (Programa Harvard Medical School Portugal, 2011)

Em consonância com as recomendações da OMS, a lei portuguesa foi alterada através do Decreto-lei n.º 50/2013 de 16 de Abril, que proibiu a disponibilização de bebidas espirituosas a menores de 18 anos e de quaisquer bebidas espirituosas ou não, a menores de 16 anos, artigo 3.º n.º 1 alínea a) b).

Como medidas adicionais alargou a proibição de venda em locais como cantinas, bares e locais acessíveis ao público em hospitais, postos de abastecimentos localizados em autoestradas ou fora das localidades e determinou a fixação de avisos nos estabelecimentos comerciais, no respeito a esta proibição.

O imperativo destas alterações está claramente evidenciado no próprio preâmbulo do decreto-lei que menciona:

A evidência científica demonstra a existência de padrões de consumo de alto risco de bebidas alcoólicas, como a embriaguez e o consumo ocasional excessivo, também designado binge drinking, especialmente em adolescentes e jovens adultos, revelando igualmente que a experimentação do álcool é cada vez mais precoce em crianças.

Também se constata que a relação entre estes padrões de consumo e a sua precocidade é responsável por uma maior probabilidade de ocorrência de dependência alcoólica, assim como de consequências diretas a nível do sistema nervoso central, com défices cognitivos e de memória, limitações a nível da aprendizagem e, bem assim, ao nível do desempenho profissional.

Com efeito, verifica-se que o álcool diminui a acuidade para a tomada de decisão consciente, facilitando comportamentos impulsivos e agressivos e alterando funções executivas (redução do juízo crítico, incapacidade em planear o futuro e gerir o presente). Por outro lado, o consumo de álcool produz efeitos ao nível da capacidade de atenção e do processamento de informação.

De acordo com um artigo publicado pelo Programa Harvard Medical School Portugal, o consumo de álcool a longo prazo contribui para a degradação da saúde, em geral e potencia o desenvolvimento de doenças como a insuficiência cardíaca, doenças hepáticas, tais como a cirrose e o cancro do fígado, perda de células cerebrais e atrofia do cérebro. (Programa Harvard Medical School Portugal, 2011).

No entretanto das várias recomendações da OMS, já citadas, aquela que é mais veementemente defendida por este organismo, por ser considerada a medida mais eficaz na diminuição do consumo de bebidas alcoólicas é o aumento das taxas de IEC.

A partir dos dados estatísticos da OMS, pode constatar-se que no período 2000-2010 o consumo total de álcool «*per capita*» por adulto, indivíduos com idade superior a 15 anos, tem vindo a diminuir de forma gradual.

Pode verificar-se que no caso das bebidas espirituosas, esta diminuição foi constante, no que respeita às restantes bebidas apesar do consumo ser tendencialmente menor de ano para ano, verificaram-se algumas inflexões a esta tendência, para o vinho a cerveja e outras bebidas alcoólicas, em anos diferentes.

Tabela 1. Consumo de álcool, «per capita», por adultos, +15 anos, em litros de álcool puro

Ano	Cerveja	Vinho	Espirituosas	Outras bebidas alcoólicas	Total
2000	3,78	6,43	1,59	0,33	12,13
2001	3,68	6,53	1,56	0,33	12,10
2002	3,60	6,42	1,55	0,35	11,93
2003	3,59	7,30	1,52	0,33	12,74
2004	3,71	6,68	1,47	0,33	12,18
2005	3,75	6,62	1,36	0,33	12,06
2006	3,76	6,24	1,31	0,34	11,65
2007	3,69	6,01	1,28	0,35	11,32
2008	3,53	6,07	1,25	0,33	11,19
2009	3,39	6,02	1,18	0,30	10,90
2010	3,34	6,02	1,18	0,30	10,84

Dados: OMS

Unidade: Litros (de álcool puro)

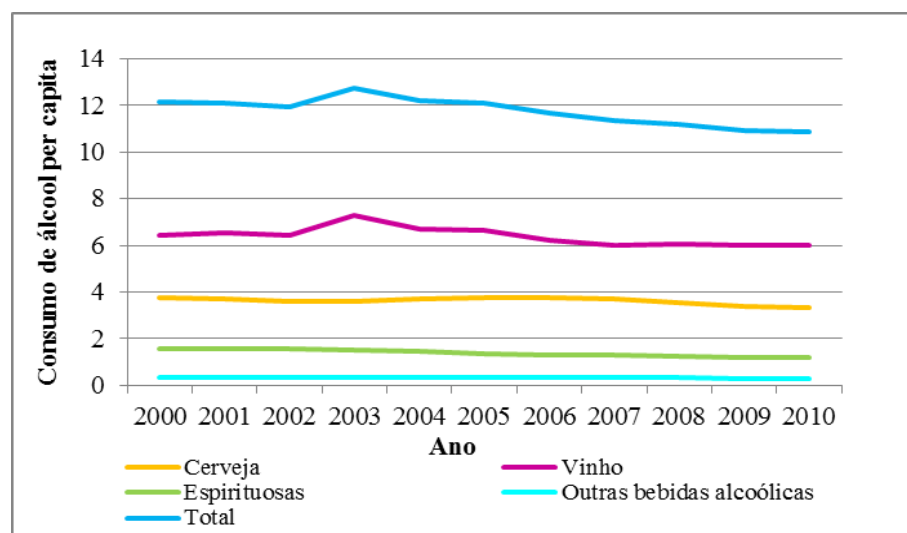


Ilustração 1. Consumo de álcool, «per capita», por adultos, +15 anos, em litros de álcool puro

Tabela 2. Variação percentual do consumo de álcool, «per capita», por adultos, +15 anos, em litros de álcool puro

Ano	Cerveja	Vinho	Espirituosas	Outras bebidas alcoólicas	Total
2000	-2,83	-4,32	-12,15	-56,58	-7,97
2001	-2,65	1,56	-1,89	0,00	-0,25
2002	-2,17	-1,68	-0,64	6,06	-1,40
2003	-0,28	13,71	-1,94	-5,71	6,79
2004	3,34	-8,49	-3,29	0,00	-4,40
2005	1,08	-0,90	-7,48	0,00	-0,99
2006	0,27	-5,74	-3,68	3,03	-3,40
2007	-1,86	-3,69	-2,29	2,94	-2,83
2008	-4,34	1,00	-2,34	-5,71	-1,15
2009	-3,97	-0,82	-5,60	-9,09	-2,59
2010	-1,47	0,00	0,00	0,00	-0,55

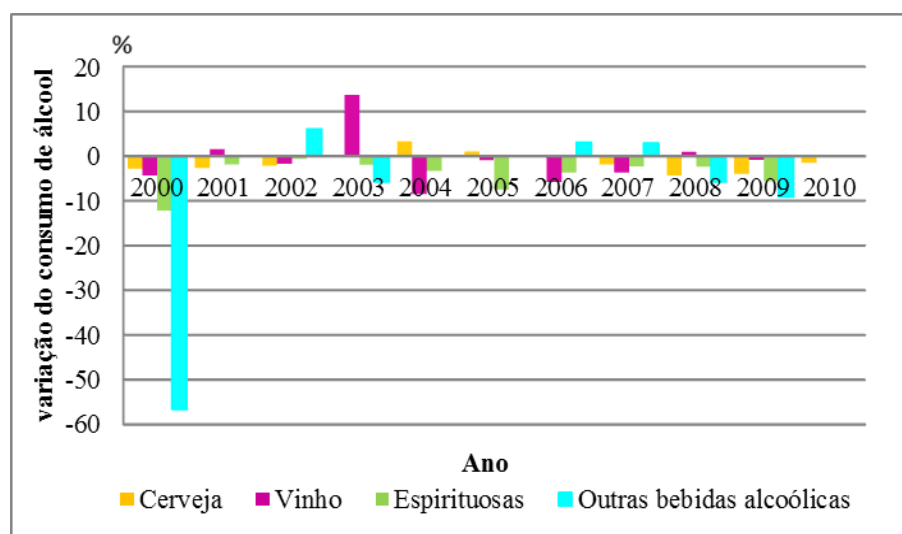


Ilustração 2. Variação percentual do consumo de álcool, «per capita», por adultos, +15 anos, em litros de álcool puro

Tabela 3. Receita fiscal do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas

Ano	Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas
2000	216,16
2001	253,22
2002	219,79
2003	216,39
2004	229,49
2005	213,57
2006	216,25
2007	229,26
2008	203,18
2009	192,51
2010	197,14

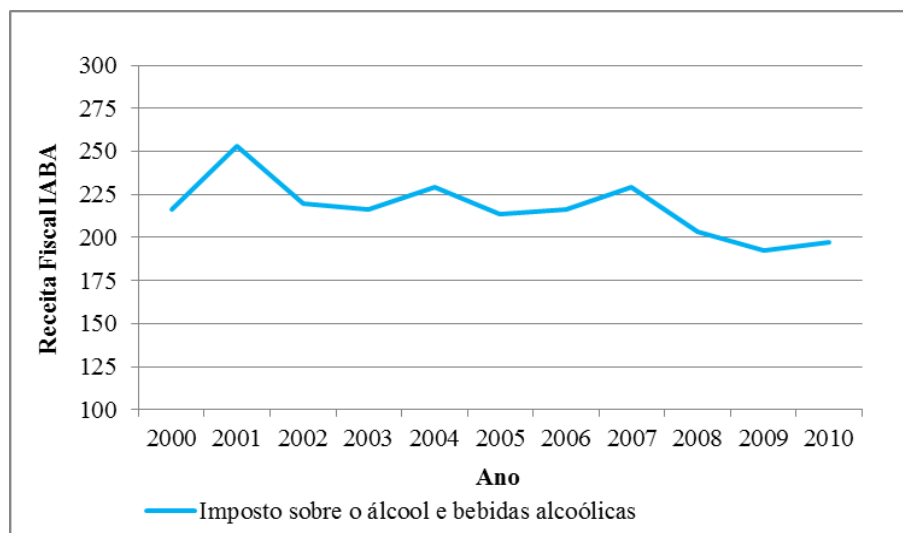


Ilustração 3. Receita Fiscal do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas

Tabela 4. Variação das receitas do ISPE

Tipo de imposto	Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas
2000	5,80
2001	17,14
2002	-13,20
2003	-1,55
2004	6,05
2005	-6,93
2006	1,25
2007	6,02
2008	-11,38
2009	-5,25
2010	2,40

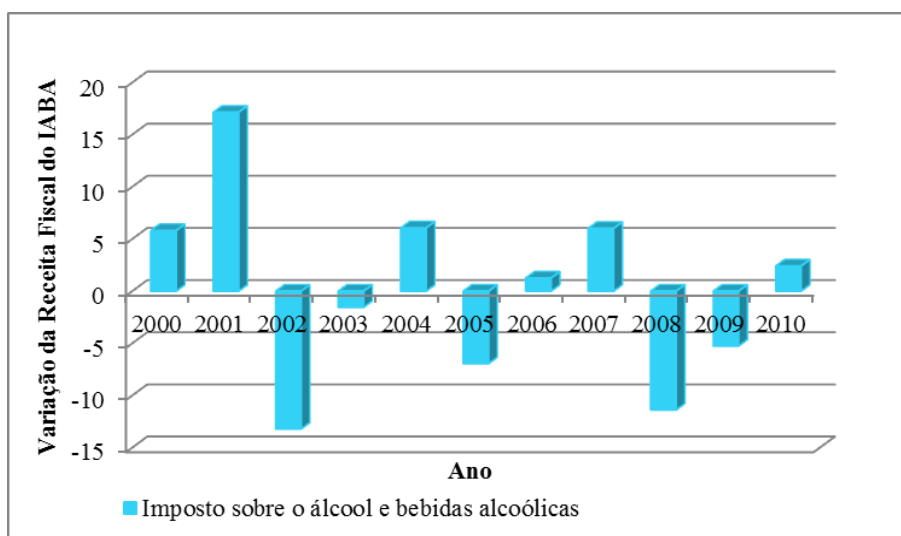


Ilustração 4. Variação das receitas fiscais do ISPE

Relativamente às bebidas alcoólicas constata-se uma tendência decrescente no consumo, ao mesmo tempo em que se tem verificado um crescimento nas taxas de imposto e uma diminuição da receita fiscal do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas «Tabela 1, Ilustração 1 a Tabela 4; Ilustração 4».

10.2. Tabaco

No que respeita ao consumo do tabaco existem vários estudos publicados que abordam a interação entre as taxas e o consumo e os efeitos deste na saúde, o presente estudo pretende relacionar estas três variáveis a incidência de taxas, o impacto no consumo e os efeitos deste na saúde.

Dos referidos estudos destacam-se a nível internacional, entre outros, os realizados por Frank Chaloupka, que ao longo de vários anos e através de vários trabalhos avalia as interações entre a carga fiscal incidente sobre o tabaco e as variações no seu consumo.

O estudo «The Economics of Smoking » (Chaloupka Frank J., Warner, Kenneth E., 1999), defende que a utilização das taxas de imposto sobre o tabaco passaram a ser consideradas como uma forma adicional de obter receitas mas também de condicionar o consumo de tabaco através de um aumento significativo do preço, pela via da carga fiscal.

(...)Cigarettes cause fully a third of deaths during middle age. The leading cause of lung cancer and chronic obstructive pulmonary disease mortality, as well as a major cause of cardiovascular death, cigarette smoking leads all other causes of death in virtually all industrialized nations.(...)

(...)The subsequent economic analysis has been motivated by a desire to determine how economic forces influence tobacco consumption, with continuing emphasis on refining the scientific rigor of the work; but the objective of much of the research is now to determine how to harness economic forces and logic, how to use economic tools, to decrease smoking, with the ultimate goal being to reduce the toll of tobacco. Certainly the most important example of this phenomenon has been the rapidly expanding and increasingly sophisticated body of research on the effects of price increases on cigarette consumption. Because excise tax comprises an important component of price, the resultant literature has played a prominent role in legislative debates about using taxation as a principal tool to discourage smoking in individual states, in the U.S. as a whole, and in numerous other countries as well.(...)

Também o estudo A Modern Economic View of Tobacco Taxation (Gruber, J., Koszegi, B., 2008), apresenta uma teoria e um modelo de cálculo que defende um aumento significativo dos impostos sobre o tabaco como forma de diminuir o seu consumo.

(...)There is an effective and widely recognized tool to combat tobacco consumption: taxation. (...)

(...)Governments can raise significant revenue through cigarette taxes without placing a large net burden on the poor. Indeed, for most parameter values our calculations suggest that tobacco taxes are progressive. (...)

(...)The first is a formula for the “optimal tax” as a function of the health costs and externalities of tobacco, the value individuals attach to their lives (and possibly other future costs of tobacco consumption), and the extent of self-control problems in the population.

The second formula can be used to adjust the distributional impacts of tobacco taxation, and takes as an input the health costs of tobacco, the value individuals attach to their lives, the price sensitivity of consumption, and the extent of self-control problems in the population(...).

À semelhança dos trabalhos acima mencionados são de referir ainda de referir a título de exemplo , «Strategic priorities in tobacco control for governments and international agencies», (Jha P., Paccaud F., Nguyen, S., 2000) e «The economics of tobacco control towards an optimal policy mix» (Abedian, I., Merwe, R., Wilkins N., Jha P., 1998).

No que respeita a estudos efetuados em Portugal é de referir o «O Imposto sobre o tabaco, em Portugal. Aspectos relevantes ao nível da fiscalidade, saúde e do contrabando. O sector no contexto da União Europeia» Silva, V. M. (2012), na perspectiva fiscal e «Consumo de tabaco. Efeitos na saúde», (Nunes E., 2006).

Relativamente ao consumo do tabaco, seus efeitos e medidas de desincentivo têm sido dinamizadas sobretudo pela OMS e pelo CDC, que conjuntamente com outros parceiros criaram, em 1988 o Sistema mundial de vigilância do Tabagismo «Global Tobacco Surveillance System – GTSS».

Este sistema GTSS inclui no seu estudo, quatro pesquisas distintas que englobam do consumo de tabaco nos jovens «Global Youth Tobacco Survey – GYTS», pelos profissionais escolares «Global School Personnel Survey – GSPS», por estudantes de profissões de saúde «Global Health Professions Student Survey – GHPSS» e pelos adultos em geral «Global Adult Tobacco Survey – GATS».

Em 1999, foi aprovada pela OMS a Convenção Quadro para o Controlo do Tabaco considerado como o primeiro tratado internacional de saúde pública, este acordo foi elaborado como resposta ao que a OMS designa como uma epidemia global de tabagismo.

Em vigor desde 27 de Fevereiro de 2005, a Convenção Quadro, em Portugal, foi aprovada esta pelo Decreto n.º 25-A/2005 de 8 de Novembro e executada pela Lei n.º 37/2007 de 14 de Agosto, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2008.

Esta convenção estabeleceu orientações e diretrizes, propostas de regulamentação legal, entre outras medidas, que permitissem a monitorização do consumo de tabaco e a evolução do mesmo após a aplicação das medidas de desincentivo ao consumo, objetivadas por esta convenção.

Com o propósito de auxiliar os países aderentes, a implementar as medidas destinadas ao controlo do consumo de tabaco e a avaliar o impacto das mesmas, a OMS define, no âmbito da convenção, um plano designado como MPOWER, que abrange um conjunto de medidas, com o propósito de reduzir tanto a oferta como a procura.

O sistema MPOWER baseia-se em seis medidas, que seguidamente se identificam:

- Monitorização do consumo do tabaco e políticas de prevenção;
- Proteger as pessoas do consumo secundário de tabaco;
- Oferecer ajuda para deixar o consumo de tabaco;
- Alertar para os perigos do tabaco;
- Impor a proibição de publicidade do tabaco, promoção e patrocínio;
- Aumentar os impostos sobre o tabaco.

De acordo com estudos publicados pela OMS, o tabaco mata cerca de metade dos seus consumidores, sendo o número anual de mortes, a nível mundial, por via do seu consumo de cerca de 6.000.000, dos quais 5.000.000 morrem em resultado direto do uso do tabaco e cerca de 600.000 são relativos a não fumadores expostos ao fumo do tabaco.

Segundo a mesma fonte cerca de 1.000.000.000 «1 bilião» de fumadores vive em países de médio-baixo rendimento, onde a prevalência das doenças relacionadas com o consumo do tabaco é mais significativa. Paradoxalmente embora o consumo global se encontre a aumentar, verifica-se a sua diminuição nos países de rendimento médio – alto.

A propósito do consumo secundário, também referido pela OMS como consumo em «segunda mão», referindo-se ao tabaco inalado por não fumadores em áreas públicas comuns, são prejudiciais e uma das principais causas de morte se se considerar que o tabaco é composto por 4.000 químicos, dos quais pelo menos 250 são prejudiciais e mais de 50 cancerígenos.

Estes dados relatados pela OMS, sustentam que não existe um limite que seja considerado seguro para a exposição ao consumo secundário de tabaco e à semelhança do que acontece com os fumadores ativos, os fumadores passivos correm o risco de sofrer de doenças cardiovasculares, respiratórias e de cancro do pulmão. Em crianças é considerada como uma das causas de morte súbita e em mulheres grávidas provoca baixo peso do bebé.

Quanto às principais doenças associadas ao consumo direto de tabaco incluem as neoplasias do pulmão, da cavidade oral e da faringe, doenças cardiovasculares, doença vascular cerebral, doenças respiratórias, entre as quais enfisema, pneumonia e bronquite.

Desde o ano de 2008, que a OMS apresenta todos os anos, o «Relatório da OMS sobre a epidemia mundial do tabaco», nos quais são avaliados o impacto das medidas de controlo e proteção adotadas pela OMS.

Uma das principais medidas previstas pela OMS no plano de ação contra o tabagismo é o agravamento, severo, das taxas de imposto de forma a condicionar o acesso e o consumo de tabaco.

Com efeito a OMS, numa nota de imprensa publicada em 27/05/2014 a propósito do dia mundial sem tabaco, que se assinala a 31/05, estima com base em dados de 2012, que o aumento em 50% dos impostos sobre o tabaco, reduziriam num prazo de 3 anos o número de fumadores em cerca de 49 milhões e a morte de 11 milhões de pessoas.

Esta organização considera que a forma mais eficaz de diminuir o consumo do tabaco é através do aumento da tributação e refere a este propósito que, um aumento de imposto de 10%, diminui o consumo de tabaco em 4%, em países de rendimento elevado e 5% em países de baixo rendimento.

Ainda no que respeita às imposições sobre o tabaco a OMS recomenda a adoção de um sistema de taxas misto, com componente específica e ad valorem, como o utilizado em Portugal e que é considerado por este organismo como o mais adequado à tributação deste produto.

Adicionalmente, é sugerido um conjunto de boas práticas, tendentes à redução do consumo, de tabaco de entre as quais uma componente de imposto que constitua 70%, do preço final do produto, aplicável a todas as variedades de tabaco, sendo que, este aumento deveria ser mais que proporcional ao aumento do rendimento.

Ainda no âmbito da Iniciativa Livre de Tabaco «TFI» e como forma de auxiliar os diversos países a efetuarem alterações às políticas fiscais relacionadas com a sua tributação, a OMS desenvolveu um modelo informático, designado de TaXSiM – Modelo de Simulação de Imposto sobre o Tabaco «WHO Tobacco Tax Simulation Model – TaXSiM»

Este programa permite aos países, a partir das suas variáveis individuais, tais como o consumo, o rendimento e os níveis de tributação, utilizar o modelo para projetar a alteração de cada uma, ou de todas as variáveis, analisar o seu impacto na tributação e permitir a tomada de decisões, relativas às suas políticas fiscais.

No caso português e a partir dos dados estatísticos disponíveis constatou-se que as taxas de imposto e a receita fiscal do tabaco têm vindo progressivamente a aumentar.

No que respeita ao consumo de cigarros, charutos e outros tabacos, apesar de registarem uma tendência decrescente, apresentaram oscilações no período em análise. Por oposição, o consumo de cigarrilhas e tabaco de corte fino registou, tendencialmente, um crescimento acentuado «Tabela 5, Ilustração 5 a Tabela 8, Ilustração 8».

Tabela 5. Introduções no consumo de tabaco¹

Ano	Cigarros	Charutos	Cigarrilhas	Tabaco Corte Fino	Outros Tabacos
2000	25 580,42	8,92	59,37	–	–
2001	26 457,47	11,86	67,19	–	–
2002	26 887,30	12,83	73,55	–	–
2003	28 251,96	13,20	84,86	290 942,00	27 829,00
2004	25 445,20	13,38	93,35	326 450,00	25 199,00
2005	25 711,53	14,49	105,24	391 497,00	20 366,00
2006	28 457,70	13,39	103,40	358 568,00	17 227,00
2007	19 166,05	14,22	136,06	477 470,00	19 687,00
2008	19 373,72	9,23	106,81	386 967,00	10 941,00
2009	17 901,14	6,79	119,21	504 404,00	14 456,00
2010	21 317,39	9,06	177,23	860 321,00	20 771,00

Dados: DGAIEC - AT

Unidade: Kg

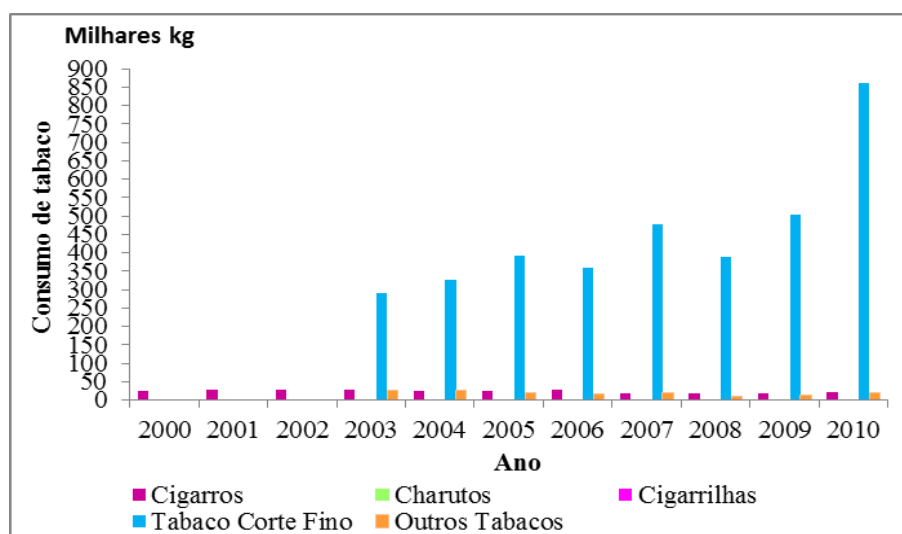


Ilustração 5. Introduções no consumo de tabaco

¹ Relatórios de atividade 2000 – 2010

Para efeito de comparação, as quantidades de cigarros, charutos e cigarrilhas, foram convertidas em Kilogramas.

Tabela 6. Variação percentual das introduções no consumo de tabaco

Tipo de Tabaco	Cigarros	Charutos	Cigarrilhas	Tabaco Corte Fino	Outros Tabacos
2000	-2,53	-7,89	9,61	0,00	0,00
2001	3,43	32,93	13,17	0,00	0,00
2002	1,62	8,19	9,47	0,00	0,00
2003	5,08	2,84	15,37	0,00	0,00
2004	-9,93	1,34	10,01	12,20	-9,45
2005	1,05	8,34	12,73	19,93	-19,18
2006	10,68	-7,60	-1,74	-8,41	-15,41
2007	-32,65	6,18	31,58	33,16	14,28
2008	1,08	-35,08	-21,50	-18,95	-44,43
2009	-7,60	-26,49	11,60	30,35	32,13
2010	19,08	33,44	48,67	70,56	43,68

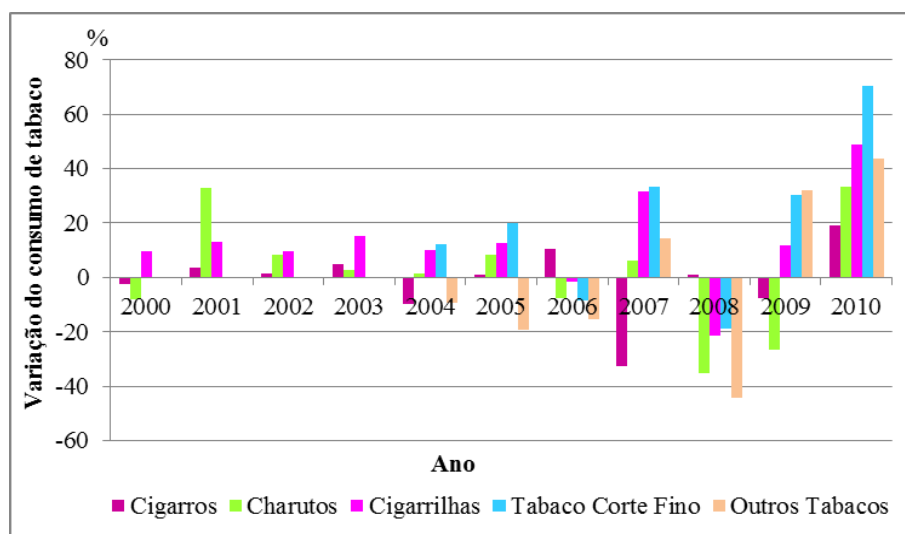


Ilustração 6. Variação percentual das introduções no consumo de tabaco

Tabela 7. Receita fiscal do imposto sobre o tabaco

Ano	Imposto sobre o tabaco
2000	1 077,20
2001	1 119,17
2002	1 149,52
2003	1 263,23
2004	1 220,30
2005	1 264,80
2006	1 578,81
2007	1 165,39
2008	1 281,30
2009	1 232,45
2010	1 496,06

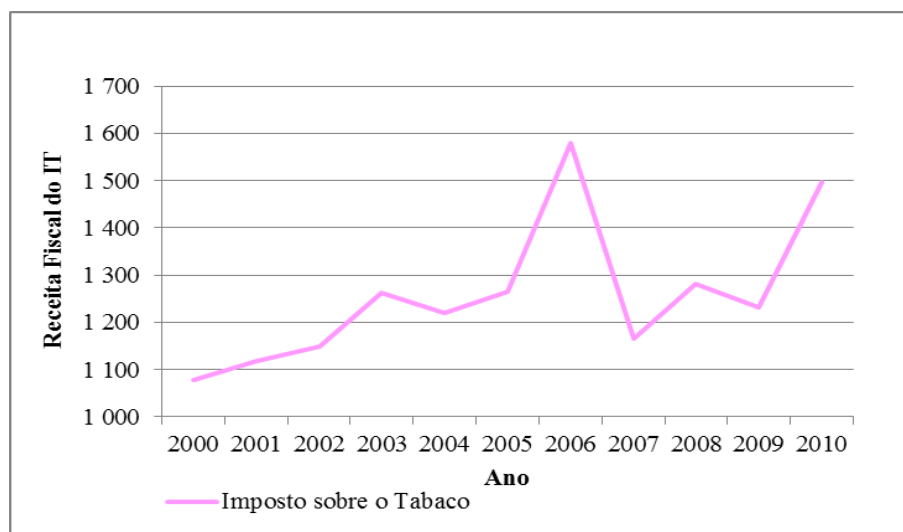


Ilustração 7. Receitas fiscais do imposto sobre o tabaco

Tabela 8. Variação percentual da receita fiscal do IT

Ano	Imposto sobre o tabaco
2000	3,02
2001	3,90
2002	2,71
2003	9,89
2004	-3,40
2005	3,65
2006	24,83
2007	-26,19
2008	9,95
2009	-3,81
2010	21,39

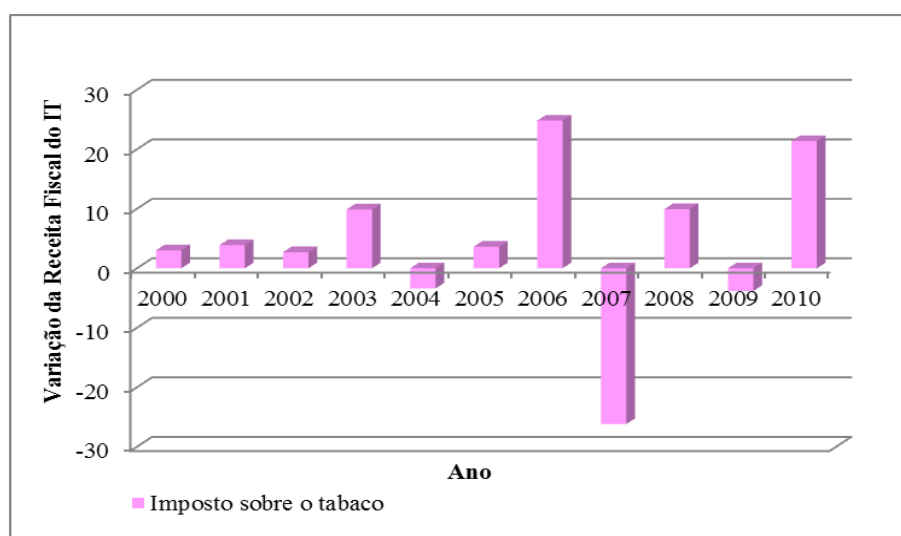


Ilustração 8. Variação das receitas fiscais do imposto sobre o tabaco

Adicionalmente, em Portugal nos últimos anos tem-se verificado o alargamento da tributação a outros tipos de tabaco, tal como o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e os restantes tabacos de fumar, bem como o tabaco para cachimbo de água e as folhas de tabaco destinadas a venda ao público.

A extensão da base tributária, além de dar cumprimento às recomendações da OMS, resulta na arrecadação de mais receitas para o estado, por via do aumento de impostos e simultaneamente impõe uma maior proteção aos consumidores, ao incidir sobre os diversos sucedâneos de tabaco.

10.3. ISP

O último dos impostos especiais sobre o consumo, harmonizados, em estudo é o Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos, que incide sobre carburantes e combustíveis, essencialmente, mas também sobre óleos minerais, sendo contudo a maior contribuição para efeitos de receitas fiscais dada pelos gasóleos e gasolinas.

No caso dos impostos especiais anteriormente analisados, IABA e IT, verifica-se que não existe a consignação de receitas, dado que estas não estão previstas na lei, porém no que respeita ao ISP, foi criada legislação específica, através do Decreto-lei n.º 63/2004 de 22 de março que suporta a transferência de parte das receitas deste imposto, para o Fundo Florestal Permanente, destinados à recuperação florestal.

Mas para além da contribuição para o Fundo Florestal Permanente «FFP», a tributação de ISP, integra ainda a Contribuição para o Serviço Rodoviário «CSR», que por seu lado, é uma contribuição de valor fixo, sujeita a atualizações e aplicável a cada 1000 litros de gasóleo ou gasolina, liquidados, cobrados e pagos.

Os IEC, na sua generalidade, são impostos que apresentam a particularidade de integrarem na sua massa tributária a componente constituída pelo IEC, em si e pelo IVA, que sobre ele incide.

No caso do ISP, para além das imposições comuns aos outros IEC, verifica-se ainda a singularidade da existência de mais duas taxas incluídas na tributação deste imposto, a contribuição para o FFP e a CSR. Constata-se assim que um único imposto, o ISP, integra quatro componentes de tributação, ISP, FFP, CSR e IVA.

Também a tributação de ISP, está vocacionada para uma função de compensação das externalidades provocadas pelo consumo destes produtos e tributa, os mesmos, como forma de condicionar a sua utilização e reduzir o seu impacto no meio ambiente.

Atentando à lei é possível verificar que existe uma preocupação quanto ao impacto da utilização destes produtos para o meio ambiente, designadamente para as florestas, partindo do princípio que o FFP se destina a proteger o património florestal.

Atendendo ao texto da lei, a tributação ocorre para compensar o impacto dos poluentes no meio ambiente e nas florestas, contudo não se constata, em qualquer um destes diplomas que esteja previsto ou seja considerado o impacto direto e indireto dos diversos poluentes, gerados pela queima destes combustíveis na saúde pública.

Relativamente ao impacto dos poluentes dos combustíveis, na saúde pública, a OMS tem divulgado, através dos seus estudos, o impacto negativo destas substâncias, como causadoras de diversas doenças.

Em termos de estudos a OMS distingue a poluição exterior ou ambiental e a poluição interior ou doméstica. De acordo com os dados veiculados por esta organização são estimadas, anualmente, cerca de 3,7 milhões de mortes com tendo como causa, o ambiente externo, designadamente a poluição atmosférica, com particular incidência nos países de baixo-médio rendimento, com a maior representatividade no Pacífico Ocidental e no Sul da Ásia Oriental.

É de salientar que a poluição atmosférica não advém unicamente da utilização de combustíveis em viaturas, também utilização de outros combustíveis e biomassa, contribuem para a poluição.

No entanto refere a OMS, a este propósito que são as partículas finas provenientes da queima de combustíveis, em uso doméstico, em viaturas, nas indústrias e em diversos tipos de máquinas que libertam partículas finas, as quais são responsáveis pelo desenvolvimento de doenças como o cancro do pulmão, doença pulmonar obstrutiva crónica e doenças cardiovasculares.

Relativamente a dados sobre mortalidade/morbilidade, cuja causa é a poluição atmosférica e embora existam as referências acima mencionadas, não se encontram disponibilizados pelo INE ou pela OMS, dados estatísticos, considerando que a apreciação deste binómio causa/consequência é relativamente recente.

No que respeita ao consumo de ISP, verifica-se que no período em análise, as taxas e as receitas de ISP, têm vindo progressivamente a aumentar, verificando-se que nos últimos 2/3 anos houve a diminuição do consumo deste produto. «Tabela 9, Ilustração 9», a «Tabela 12, Ilustração 12».

Tabela 9. Venda de combustíveis para consumo

Anos	Gás butano	Gás propano	Gás auto (GPL)	Gasolina aditivada	Gasolina sem chumbo 95	Gasolina sem chumbo 98	Gasóleo rodoviário	Gasóleo colorido	Gasóleo para aquecimento	Biodiesel	Outros produtos de petróleo	Fuel	Coque de petróleo
2000	442 480	570 791	20 385	495 084	1 049 878	537 736	4 391 811	374 472	-	-	10 615	3 019 124	410 625
2001	431 414	555 949	20 212	369 989	1 115 519	510 149	4 707 137	427 246	-	-	7 090	3 071 280	523 073
2002	438 947	534 968	19 476	284 908	1 292 608	489 604	4 779 189	452 117	-	-	4 866	3 368 167	419 466
2003	403 504	516 478	19 709	183 555	1 335 690	485 487	4 800 266	329 444	156 838	-	3 765	2 099 455	604 675
2004	390 176	533 387	20 134	105 213	1 397 290	424 616	4 930 826	326 004	200 875	-	3 294	1 912 982	714 922
2005	362 011	500 760	21 634	25 117	1 417 860	365 153	4 915 265	313 839	223 765	-	2 585	2 526 350	825 149
2006	348 187	501 290	20 160	4 597	1 398 446	277 004	4 764 738	304 626	213 519	1 050	2 268	1 615 467	795 813
2007	399 505	454 180	21 826	1 168	1 362 922	225 386	4 864 373	306 250	208 894	2 911	1 587	1 470 751	644 179
2008	377 938	458 230	25 349	//	1 318 223	168 600	4 791 541	301 208	191 161	5 085	1 647	1 277 720	699 616
2009	283535	424678	27127	//	1310619	152474	4838987	267629	205466	4474	1734	1055383	605366
2010	280 183	427 778	25 835	//	1 249 225	137 734	4 868 903	268 085	227 867	4 716	1 585	860 815	577 328

Dados: DGE/MEE

Fonte: PORDATA

Unidade: Tonelada (t)

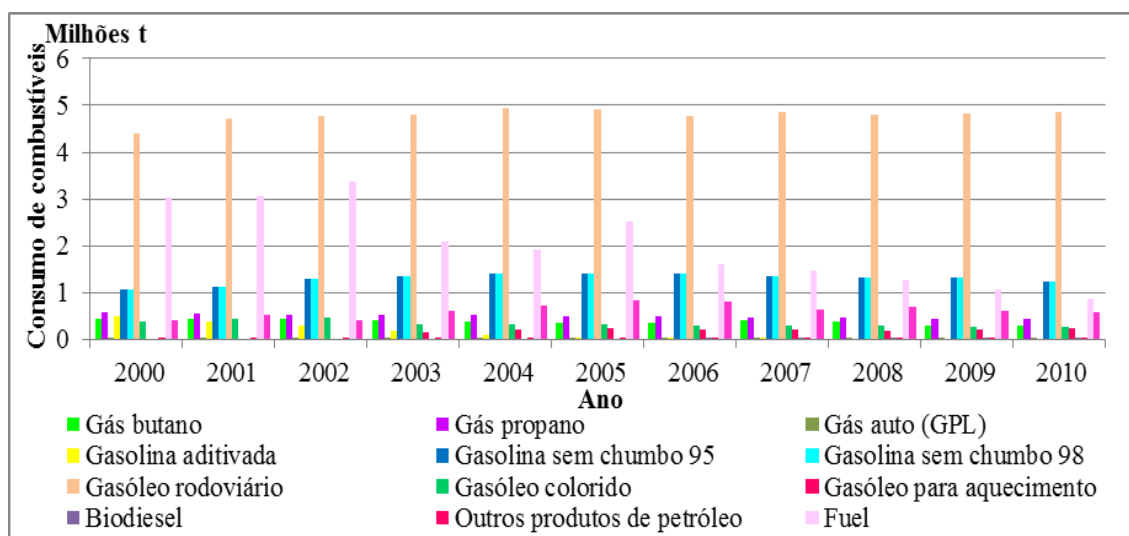


Ilustração 9. Venda de combustíveis para consumo

Tabela 10. Variação percentual da venda de combustíveis para consumo

Ano	Gás butano	Gás propano	Gás auto (GPL)	Gasolina aditivada	Gasolina sem chumbo 95	Gasolina sem chumbo 98	Gasóleo rodoviário	Gasóleo colorido	Gasóleo para aquecimento	Biodiesel	Outros produtos de petróleo	Fuel	Coque de petróleo
2000	-2,5	-2,6	-0,9	-25,3	6,3	-5,1	7,2	14,1	0	0	-33,2	1,7	27,4
2001	1,7	-3,8	-3,6	-23	15,9	-4	1,5	5,8	0	0	-31,4	9,7	-19,8
2002	-8,1	-3,5	1,2	-35,6	3,3	-0,8	0,4	-27,1	0	0	-22,6	-37,7	44,2
2003	-3,3	3,3	2,2	-42,7	4,6	-12,5	2,7	-1	28,1	0	-12,5	-8,9	18,2
2004	-7,2	-6,1	7,5	-76,1	1,5	-14	-0,3	-3,7	11,4	0	-21,5	32,1	15,4
2005	-3,8	0,1	-6,8	-81,7	-1,4	-24,1	-3,1	-2,9	-4,6	0	-12,3	-36,1	-3,6
2006	14,7	-9,4	8,3	-74,6	-2,5	-18,6	2,1	0,5	-2,2	177,2	-30	-9	-19,1
2007	-5,4	0,9	16,1	//	-3,3	-25,2	-1,5	-1,6	-8,5	74,7	3,8	-13,1	8,6
2008	-25	-7,3	7	//	-0,6	-9,6	1	-11,1	7,5	-12	5,3	-17,4	-13,5
2009	-1,2	0,7	-4,8	//	-4,7	-9,7	0,6	0,2	10,9	5,4	-8,6	-18,4	-4,6
2010	-7,2	-3,5	2,1	//	-8,5	-25	-5,6	-7,6	-28,2	-2,4	-11,1	-18,3	-15

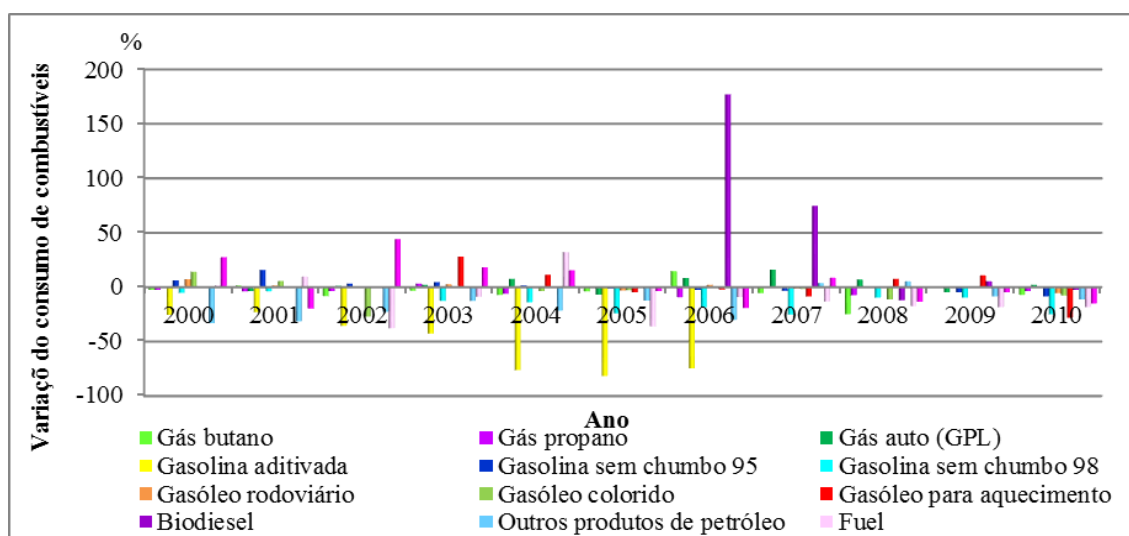


Ilustração 10. Variação percentual da venda de combustíveis para consumo

Tabela 11. Receita fiscal do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos

Ano	Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos
2000	1 968,68
2001	2 406,17
2002	2 891,90
2003	3 071,85
2004	3 121,05
2005	3 126,14
2006	3 172,74
2007	3 325,17
2008	3 188,86
2009	3 176,84
2010	3 140,26

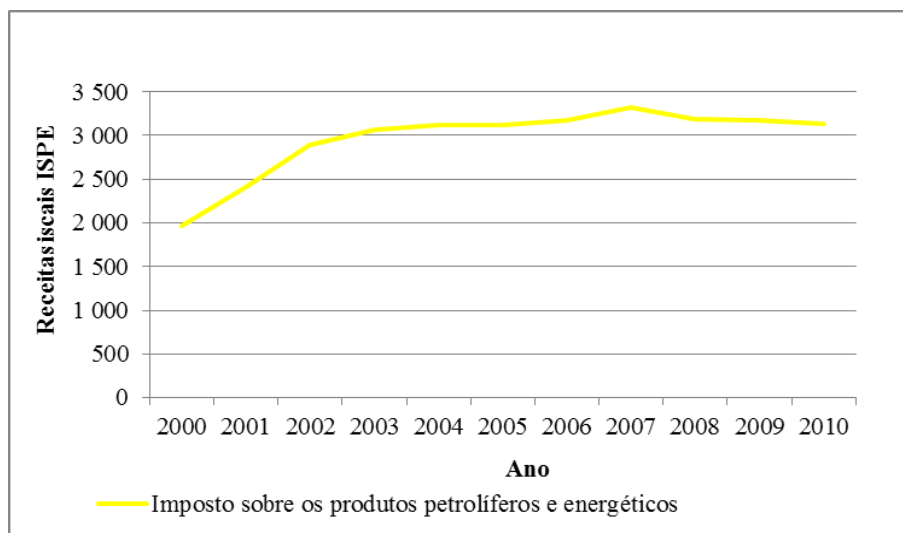


Ilustração 11. Receita fiscal do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos

Tabela 12. Variação percentual do imposto sobre os produtos petrolíferos energéticos

Tipo de imposto	Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos
2000	-22,06
2001	22,22
2002	20,19
2003	6,22
2004	1,60
2005	0,16
2006	1,49
2007	4,80
2008	-4,10
2009	-0,38
2010	-1,15

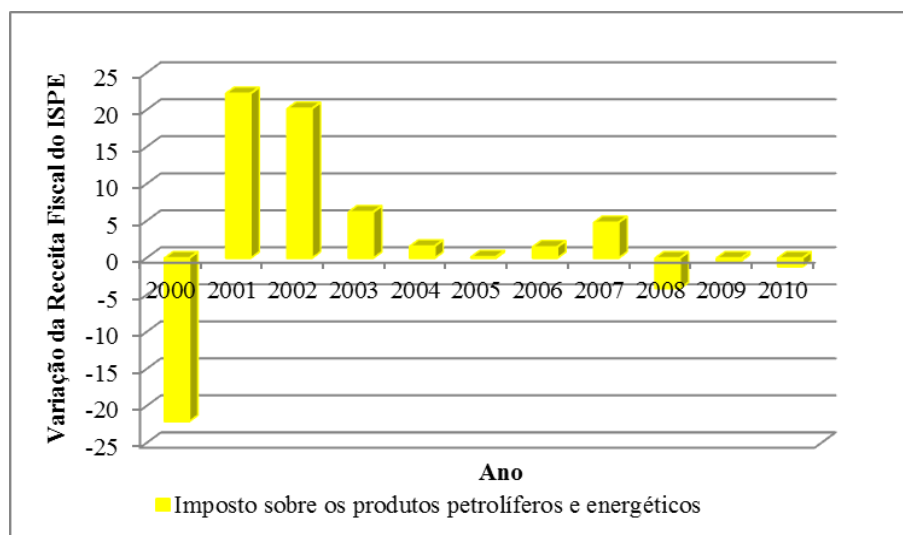


Ilustração 12. Variação dos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos

Tabela 13. Receitas fiscais totais de IEC

Ano	Imposto sobre o tabaco	Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas	Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos	Receita fiscal anual de IEC
2000	1 077,20	216,16	1 968,68	3 262,04
2001	1 119,17	253,22	2 406,17	3 778,57
2002	1 149,52	219,79	2 891,90	4 261,21
2003	1 263,23	216,39	3 071,85	4 551,47
2004	1 220,30	229,49	3 121,05	4 570,83
2005	1 264,80	213,57	3 126,14	4 604,51
2006	1 578,81	216,25	3 172,74	4 967,80
2007	1 165,39	229,26	3 325,17	4 719,83
2008	1 281,30	203,18	3 188,86	4 673,33
2009	1 232,45	192,51	3 176,84	4 601,80
2010	1 496,06	197,14	3 140,26	4 833,45

Dados: INE
Unidade: 10⁶ €

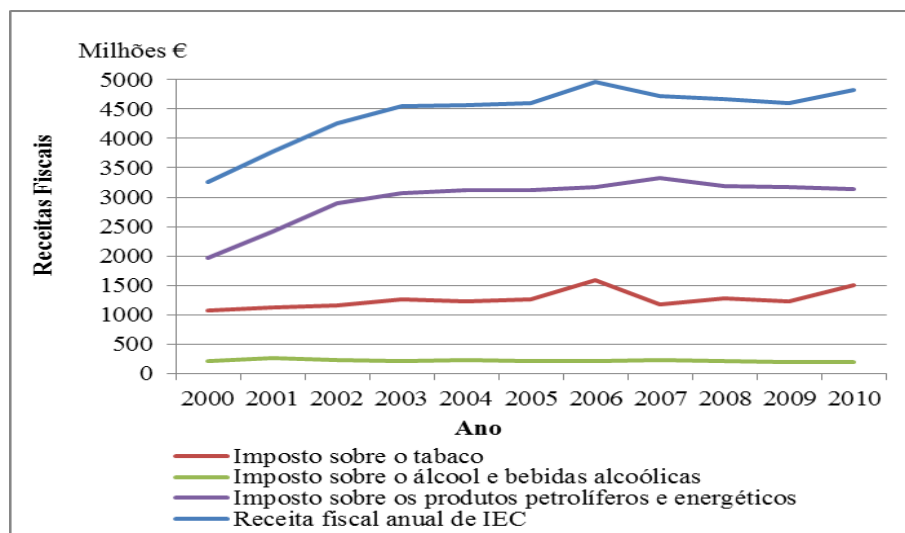


Ilustração 13. Receitas fiscais totais de IEC

Tabela 14. Variação percentual das receitas fiscais de IEC

Tipo de imposto	Imposto sobre o tabaco	Imposto sobre a cerveja	Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos	Receita Fiscal
2000	3,02	5,80	-22,06	-13,23
2001	3,90	17,14	22,22	43,26
2002	2,71	-13,20	20,19	9,69
2003	9,89	-1,55	6,22	14,57
2004	-3,40	6,05	1,60	4,26
2005	3,65	-6,93	0,16	-3,13
2006	24,83	1,25	1,49	27,57
2007	-26,19	6,02	4,80	-15,37
2008	9,95	-11,38	-4,10	-5,53
2009	-3,81	-5,25	-0,38	-9,44
2010	21,39	2,40	-1,15	22,64

Dados: INE

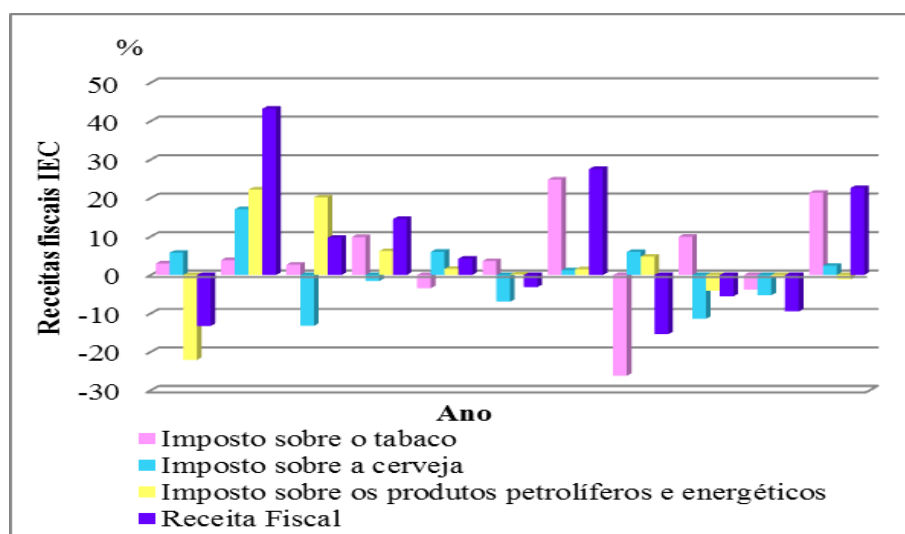


Ilustração 14. Variação percentual das receitas fiscais

11. Regressão Linear²

A regressão linear tem como objetivo a transposição dos dados recolhidos, sob a forma estatística e efetuar a interpretação dos mesmos de forma a perceber se existe adequação entre estes e a teoria que preconiza a taxação, sob a forma de impostos especiais sobre o consumo, como uma medida eficaz para a redução dos consumos de bebidas e dos tabacos e da eventual redução dos problemas de saúde, que lhes estão associados, bem como do consumo de combustíveis e dos efeitos destes no ambiente e na saúde.

Para o efeito foram definidas como variáveis independentes (X) os consumos de bens sujeitos a IEC; bebidas alcoólicas, tabaco e combustíveis.

Como variáveis dependentes (Y) do consumo de álcool, o número de mortes por cirrose e por acidente de viação, do consumo do tabaco o número de mortes por doenças pulmonares e por tumores malignos e do consumo de combustíveis, a emissões de gases poluentes, o número de mortes por acidente de viação e as receitas fiscais.

Para se estimar o valor esperado, entre ambas utiliza-se uma equação, que determina a relação, entre as variáveis (X e Y):

$$Y_i = \alpha + \beta X_i + \epsilon_i$$

Em que:

Y_i - Variável explicada (dependente); é o valor que se quer atingir;

α - É uma constante, que representa a interceção da reta com o eixo vertical;

β - É outra constante, que representa o declive (coeficiente angular) da reta;

X_i - Variável explicativa (independente), representa o facto explicativo na equação;

ϵ_i - Variável que inclui todos os fatores residuais mais os possíveis erros de medição. O seu comportamento é aleatório, devido à natureza dos fatores que encerra. Para que essa fórmula possa ser aplicada, os erros devem satisfazer determinadas hipóteses, que são: serem variáveis normais, com a mesma variância σ^2 (desconhecida), independentes e independentes da variável explicativa X.

² Os dados estatísticos utilizados na Regressão Linear foram obtidos a partir da informação constante nos sites da OMS, INE, PORDATA e DGAIEC – AT;

Os valores das receitas fiscais foram utilizados os dados estatísticos do INE.

12.1. Bebidas

Analisando a regressão realizada à interação entre o consumo de bebidas alcoólicas, o número de mortes por cirrose, os acidentes de viação e a variação das receitas fiscais constatou-se que apesar de existir correlação entre as variáveis estudadas, esta se manifesta de forma menos acentuada, comparativamente aos dois outros produtos estudados.

A partir destes dados pode inferir-se que as variáveis apesar de estarem relacionadas, entre si, estão menos dependentes das oscilações das outras variáveis. Verifica-se que apesar do imposto ter aumentado gradualmente ao longo destes anos, de uma forma geral os outros indicadores também têm diminuído, embora não na mesma proporção.

Uma causa poderá ser uma maior elasticidade na procura, não sendo de descurar, no entanto, o facto dos vinhos tranquilos e espumantes serem taxados a zero e o facto de a cerveja ter uma taxa pouco significativa e sem expressão no seu preço final.

Se o objetivo de diminuir os consumos e os efeitos que lhe estão associados se cumprem através do aumento de impostos pode dizer-se que sim, verifica-se gradualmente uma diminuição de mortes por cirrose e de acidentes de viação, em que o álcool é identificado como a principal causa.

Não obstante, apesar das taxas de imposto terem aumentado gradualmente, verifica-se que a redução do consumo tem como consequência uma redução também gradual das receitas fiscais do álcool e bebidas alcoólicas.

Tabela 15. Quantidades e valores da regressão linear para o consumo de álcool³

Ano	Consumo de álcool, <i>per capita</i> , por adultos (+15 anos), (em litros de álcool puro)	N.º de mortes por cirrose (a)	N.º de mortes por acidente de viação (b)	Receita fiscal do Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (c)
2000	12,13	1 710	959	216,16
2001	12,10	1 650	750	253,22
2002	11,93	1 590	542	219,79
2003	12,74	1 530	333	216,39
2004	12,18	1 550	358	229,49
2005	12,06	1 440	383	213,57
2006	11,65	1 280	323	216,25
2007	11,32	1 400	305	229,26
2008	11,19	1 270	285	203,18
2009	10,90	1 280	253	192,51
2010	10,84	1 270	221	197,14
Total	129,04	15 970	4711	2 386,96

Dados (a) e (b) e (c): INE
 Unidades (c): 10⁶ €

³ (a) = Cirrose causada pelo consumo de álcool;
 (b) = Dados da Autoridade Nacional para a Segurança Rodoviária - ANSR (2001, 2004 a 2009);
 (Vítimas mortais de acidentes de viação, autopsiadas pelo Instituto Nacional de Medicina Legal - INML, que tinham taxa de álcool no sangue igual ou superior a 0,5 g/l.);
 (b) = Os dados de 2000, 2002, 2003 e 2010, foram obtidos por extrapolação.

Tabela 16. Correlação entre o consumo de álcool e o número de mortes por cirrose

Ano	Consumo de álcool, <i>per capita</i> , por adultos (+15 anos), (em litros de álcool puro)	N.º de mortes por cirrose
	X	Y
2000	12,13	1 710
2001	12,10	1 650
2002	11,93	1 590
2003	12,74	1 530
2004	12,18	1 550
2005	12,06	1 440
2006	11,65	1 280
2007	11,32	1 400
2008	11,19	1 270
2009	10,90	1 280
2010	10,84	1 270

Estatística de regressão

R múltiplo	0,997841
Quadrado de R	0,995686
Quadrado de R ajustado	0,884575
Erro-padrão	99,20267
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	20441629,48	20441629,48	2077,154544	5,9338E-11
Residual	9	88570,52345	9841,169273		
Total	10	20530200			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
Intercepta	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
12,13	122,1406458	2,679944541	45,57581096	5,8963E-12	116,0781901	128,2031015	116,0781901	128,2031015

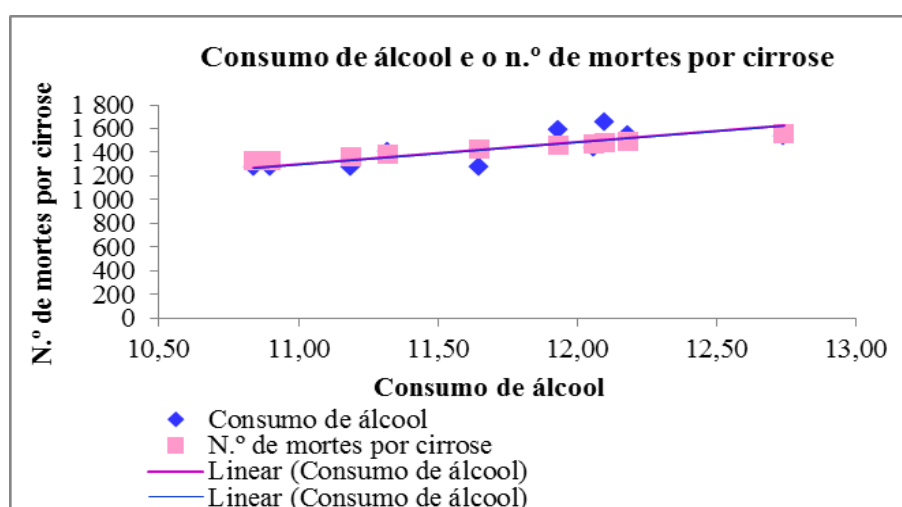


Ilustração 15. Correlação entre o consumo de álcool e o número de mortes por cirrose

Tabela 17. Correlação entre o consumo de álcool e o número de mortes por acidentes de viação

Ano	Consumo de álcool, <i>per capita</i> , por adultos (+15 anos), (em litros de álcool puro)	N.º de mortes por acidente de viação
	X	Y
2000	12,13	959
2001	12,10	750
2002	11,93	542
2003	12,74	333
2004	12,18	358
2005	12,06	383
2006	11,65	323
2007	11,32	305
2008	11,19	285
2009	10,90	253
2010	10,84	221

Estadística de regressão

R múltiplo	0,93685864
Quadrado de R	0,87770412
Quadrado de R ajustado	0,76659301
Erro-padrão	148,957907
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	1433197,127	1433197,127	64,59201101	4,22442E-05
Residual	9	199696,1226	22188,45806		
Total	10	1632893,25			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
interceptar	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
12,13	32,341147	4,024074545	8,036915516	2,13351E-05	23,23805809	41,44423621	23,23805809	41,44423621

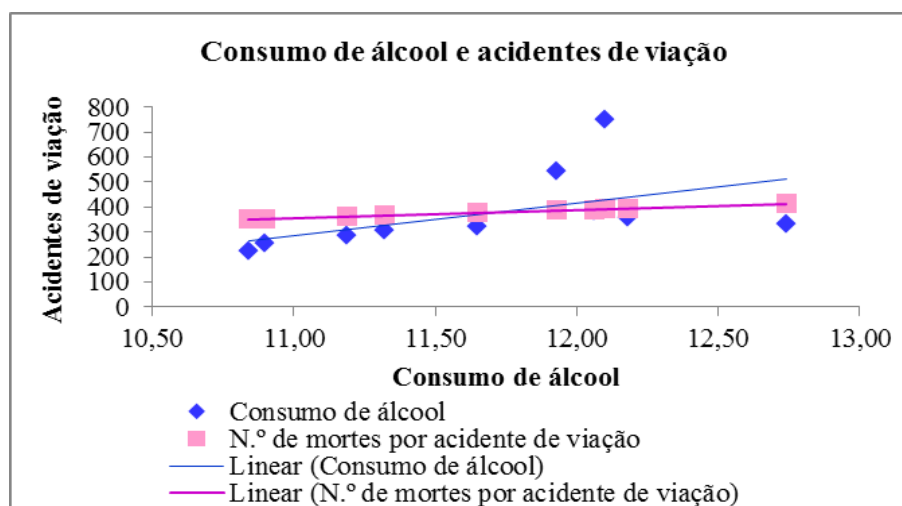


Ilustração 16. Correlação entre o consumo de álcool e o número de mortes por acidentes de viação

Tabela 18. Correlação entre o consumo de álcool e a receita fiscal do Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas

Ano	Consumo de álcool, <i>per capita</i> , por adultos (+15 anos), (em litros de álcool puro)	Receita fiscal do Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (€)
	X	Y
2000	12,13	216,16
2001	12,10	253,22
2002	11,93	219,79
2003	12,74	216,39
2004	12,18	229,49
2005	12,06	213,57
2006	11,65	216,25
2007	11,32	229,26
2008	11,19	203,18
2009	10,90	192,51
2010	10,84	197,14

Estadística de regressão

R múltiplo	0,998054
Quadrado de R	0,996112
Quadrado de R ajustado	0,885001
Erro-padrão	14,30986
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	472218,527	472218,53	2306,0699	3,91123E-11
Residual	9	1842,94791	204,77199		
Total	10	474061,475			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
Intercetar	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
	12,13	18,5641029	0,386578531	48,0215569	3,68998E-12	17,68960151	19,4386043	17,68960151

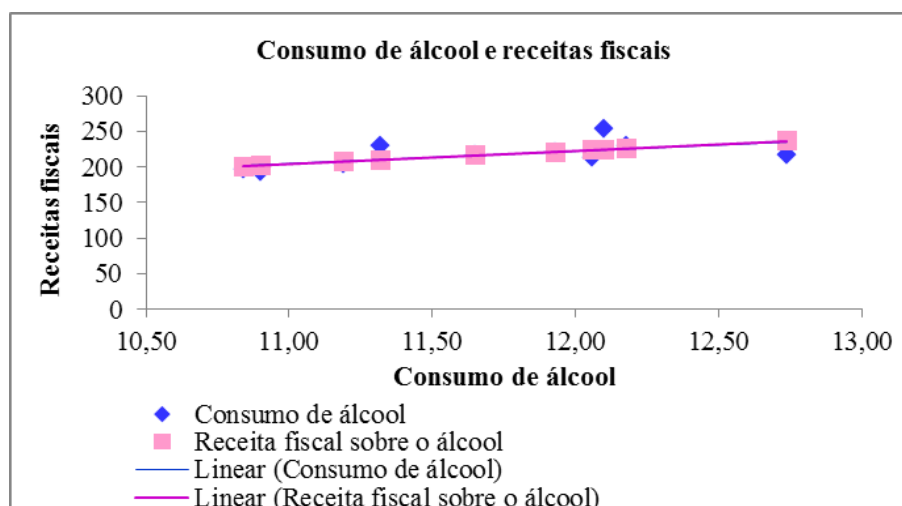


Ilustração 17. Correlação entre o consumo de álcool e a receita fiscal do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas

Assim e no que respeita ao consumo do álcool constata-se através dos gráficos de dispersão que existe correlação significativa entre as variáveis, o que confirma as conclusões obtidas, a partir da análise dos dados recolhidos.

Verifica-se, que a variável independente, o consumo de álcool e as variáveis dependentes, o número de mortes por cirrose, acidentes de viação e receitas fiscais apresentam uma correlação de 99,78%, 93,68% e 99,80%, respetivamente.

Estes dados demonstraram ainda que as alterações nas variáveis dependentes são explicadas, em 99,95% 87,77% e 99,96%, respetivamente, pelas modificações da variável independente.

12.2. Tabaco

No caso do consumo do tabaco e do efeito deste, na receita fiscal, no número de mortes por doenças pulmonares e no número de mortes por tumores malignos, é possível através do método da regressão linear simples, constatar que existe correlação entre as variáveis, objeto de estudo.

No caso do tabaco é possível verificar, a partir dos dados obtidos que apesar do aumento das taxas e do alargamento da base de tributação, a diminuição do consumo não se tem verificado de forma consistente.

No que respeita ao número de mortes por doenças pulmonares e por tumores malignos, cuja causa indicada é o tabaco, verifica-se um aumento generalizado, sendo de evidenciar que estas doenças, por regra se manifestam a médio/longo prazo.

Relativamente às receitas do tabaco apresentam um aumento gradual ao longo dos anos.

Tabela 19. Quantidades e valores da Regressão Linear para o consumo de tabaco⁴

Ano	Consumo de Tabaco (a)	N.º de mortes por doenças pulmonares (b)	N.º de mortes por tumores malignos (b)	Receita fiscal do Imposto sobre o tabaco (C)
2000	17 102 118,93	2 125	2 588	1 077,20
2001	17 691 010,00	2 174	2 674	1 119,17
2002	17 982 456,00	2 205	2 759	1 149,52
2003	19 218 779,00	2 248	2 845	1 263,23
2004	17 386 269,00	2 210	2 930	1 220,30
2005	17 632 704,00	2 250	3 016	1 264,80
2006	19 425 459,00	2 197	3 101	1 578,81
2007	13 374 711,00	2 381	3 187	1 165,39
2008	13 391 085,00	2 331	3 272	1 281,30
2009	12 536 945,00	2 554	3 358	1 232,45
2010	15 216 870,00	2 405	3 443	1 496,06

Dados (a): DGAIEC-AT

Dados (b): INE

Unidades (a): Kg

Unidades (c): 10⁶ €

⁴ (b) = Valores dos anos 2007 a 2010, obtidos a partir da DGS, respeitantes a doenças atribuíveis ao tabaco; Os valores relativos ao número de mortes por doenças pulmonares e por tumores malignos, de 2000 a 2006, foram obtidos por extrapolação, a partir dos dados do INE.

Tabela 20. Correlação entre o consumo de tabaco e o número de mortes por doenças pulmonares

Ano	Consumo de Tabaco	N.º de mortes por doenças pulmonares
	X	Y
2000	17 102 118,93	2 125
2001	17 691 010,00	2 174
2002	17 982 456,00	2 205
2003	19 218 779,00	2 248
2004	17 386 269,00	2 210
2005	17 632 704,00	2 250
2006	19 425 459,00	2 197
2007	13 374 711,00	2 381
2008	13 391 085,00	2 331
2009	12 536 945,00	2 554
2010	15 216 870,00	2 405

Estatística de regressão

R múltiplo	0,981867859
Quadrado de R	0,964064492
Quadrado de R ajustado	0,852953381
Erro-padrão	459,2521961
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	50924561,35	50924561,35	241,4486677	2,9305E-07
Residual	9	1898213,216	210912,5796		
Total	10	52822774,56			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
Intercetar	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
17102118,93	0,00013625	8,76848E-06	15,5386186	8,30084E-08	0,000116414	0,000156086	0,000116414	0,000156086

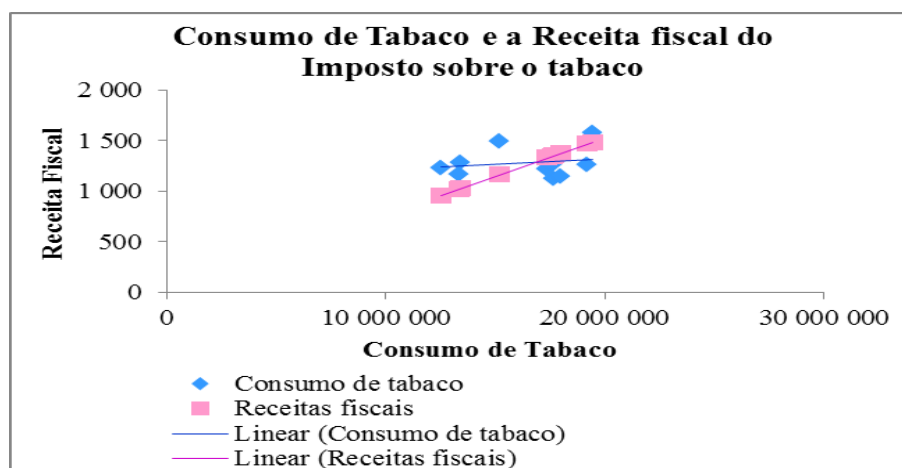


Ilustração 18. Correlação entre o consumo de tabaco e o número de mortes por doenças pulmonares

Tabela 21. Correlação entre o consumo de tabaco e o número de mortes por tumores malignos

Ano	Consumo de Tabaco	N.º de mortes por tumores malignos
	X	Y
2000	17 102 118,93	2 588
2001	17 691 010,00	2 674
2002	17 982 456,00	2 759
2003	19 218 779,00	2 845
2004	17 386 269,00	2 930
2005	17 632 704,00	3 016
2006	19 425 459,00	3 101
2007	13 374 711,00	3 187
2008	13 391 085,00	3 272
2009	12 536 945,00	3 358
2010	15 216 870,00	3 443

Estatística de regressão

R múltiplo	0,977751142
Quadrado de R	0,955997296
Quadrado de R ajustado	0,844886185
Erro-padrão	678,4020178
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	89989962,57	89989962,57	195,5328855	6,63169E-07
Residual	9	4142063,679	460229,2977		
Total	10	94132026,25			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
Interceptar	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
17102118,93	0,000181122	1,29527E-05	13,9833074	2,07208E-07	0,000151821	0,000210423	0,000151821	0,000210423

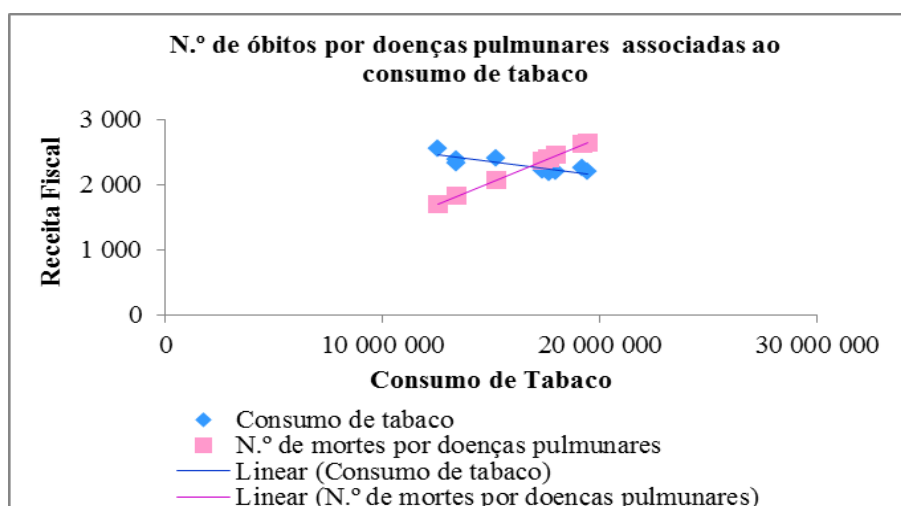


Ilustração 19. Correlação entre o consumo de tabaco e o número de mortes por tumores malignos

Tabela 22. Correlação entre o consumo de tabaco e a receita fiscal do tabaco

Ano	Consumo de Tabaco	Receita fiscal do Imposto sobre o tabaco
	X	Y
2000	17 102 118,93	1 077,20
2001	17 691 010,00	1 119,17
2002	17 982 456,00	1 149,52
2003	19 218 779,00	1 263,23
2004	17 386 269,00	1 220,30
2005	17 632 704,00	1 264,80
2006	19 425 459,00	1 578,81
2007	13 374 711,00	1 165,39
2008	13 391 085,00	1 281,30
2009	12 536 945,00	1 232,45
2010	15 216 870,00	1 496,06

Estatística de regressão

R múltiplo	0,986346485
Quadrado de R	0,972879388
Quadrado de R ajustado	0,861768277
Erro-padrão	223,0372784
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	16060421,82	16060421,82	322,8509241	9,43915E-08
Residual	9	447710,6478	49745,62753		
Total	10	16508132,46			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
Intercetar	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
17102118,93	7,65159E-05	4,25844E-06	17,96805287	2,33079E-08	6,68826E-05	8,61491E-05	6,68826E-05	8,61491E-05

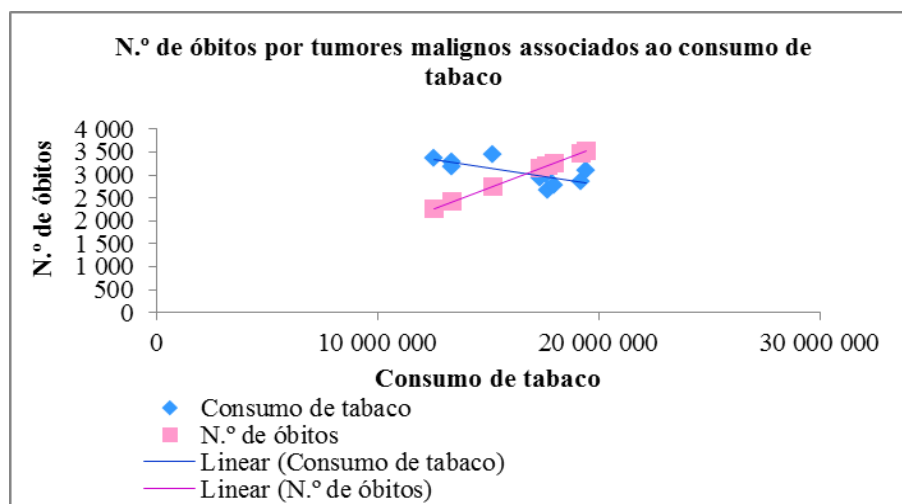


Ilustração 20. Correlação entre o consumo de tabaco e a receita fiscal do tabaco

No caso do consumo do tabaco e à semelhança do que se verificou para o álcool os gráficos de dispersão mostram a existência de correlação entre as variáveis.

Estatisticamente estes dados são confirmados, através da constatação da interação entre a variável independente, o consumo do tabaco e as variáveis independentes, o número de mortes por doenças pulmonares, tumores malignos e a receita fiscal, que a correlação é de acidentes de viação é de 98,18%, 97,75% 98,63%, respetivamete.

No que respeita à explicação das variáveis foi possível verificar-se que as alterações das variáveis dependentes são explicadas pelas alterações da variável independente, respetivamente, em 96,40%, 95,59% e 97,28%,.

12.3. Combustíveis

Da análise à regressão efetuada aos combustíveis é possível constatar que existe correlação elevada entre o consumo de combustíveis, o aumento das receitas fiscais e a emissão de gases poluentes.

Constata-se que ao longo dos anos o consumo de combustíveis diminuiu, o que teve como reflexo a diminuição da emissão de gases poluentes e também dos acidentes de viação.

Relativamente às taxas de combustíveis tem-se verificado um aumento progressivo das mesmas, que se refletiu no aumento da receita fiscal, mesmo com a diminuição do consumo de combustíveis.

Tabela 23. Quantidades e valores da Regressão Linear para o consumo de produtos petrolíferos e energéticos

Ano	Venda de combustíveis para consumo (a)	Emissões de gases poluentes (t) (b)	N.º de mortes por acidente de viação (c)	Receita fiscal do Imposto sobre os produtos petrolíferos energéticos (d)
2000	11 323 001	1 571 558	1 450	1 968,68
2001	11 739 058	1 463 142	1 896	2 406,17
2002	12 084 316	1 453 629	2 220	2 891,90
2003	10 938 866	1 322 151	1 997	3 071,85
2004	10 959 719	1 298 795	1 760	3 121,05
2005	11 499 488	1 264 035	1 402	3 126,14
2006	10 247 165	1 177 707	1 149	3 172,74
2007	9 963 932	1 135 262	1 184	3 325,17
2008	9 616 318	1 036 105	1 070	3 188,86
2009	9 177 472	941 454	1 064	3 176,84
2010	8 930 054	899 677	1 015	3 140,26
Totais	116 479 389	13 563 516	16 207	32 589,66

Dados (a) e (b): PORDATA; Fonte: DGEG/MEE

Dados (c): PORDATA; Fonte: ANSR/MAI

Unidades (a) e (b): t

Unidades (d): 10⁶ €

Tabela 24. Correlação entre o consumo de combustíveis e as emissões de gases poluentes

Ano	Venda de combustíveis para consumo (t)	Emissões de gases poluentes (t)
	X	Y
2000	11 323 001	1 571 558
2001	11 739 058	1 463 142
2002	12 084 316	1 453 629
2003	10 938 866	1 322 151
2004	10 959 719	1 298 795
2005	11 499 488	1 264 035
2006	10 247 165	1 177 707
2007	9 963 932	1 135 262
2008	9 616 318	1 036 105
2009	9 177 472	941 454
2010	8 930 054	899 677

Estatística de regressão

R múltiplo	0,997965
Quadrado de R	0,995933
Quadrado de R ajustado	0,884822
Erro-padrão	81589,03
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	1,46717E+13	1,46717E+13	2204,03187	4,6847E-11
Residual	9	59910923872	6656769319		
Total	10	1,47316E+13			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
Intercetar	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
11323001	0,115	0,002441671	46,94711785	4,52012E-12	0,109105973	0,12015286	0,10910597	0,12015286

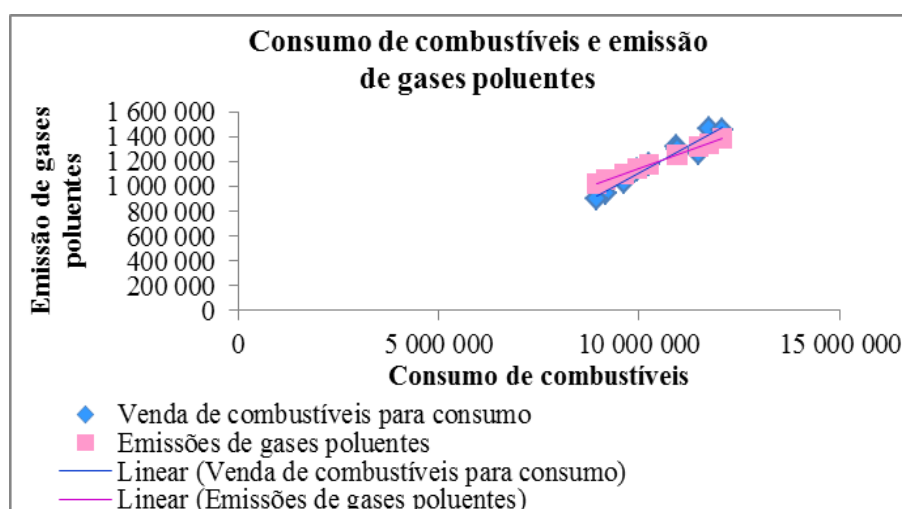


Ilustração 21. Correlação entre o consumo de combustíveis e a emissão de gases

Tabela 25. Correlação entre o consumo de combustíveis e o número de mortes por acidente de viação

Ano	Venda de combustíveis para consumo (t)	N.º de mortes por acidente de viação
	X	Y
2000	11 323 001	1 450
2001	11 739 058	1 896
2002	12 084 316	2 220
2003	10 938 866	1 997
2004	10 959 719	1 760
2005	11 499 488	1 402
2006	10 247 165	1 149
2007	9 963 932	1 184
2008	9 616 318	1 070
2009	9 177 472	1 064
2010	8 930 054	1 015

Estatística de regressão

R múltiplo	0,979591981
Quadrado de R	0,959600449
Quadrado de R ajustado	0,848489338
Erro-padrão	325,5045946
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	22650127,83	22650127,83	213,774752	4,69823E-07
Residual	9	953579,1697	105953,2411		
Total	10	23603707			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
Intercetar	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
11323001	1E-04	9,7412E-06	14,62103799	1,40857E-07	0,00012039	0,00016446	0,00012039	0,00016446

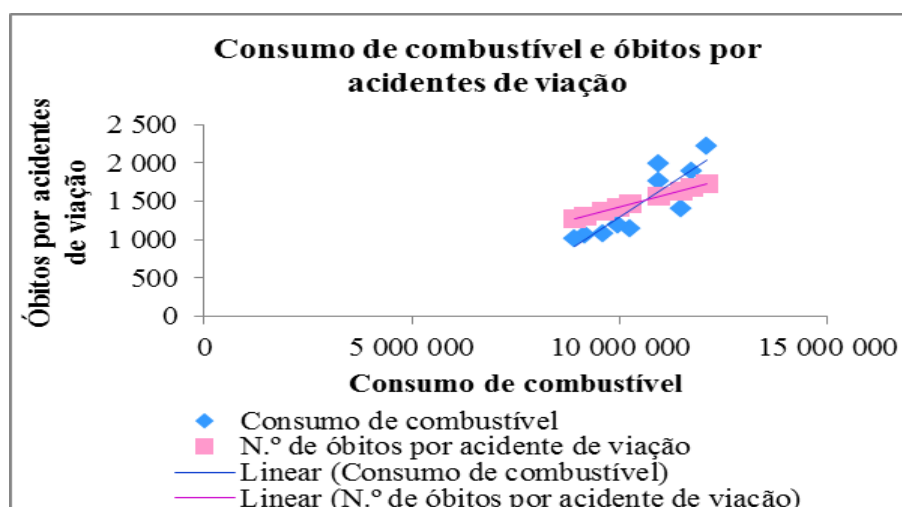


Ilustração 22. Correlação entre o consumo de combustíveis e o número de mortes por acidente de viação

Tabela 26. Correlação entre o consumo de combustíveis e a receita fiscal do ISPE

Ano	Venda de combustíveis para consumo (t)	Receita fiscal do ISPE € (10 ⁶)
	X	Y
2000	11 323 001	1 968,68
2001	11 739 058	2 406,17
2002	12 084 316	2 891,90
2003	10 938 866	3 071,85
2004	10 959 719	3 121,05
2005	11 499 488	3 126,14
2006	10 247 165	3 172,74
2007	9 963 932	3 325,17
2008	9 616 318	3 188,86
2009	9 177 472	3 176,84
2010	8 930 054	3 140,26

Estatística de regressão

R múltiplo	0,987321
Quadrado de R	0,974802
Quadrado de Reajustado	0,863691
Erro-padrão	513,961
Observações	10

ANOVA	gl	SQ	MQ	F	F de significância
Regressão	1	91970724,73	91970724,73	348,1683285	7,02322E-08
Residual	9	2377403,27	264155,9189		
Total	10	94348128			

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	valor P	95% inferior	95% superior	Inferior 95,0%	Superior 95,0%
Intercetar	0	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D	#N/D
11323001	3E-04	1,5381E-05	18,65926924	1,6729E-08	0,000252205	0,000322	0,000252	0,000322

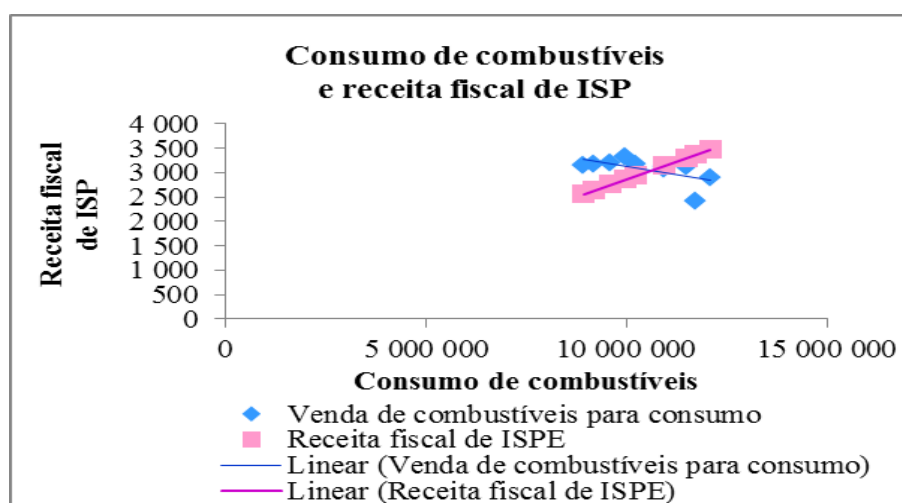


Ilustração 23. Correlação entre o consumo de combustíveis e a receita fiscal do ISPE

No que respeita aos gráficos de dispersão dos combustíveis também mostram a existência de uma correlação entre as variáveis em estudo.

Neste caso a correlação entre a variável independente, o consumo de combustíveis e as variáveis independentes, as emissões de gases poluentes, o número de mortes por acidentes de viação e a receita fiscal, apresenta correlação que é respetivamente de 99,79%, 97,95% e 98,73%.

Os valores apurados permitiram determinar que a variação da variável independente, explica em 99,59%, 95,96% e 97,48%, respetivamente as alterações das variáveis dependentes.

Conclusões

O estudo apresentado pretendeu avaliar em que medida a variação dos impostos especiais sobre o consumo afeta o consumo dos bens sujeitos a esses impostos e quais as implicações ao nível da saúde pública e do ambiente. De facto, importa perceber se a vertente extrafiscal dos impostos especiais do consumo que pretende assegurar certos efeitos ou consequências sobre a saúde pública, se verifica ou não.

Sob a perspetiva fiscal, estes impostos cumprem indubitavelmente o seu propósito com a arrecadação de receitas para o Estado; contudo subsistia a questão:

É cumprida a função extrafiscal destes impostos?

De que forma é que esta se efetiva?

A partir da informação analisada, foi possível verificar que existe uma cada vez maior preocupação das várias organizações nacionais e internacionais, designadamente a OMS, que acompanha e monitoriza a evolução dos consumos aqui descritos e das doenças que lhe estão associadas, propondo diversas medidas de correção das quais se destaca a avaliada no presente relatório e que recomenda a utilização das taxas de impostos especiais como forma de onerar fortemente estes consumos e por esta via desincentivar, os mesmos.

Os bens afetados por estas imposições são diversos e variam de acordo com a legislação interna de cada país, sendo cada vez mais adotada a tributação especial como forma de condicionar os consumos e os comportamentos associados a problemas de saúde, tais como a ingestão de açúcar, gorduras e os já atualmente especialmente tributados álcool e tabaco, com a agravante que estes dois últimos apresentarem características de adição.

Por outro lado há a tributação dos combustíveis e da eletricidade, ambos bens indispensáveis ao funcionamento da sociedade e que contrariamente aos anteriormente referidos não podem ser considerados como bens supérfluos.

Considerando que as doenças associadas ao consumo de bebidas e do tabaco se manifestam a médio ou longo prazo, seria de esperar que não se verificassem alterações significativas nos consumos a curto prazo. No entanto observa-se que o aumento de impostos reduz o consumo, o que permite desde já estimar que a sua implementação e o seu agravamento gradual se tem refletido no consumo e, portanto, na redução da incidência das doenças inerentes.

O consumo de combustíveis reage às variações de imposto da mesma forma que o tabaco e as bebidas, ou seja, verifica-se que o uso destes produtos diminui com o aumento dos impostos.

A constatação empírica obtida através da leitura direta dos dados recolhidos é confirmada, partir da análise de dados estatísticos através de regressão. Assim e no que respeita ao consumo do álcool constata-se através dos gráficos de dispersão que existe correlação significativa entre as variáveis.

Verifica-se, que a variável independente, o consumo de álcool e as variáveis dependentes, o número de mortes por cirrose, acidentes de viação e receitas fiscais apresentam uma correlação de 99,78%, 93,68% e 99,80%, respetivamente.

Estes dados demonstraram ainda que as alterações nas variáveis dependentes são explicadas, em 99,95% 87,77% e 99,96%, respetivamente, pelas modificações da variável independente.

No caso do consumo do tabaco e à semelhança do que se verificou para o álcool os gráficos de dispersão mostram a existência de correlação entre as variáveis.

Estatisticamente estes dados são confirmados, através da constatação da interação entre a variável independente, o consumo do tabaco e as variáveis independentes, o número de mortes por doenças pulmonares, tumores malignos e a receita fiscal, que a correlação é de acidentes de viação é de 98,18%, 97,75% 98,63%, respetivamente.

No que respeita à explicação das variáveis foi possível verificar-se que as alterações das variáveis dependentes são explicadas pelas alterações da variável independente, respetivamente, em 96,40%, 95,59% e 97,28%,.

Relativamente aos gráficos de dispersão dos combustíveis também mostram existência de uma correlação entre as variáveis em estudo.

Neste caso a correlação entre a variável independente, o consumo de combustíveis e as variáveis independentes, as emissões de gases poluentes, o número de mortes por acidentes de viação e a receita fiscal, apresenta correlação que é respetivamente de 99,79%, 97,95% e 98,73%.

Os valores apurados permitiram determinar que a variação da variável independente, explica em 99,59%, 95,96% e 97,48%, respetivamente as alterações das variáveis dependentes.

Atendendo ao facto de existir uma correlação direta entre o aumento das taxas de impostos especiais e a redução do consumo de bens sobre os quais incide, pode inferir-se que, um aumento significativo no imposto implicaria, para lá de um aumento de receita, a consequente diminuição do consumo.

A este propósito é no entanto de considerar o pressuposto preconizado pela teoria de Laffer, na qual o rendimento obtido por via do aumento da carga fiscal é crescente até um determinado limite, sendo que a partir desse ponto se torna decrescente, por via de uma quebra acentuada do consumo, mas também por desvios à tributação induzidos, pela elevada tributação.

Não sendo aqui diretamente apreciados, não são contudo desprezíveis os efeitos colaterais destes consumos para a sociedade, para além daqueles mais diretos, já anteriormente descritos acrescem os custos de saúde diretamente ligados ao estudo, tratamento e prevenção destes consumos e doenças, que não são aqui contabilizados.

Não obstante, a questão inicialmente formulada sobre se o imposto sobre o consumo de bens sujeitos a IEC, afetava o consumo e contribuía para melhorar a saúde e o ambiente, confirma-se. Com efeito o aumento da tributação sobre o consumo de um destes produtos tem implicações diretas na redução do consumo, mas também se manifesta na redução das doenças associadas ao consumo destes produtos, nos acidentes de viação e eventualmente outras consequências, não descritos por extravasarem o âmbito da presente análise.

Glossário

Grau Plato – é a densidade de extrato ou açúcares, diluídos no mosto, num litro de solução aquosa.

Mosto – é toda mistura açucarada destinada à fermentação alcoólica.

Bebidas espirituosas – são bebidas alcoólicas destinadas ao consumo humano. Por definição, possuem características organoléticas específicas e um título alcoolométrico mínimo de 15 % vol., sendo produzidas diretamente por destilação, maceração ou adição de aromas ou pela mistura de uma bebida espirituosa com outra bebida, de álcool etílico de origem agrícola ou de certos destilados.

Organoléticas – diz-se das propriedades dos corpos, que impressionam agradavelmente os órgãos dos sentidos.

Produtos intermédios - Bebidas de título alcoométrico adquirido superior a 1,2 % vol. e igual ou inferior a 22% vol.

Bibliografia

Livros

Afonso, A. B., & Fernandes, M. T. (2011). *Código dos impostos especiais sobre o consumo*. Coimbra: Coimbra Editora.

Andersen, M. S. & Ekins, P. (2010). *Carbon energy taxation: lessons from Europe*. New York: Oxford University Press.

Balsa, C. (2011). *O consumo de bebidas alcoólicas em Portugal: prevalências e padrões de consumo, em Portugal, 2001-2007*. Lisboa: Centro de Estudos em Sociologia Faculdade de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Nova de Lisboa, Instituto da Droga e da Toxicodependência, I. P.

Basto, J. G. X. de, (1991). *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais 17-27.

Cnossen, S. (2005). *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. New York: Oxford University Press.

Martinez, S. (1993). *Direito Fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina 603-614, 625-630.

Pereira, J. M. E. (1994). *Fiscalidade*. Lisboa: Plátano Editora, 206-217.

Valério, N., Nunes, A. B., Bastien, C., & Mata, M. E. (n.d.). *Os impostos no parlamento português: sistemas fiscais e doutrinas fiscais nos séculos XIX e XX*. Lisboa: Assembleia da República.

Vasques, S. & Alte T. S. (2009). *Fiscalidade e finanças do ambiente*. Lisboa: Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional.

Vasques, S. (1999). *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Livraria Almedina.

Vasques, S. (2001a). *Os impostos especiais de consumo*. Coimbra: Livraria Almedina.

Revistas

Afonso, A. B. (2007). Noções gerais sobre impostos especiais de consumo. *Faculdade de Direito da Universidade do Porto*.

Afonso, A. B., & Fernandes, M. T. (1992). Regime fiscal produtos petrolíferos. *Fisco, Lex*, (41), 20-34.

Aguilar, C. G. de (1997). Fiscalidade do tabaco e evasão fiscal algumas lições da experiência internacional. *Fisco, Lex*, (80/81), 81-93.

Barrada, C., & Martins, A. (2008). Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. *Economia Global e Gestão*, 13 (3), 39-69.

Comissão Interministerial do Plano de Acção contra o Alcoolismo (2001). Alcoolismo e fiscalidade. *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, (402), 221-259.

Gimeno, J. A. (1997). A incidência da tributação do tabaco e de outros impostos especiais. *Fisco, Lex*, (80/81), 33-39.

Lopes, C. M. M. (2003). Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões. *Fiscalidade, Lex*, (13/14), 51-81.

Lopes, C. M. M. (2007). Os custos de um sistema fiscal: identificação e caracterização. *Fiscalidade, Lex*, (29), 15-40.

Nabais, J. C. (2005). Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. *Fiscalidade, Lex*, (21), 5-31.

Nunes, E. (2006). Consumo de tabaco: efeitos na saúde. *Revista Portuguesa de Clínica Geral*, (22), 225-44.

Oliveira, M. O. B. de (2004). Os impostos ambientais: alguns aspetos da sua temática. *Fiscalidade*, Coimbra Editora, (19/20), 75-127.

Rodrigues, C., & Geraldês, E. E. (2009). Estimação Macroeconómica Hiato ISP. *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais. (423), 77-106.

Sanches, J. L. S. (1989). A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional. *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, (354), 41-73.

Sanches, J. L. S. (1996). Alargamento da base tributária e gestão fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, (381), 151-162.

Silva, A., & Monteiro, J. (2009). Aspectos jurídicos e científicos dos impostos especiais sobre o consumo. *Centro de Investigação Jurídico-Económica*, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Vasques, S. (1997). Impostos de vício, vícios do imposto: história clínica da tributação do tabaco. *Fisco, Lex*, (80/81), 13-32.

Vasques, S. (2001b). Responsabilidade do Expedidor por Impostos Especiais de Consumo. *Fiscalidade*, Coimbra Editora, (7/8), 73-85.

Vasques, S. (2002). A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas. *Fiscalidade*, Coimbra Editora, (10), 59-94.

Vasques, S. (2003). O adicional para o fundo florestal permanente: consignação de receitas e proteção ambiental. *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, (411-412), 61-68.

Vasques, S. (2005). *Origem e finalidades dos impostos especiais sobre o consumo*. Belo Horizonte: Fórum de Direito Tributário, (17), 48-98.

Vasques, S. (2006). A fiscalidade da floresta portuguesa. *Fiscalidade*, Coimbra Editora, (25), 29-64.

Vasques, S. (2012). O iva como imposto geral sobre o consumo. *Fórum de Direito Tributário* (59), 107-132.

Vasques, S., Martins, G.W.O. (2007). A evolução da tributação ambiental em Portugal, *Fórum de Direito Tributário*, (28), 251-266.

Vicente, C. (2006). Extrafiscalidade dos impostos especiais sobre o consumo. *Universidade do Porto*.

Artigos publicados na WEB

Abedian, I., Merwe, R., Wilkins N., Jha P. (1998). *The economics of tobacco control towards an optimal policy mix*. Applied Fiscal Research Centre, University of Cape Town. <http://idl-bnc.idrc.ca/dspace/bitstream/10625/26321/1/118634.pdf>; Consultado em 09/04/2015.

Andersen, M. S., Speck, S., & Gee, D. (2013). *Environmental fiscal reform-illustrative potential in Portugal*. European Environment Agency. www.eea.europa.eu; Consultado em 21/05/2013.

Chaloupka Frank J., Warner, Kenneth E. (1999). *The Economics of Smoking The Handbook of Health Economics*. Joseph Newhouse and Anthony Culyer, editors. <http://tigger.uic.edu/~fjc/Presentations/Papers/handfinal.pdf>; Consultado em 09/04/2015.

Fraga, S., Santos, A. C., Mello, M., Lunet, N., Padrão, P., & Barros, H. (2005). Tabagismo em Portugal. *Arquivos de Medicina*, 19 (5-6), 207-229. <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/am/v19n5-6/v19n5-6a05.pdf>; Consultado em 07/12/2014.

Gruber, J., Koszegi, B. (2008). *A modern economic view of tobacco taxation strategic priorities in tobacco control for governments and international agencies*. http://global.tobaccofreekids.org/files/pdfs/en/modern_economic_view_taxation_en.pdf; Consultado em 17/08/2014.

Guerra, M. P., Queirós, C., Torres, S., Vieira, F., Branco, C., & Garrett, S. A. (2008). O consumo de tabaco numa instituição universitária: prevalência e características do fumador. *Instituto Superior de Psicologia Aplicada*, 26 (2), 209-226. <http://www.scielo.oces.mctes.pt/scielo.php?pid=S087082312008000200004&script=sciarttext>; Consultado em 07/12/2014.

Jha P., Paccaud F., Nguyen, S. (1993) *Strategic priorities in tobacco control for governments and international agencies* <http://siteresources.worldbank.org/INTETC/Resources/375990-1089904539172/449TO464.PDF>; Consultado em 09/04/2015.

Kolassa, D. (2014). Fiscalidade indireta: impostos especiais de consumo sobre o álcool, o tabaco e a energia. *Fichas técnicas sobre a União Europeia*. www.europarl.europa.eu/aboutparliament/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.3.html; Consultado em 12/01/2013.

Laffer, A. B. (2004). The Laffer curve: past, present, and future. *Heritage Foundation*. www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm; Consultado em 19/04/2013.

Martins, G.W.O. & Martins, M.O. (n.d). *A reforma da lei de enquadramento orçamental e as novas regras financeiras*. <http://gwom.home.sapo.pt/reformaleo.pdf>; Consultado em 23/09/2014.

Nunes, E., & Narigão, M. (2013). Portugal - prevenção e controlo do tabagismo em números – 2013. *Direção-Geral da Saúde*. <http://www.dgs.pt>; Consultado em 09/12/2014.

Rosa, N. (2014). Contributo para o debate sobre a revisão da lei de enquadramento orçamental. *Seminário integrado no ciclo «Sextas da Reforma»*. www.cfp.pt/wp-content/uploads/2014/01/Norberto-Rosa.pdf ; Consultado em 23/09/2014.

Silva, V. (2012). *Aspectos relevantes ao nível da fiscalidade, saúde e do contrabando. O sector no contexto da União Europeia*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Wanniski, J. (1978). Taxes, revenues, and the «Laffer curve». *National Affairs* (50). www.nationalaffairs.com/public_interest/detail/taxes-revenues-and-the-laffer-curve; Consultado em 19/04/2013.

Direcção Geral da Saúde (2012). *Abordagem da intoxicação alcoólica aguda em adolescentes e jovens*. Norma 35. www.dgs.pt; Consultado em 30/06/2013.

Direcção Geral da Saúde (2012). *Deteção precoce e intervenção breve no consumo excessivo do álcool no adulto*. Norma 30. www.dgs.pt; Consultado em 30/06/2013.

Direcção Geral da Saúde (2012). *Diagnóstico de policonsumos e intervenção breve em adolescentes e jovens*. Norma 36. www.dgs.pt; Consultado em 12/10/2014.

Instituto Nacional de Estatística (2002). *Estatísticas das receitas fiscais 1999*.

Instituto Nacional de Estatística (2013). *Estatísticas das receitas fiscais 1995-2012*.

Jornal Oficial das Comunidades Europeias. *Decisão do conselho de 12 de Março de 2001, relativa à aplicação de taxas reduzidas e de isenções do imposto especial sobre o consumo de certos óleos minerais utilizados para fins específicos*.

Organização Mundial da Saúde (2004). *Neurociências, consumo e dependência de substâncias psicoativas: resumo*.

Regulamento (CE) n.º 110/2008 de 13 de Fevereiro. *Regras relativas à definição, designação, apresentação, rotulagem e protecção das indicações geográficas das bebidas espirituosas*. Jornal Oficial das Comunidades Europeias.

Tribunal de Contas (2014). *Acompanhamento da execução orçamental da administração central – 2013*.

Orçamentos de Estado de 1999 a 2010.

Legislação

Decreto n.º 13:351 de 28 de Março de 1927. *Bases para o futuro regime do tabaco.* Diário da República n.º 64 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto n.º 13:587 de 11 de Maio de 1927. *Bases para o futuro regime dos tabacos.* Diário da República n.º 96 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto n.º 15:814 de 31 de Julho de 1928. *Taxa de salvação nacional.* Diário da República n.º 181 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto n.º 17:258 de 22 de Agosto de 1929. *Imposto de fabricação e consumo de cerveja.* Diário da República n.º 192 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto n.º 43788 de 12 de Julho de 1961. *Regulamento da cobrança do imposto sobre o consumo de refrigerantes.* Diário da República n.º 160 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei 43763 de 30 de Junho de 1961. *Actualizações de taxas.* Diário da República n.º 150 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 104/93 de 5 de Abril. *Regimes relativos à detenção, e circulação de bebidas alcoólicas.* Diário da República n.º 80 - I Série - A. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 133/82 de 23 de Abril. *Imposto interno de consumo sobre a gasolina, éteres e essências não especificadas, óleos minerais não inflamáveis.* Diário da República n.º 94 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 25-A/2005 de 8 de Novembro. *Convenção quadro da Organização Mundial de Saúde para o controlo do tabaco.* Diário da República n.º 214 - I Série - A. Ministério dos Negócios Estrangeiros.

Decreto-lei n.º 3/74 de 8 de Janeiro. *Regula o fabrico, preparação, armazenagem e comercialização das bebidas espirituosas.* Diário da República n.º 6 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 340/73 de 6 de Julho. *Sancionamento de infracções contra a saúde pública e contra a economia nacional.* Diário da República n.º 157 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 342/85 de 22 de Agosto. *Imposto especial sobre o consumo,* Aprovado pelo Diário da República n.º 118 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 343/85 de 22 de Agosto. *Imposto especial sobre a cerveja.* Diário da República n.º 111 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 36:607 de 24 de Novembro de 1947. *Imposto sobre produtos de perfumaria e toucador.* Diário da República n.º 273 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 37/2007 de 14 de Agosto. *Normas para a protecção dos cidadãos da exposição involuntária ao fumo do tabaco*. Diário da República n.º 156 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 374-D/79 de 10 de Setembro. *Imposto de transações de algumas prestações de serviço* Diário da República n.º 209 - I Série A. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 42159 de 25 de Fevereiro de 1959. *Matéria- primas e normas de fabrico de refrigerantes engarrafados*. Diário da República n.º 43 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 43764 de 30 de Junho de 1961. *Imposto sobre consumos supérfluos ou de luxo*. Diário da República n.º 150 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 44510 de 16 de Agosto de 1962. *Imposto sobre o consumo de bebidas engarrafadas e de gelados*. Diário da República n.º 187 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 448/89 de 30 de Dezembro *Alteração da unidade tributável de imposto interno de consumo*. Diário da República n.º 299 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 47066 de 1 de Julho de 1966. *Código do imposto de transacções*, Diário da República n.º 151 - I Série A. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 48/75 de 3 de Fevereiro. *Cessação da proibição da cultura do tabaco no território do continente* Diário da República n.º 28 - I Série A. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 50/2013 de 16 de Abril. *Regime de disponibilização, venda consumo de bebidas alcoólicas em locais públicos e em locais abertos ao público*. Diário da República n.º 74, I- Série. Lisboa: Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 52/93 de 26 de Fevereiro. *Transposição para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 92/12/CEE, do Conselho de 25 de Fevereiro de 1992*. Diário da República n.º 48 - I Série - A. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 566/99 de 22 de Dezembro. *Código dos impostos especiais sobre o consumo*. Diário da República n.º 296 - I Série A. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 58/84 de 21 de Fevereiro. *Produção, preparação, armazenagem e comercialização de bebidas espirituosas e bebidas fermentadas*. Diário da República n.º 44 - I Série - A. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 63/2004 de 22 de Março. *Fundo florestal permanente*. Diário da República n.º 69 - I Série - A. Ministério das Finanças.

Decreto-lei n.º 93/94 de 7 de Abril. *Normas técnicas relativas a definições, classificações, composição e características das cervejas* Diário da República n.º 81 - I Série - A. Ministério das Finanças.

Directiva n.º 92/12/CEE, do Conselho de 25 de Fevereiro de 1992. *Relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Regime Geral.* Jornal Oficial das Comunidades Europeias (76), 1-24.

Lei n.º 1:368 de 21 de Setembro de 1922. *Imposto sobre o valor das transacções.* Diário da República n.º 197 - I Série A. Ministério das Finanças.

Lei n.º 234 de 10 de Julho de 1914. *Imposto interno sobre o tabaco.* Diário da República n.º 114 - I Série A. Ministério das Finanças.

Lei n.º 33/96 de 17 de Agosto. *Lei de bases da política florestal.* Diário da República n.º 190 - I Série A. Ministério das Finanças.

Lei n.º 37/2007 de 14 de Agosto. *Aprova normas para a protecção dos cidadãos da exposição involuntária ao fumo do tabaco e medidas de redução da procura relacionadas com a dependência e a cessação do seu consumo.* Diário da República n.º 156 - I Série. Ministério das Finanças.

Lei n.º 55/2007 de 31 de Agosto. *Regulamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP-Estradas de Portugal, E.P.E..* Diário da República n.º 168 - I Série. Ministério das Finanças.

Portaria n.º 287/2010 de 27 de Maio. *Regulamento de administração e gestão do fundo florestal permanente.* Diário da República n.º 103 - I Série. Ministério das Finanças.

Portaria n.º 117-A/2008 de 8 de Fevereiro. *Regulamenta as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo das isenções e das taxas reduzidas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.* Diário da República n.º 28 - I Série. Ministério das Finanças.

Portaria n.º 361-A/2008 de 12 de Maio. *Regras de comercialização do gasóleo colorido e mercado.* Diário da República n.º 91 - I Série. Ministério das Finanças.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 166/2000 de 29 de Novembro. *Plano de acção contra o alcoolismo.* Diário da República n.º 276 - I Série - A. Ministério das Finanças.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 40/99 de 8 de Maio. *Estabelece uma comissão interministerial para analisar e integrar os múltiplos aspectos associados à luta contra o alcoolismo num plano de acção que reforça e aprofunda a implementação do disposto na estratégia da saúde.* Diário da República n.º 107 - I Série - B. Ministério das Finanças.

Webgrafia

WHO | Alcohol

<http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs349/en/>; Consultado em 22/11/2014

WHO | Global Health Estimates

http://www.who.int/healthinfo/global_burden_disease/en/; Consultado em 04/12/2014

WHO | Global strategy to reduce harmful use of alcohol

http://www.who.int/substance_abuse/activities/gsrhua/en/; Consultado em 22/11/2014

WHO | Taxation

<http://www.who.int/tobacco/economics/taxation/en/> ; Consultado em 22/11/2014

WHO | Tobacco

<http://www.who.int/topics/tobacco/en/>; Consultado em 22/11/2014

WHO | WHO Statistical Information System (WHOSIS).

<http://www.who.int/whosis/en/>; Consultado em 22/11/2014

WHO | WHO technical manual on tobacco tax administration

http://www.who.int/tobacco/publications/economics/tax_administration/en/; Consultado em 22/11/2014

WHO | WHO tobacco tax simulation model (TaXSiM)

<http://www.who.int/tobacco/economics/taxsim/en/>; Consultado em 22/11/2014

Tribunal de Contas de Portugal.

http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_aeo/2014/rel_aeo_2014.shtm; Consultado em 23/09/2014

Almost 600 000 deaths due to air pollution in Europe: new WHO global report

<http://www.euro.who.int/en/health-topics/environment-and-health/air>; Consultado em 09/12/2014

Consumo de tabaco: estratégias de controlo e prevenção

<http://www.dgs.pt/upload/membro.id/ficheiros/i005519.pdf>; Consultado em 9/12/2014

Vigilância global, prevenção e controlo das doenças respiratórias crónicas

http://cdrwww.who.int/entity/gard/publications/GARD_Portuguese.pdf; Consultado em 09/12/2014

Laffer Curve

<http://www.laffercenter.com/supply-side-economics/laffer-curve/>; Consultado em 03/12/2014

Global Health Observatory Data Repository,

<http://apps.who.int/gho/data/node.main.GISAH?lang=en>; Consultado em 03/12/2014

Global Health Observatory Data Repository (European Region)

<http://apps.who.int/gho/data/node.main-euro.GISAH?showonly=GISAH>; Consultado em 22/11/2014

Estudo mostra que abuso do álcool a longo prazo provoca lesões cerebrais

<http://www.portaldasauade.pt/portal/conteudos/enciclopedia+da+saude/harvard/Depend%C3%A2ncias/alcool+longo.htm>; Consultado em 04/12/2014.