

**A POLÍTICA COMUNITÁRIA DE «ACCISES»
E A ADEÇÃO DE PORTUGAL
ÀS COMUNIDADES EUROPEIAS
(Alguns Aspectos)**

Pela Dr.^a Maria Eduarda Azevedo ()*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

2. A LIVRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
 - 2.1. *O desarmamento pautal e contingentário*
 - 2.2. *A harmonização fiscal comunitária*
3. AS «ACCISES» NO CONTEXTO DA FISCALIDADE COMUNITÁRIA
 - 3.1. *Princípios gerais*
 - 3.2. *A harmonização das principais «accises»*
 - 3.2.1. *Bebidas alcoólicas*
 - 3.2.2. *Tabacos manufacturados — cigarros*
 - 3.2.3. *Óleos minerais*
4. AS «ACCISES» NO CONTEXTO DA FISCALIDADE PORTUGUESA
 - 4.1. *Generalidades*
 - 4.2. *Análise legislativa*
 - 4.2.1. *Tabacos*
 - 4.2.2. *Combustíveis*
 - 4.2.3. *Bebidas alcoólicas*
5. CONCLUSÕES

(*) Jurista do Centro de Estudos Fiscais e Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

1. INTRODUÇÃO

Uma Comunidade fiscalmente integrada pode admitir sempre a existência paralela do IVA e de alguns grandes impostos especiais sobre o consumo («accises»), reservando estes últimos para um reduzido elenco de bens de notável carga fiscal.

A suprimirem-se totalmente as «accises» aplicadas nos Estados membros, seria indispensável compensar a correspondente perda de receita majorando as taxas do IVA, procedimento não isento de sequelas inflacionistas. Além disso, as «accises» representam em todos os sistemas fiscais um instrumento de acentuada flexibilidade, facilmente manipulável em face de um urgente aumento das receitas públicas. Por fim, enquanto impostos autónomos, as «accises» podem adaptar-se com facilidade às mais diversificadas necessidades económicas, sociais e estruturais.

Assim, se há argumentos convincentes favoráveis à manutenção das «accises» nas Comunidades Europeias, outras tantas razões militam para que semelhante subsistência seja selectiva. Importará, pois, atender a determinados critérios cuja rigidez se aconselha:

- a não incidência de «accises» sobre bens de primeira necessidade, nem matérias-primas;
- a preferência pela eliminação das «accises» fonte de rendimento fiscal insignificante;
- a supressão das «accises» geradoras de compensações e controlos fronteiriços.

Mas, mesmo quando em todos os Estados membros se lançam e cobram «accises» uniformes, as diferenças estruturais dos impostos em causa — explicáveis por razões históricas, económicas e sociais — provocam importantes distorções na concorrência, as mais correntes, aliás, centradas no desvio do consumo para bens sucedâneos menos tributados.

Daí que a harmonização das «accises» — mais propriamente, da sua estrutura — surja como um imperativo para garantir a imediata eliminação de tais distorções, e, subsequentemente, a

supressão da tributação nas importações e das restrições nas exportações e consequentes controlos de fronteiras globalmente perturbadores da livre circulação de mercadoria no seio do mercado comum.

Estas carências, originariamente sentidas numa Europa de Seis, são hoje superlativadas numa Europa de Doze — alargada para Sul, a países de menor desenvolvimento económico —, num momento histórico em que a concretização da União Económica, ainda que desejo efectivo e profundo, depara com dificuldades de natureza institucional e económica.

2. A LIVRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

2.1 *O desarmamento pautal e contingentário*

Em 9 de Maio de 1950, Robert Schuman dava publicidade a uma célebre declaração concebida e redigida em colaboração com Jean Monnet ⁽¹⁾, em que se continham os alicerces de uma federação europeia a implantar num contexto de paz e estabilidade ⁽²⁾.

Compromisso assumido pelos Seis — França, República Federal da Alemanha, Itália, Bélgica, Holanda e Luxemburgo — e concretizado originariamente no Tratado CECA — Tratado de Paris em vigor desde 18 de Abril de 1951 —, o projecto assumiu-se numa óptica tendencialmente horizontalista — conquanto debutante numa perspectiva vertical — e prospectivamente política — conquanto debutante numa estrita perspectiva económica.

⁽¹⁾ Cf., W. Diebold, *The Schuman Plan*, Nova Iorque, 1952.

⁽²⁾ Cf., E. Noel, *Les rouages de l'Europe*, Paris-Bruxelas, 1976, p. 93: «Son importance ne réside pas seulement dans le fait qu'elle propose la mise en commun des ressources en charbon et acier de la France et de l'Allemagne dans une organisation ouverte à tous les pays d'Europe, mais dans l'énoncé des objectifs et des méthodes nouvelles qui sont restés ceux de toute la construction européenne».

A lógica intrínseca do processo ditava a ultrapassagem do estágio inicial, pelo que, após estudo analítico e feito o balanço da actuação da CECA, foi possível proceder à assinatura, em 25 de Março de 1957, em Roma, dos tratados constitutivos das outras duas comunidades: a CEE e a CEEA.

No contexto alargado, unitário e complementar dos três tratados, o estabelecimento de uma União Aduaneira ergueu-se enquanto o *cerne* da construção, a que deveriam acrescer, a ritmo progressivo, a livre circulação dos demais factores de produção (Mercado Comum) e a harmonização das políticas económicas sectoriais dos Estados membros (União Económica) ⁽³⁾.

No âmbito das «quatro liberdades», a realização da livre circulação de mercadoria foi alcançada mediante o apelo não só a instrumentos de «integração negativa» ⁽⁴⁾, mas também ao notável contributo da jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo — ora definindo conceitos ⁽⁵⁾, ora garantindo a aplicação e inter-

⁽³⁾ Reuniam-se as condições para aproveitar das vantagens imputadas à integração económica:

- economias de escala
- intensificação da concorrência
- atenuação dos problemas com os pagamentos internacionais
- desenvolvimento de novas actividades de difícil custo se empreendidas isoladamente
- aumento do poder de negociação
- formulação mais coerente de políticas económicas
- aceleração de transformações estruturais, incluindo a manutenção de altos níveis de emprego e de elevado grau de desenvolvimento.

⁽⁴⁾ Cf., Jean-Victor Louis, *A Ordem Jurídica Comunitária*, Bruxelas, Ed. Perspectives Europeias, 1979.

⁽⁵⁾ Cf., C.W.A. Timmermans, «La libre circulation des marchandises», in *Trente ans de droit communautaire*, Ed. Perspectives Européennes, COM.CEE. p. 252: «Il faut considérer à cet égard que les dispositions du traité contiennent un certain nombre de définitions extrêmement vagues (taxes d'effet équivalant à une restriction quantitative). En interprétant les définitions non précisées de ces notions, la cour a toujours appliqué comme principal critère la réalisation entre les États membres d'une circulation des marchandises aussi libre et dégagée d'entraves que possible. Il est intéressant de constater que ce critère s'est peu à peu matérialisé dans la jurisprudence pour devenir un principe général du droit communautaire».

pretação uniformes do direito comunitário ⁽⁶⁾⁽⁷⁾ —, da doutrina e da própria intervenção directa dos interessados ⁽⁸⁾⁽⁹⁾.

Pedra-angular do desafio lançado e assumido pelos Seis, a União Aduaneira foi concebida para estar concretizada ao fim de doze anos ⁽¹⁰⁾, mostrando o Tratado CEE ter assim acolhido as propostas do Rapport Spaak na matéria ⁽¹¹⁾.

A primeira etapa — de 1 de Janeiro de 1958 a 31 de Dezembro de 1961 — impôs aos Estados membros ⁽¹²⁾ a proibição de cobrança de direitos alfandegários e encargos de efeito equivalente ⁽¹³⁾ sobre as mercadorias. Liminar e constrangedora, tal medida mereceu o acolhimento positivo dos meios económicos interessados, potenciando a introdução de uma primeira cláusula de aceleração ⁽¹⁴⁾. Paralelamente, a Comissão prosseguia acções de aplicação do princípio da livre circulação às mer-

⁽⁶⁾ Cf., R. Lecourt, *L'Europe des juges*, Bruxelas, Ed.Émile Bruylant, 1976, p. 22: «Le résultat était entre les mains du juge».

⁽⁷⁾ Cf., v.g.: o contributo para a teoria «self-executing».

⁽⁸⁾ Cf., TCE, Proc. n.º 26/62, Van Gend & Loos c. Administration Fiscale Néerlandaise, Rec. 1963, pp. 6 e segs.

⁽⁹⁾ Cf., C.W.A. Timmermans, (n.5), p.252: «La jurisprudence de la Cour a été de plus en plus alimentée par des décisions préjudicielles rendues au titre de l'article 177 CEE à la suite de procès intentés devant le juge national, par des particuliers ou des entreprises, mettant en cause les principes de la libre circulation des marchandises».

⁽¹⁰⁾ Cf., artigo 8, Tratado CEE.

⁽¹¹⁾ Cf., Louis Cartou, *Communauté Européenne*, Paris, Ed. Dalloz, 1975, pp. 62 e segs.

⁽¹²⁾ Consonantes com o ritmo previsto no artigo 14.º do Tratado CEE, os Estados membros procederam, em 1 de Janeiro de 1959, a uma primeira redução de 10%, e, dezoito meses mais tarde, após a Recomendação da Comissão, de 26 de Fevereiro de 1960, realizaram uma segunda, então ao abrigo de uma cláusula de aceleração.

⁽¹³⁾ Cf., artigo 12, Tratado CEE.

⁽¹⁴⁾ Cf., Terceiro Relatório Geral, CEE, n.ºs 1 e 3.

cadórias provenientes de Terceiros Estados e em trânsito comunitário ⁽¹⁵⁾⁽¹⁶⁾.

Cumprido o calendário pré-definido ⁽¹⁷⁾⁽¹⁸⁾, a transição para a segunda fase — iniciada em 1 de Janeiro de 1962 ⁽¹⁹⁾ — significou nova aceleração — introduzida em 15 de Maio de 1962 — no processo de desarmamento pautal em curso ⁽²⁰⁾⁽²¹⁾. Outro progresso, contemporâneo, resultou também do estabelecimento da primeira rede de OCM ⁽²²⁾, visto os respectivos regu-

⁽¹⁵⁾ Cf., Decisão de 4 de Dezembro de 1958, JOCE n.º 33, de 31 de Dezembro de 1958 (revogada pela Decisão de 5 de Dezembro de 1960, JOCE n.º 4, de 20 de Janeiro de 1961) que regulamentou o uso de um certificado para a livre circulação intracomunitária de mercadorias: o famoso DDI.

A seu respeito escreveu Timmermans, (n. 5), p. 257: «Ce certificat sert à prouver qu'il s'agit de marchandises en libre pratique, provenant soit d'un autre État membre, soit d'un pays tiers ou obtenus sous le régime du trafic de perfectionnement, regime pour lequel la Commission, en application également de l'article 10, § 2, arrête spécialement une décision fin 1958 (cf., Décision du 17 décembre 1958, JOCE n.º 33, du 31 décembre 1958). L'introduction de ce certificat ne constitue pas encore en soi une garantie de libération des contrôles douaniers et des autres formalités, mais est la reconnaissance d'un droit à la suppression des droits de douane et des restrictions quantitatives réalisée progressivement (cf., TCE, Proc. n.º 41/76, Donckerwolcke, Rec. 1976, pp. 1921 e 1936 e segs.).

⁽¹⁶⁾ Cf., artigo 9, n.º 1, Tratado CEE.

⁽¹⁷⁾ Cf., Decisão do Conselho de 14 de Janeiro de 1962, JOCE n.º 10, de 10 de Fevereiro de 1962.

⁽¹⁸⁾ Em 31 de Dezembro de 1961 estavam definitivamente eliminados quer os direitos alfandegários e encargos de efeito equivalente (artigo 16, Tratado CEE), quer as restrições quantitativas e medidas de efeito equivalente (artigo 30, Tratado CEE).

⁽¹⁹⁾ A segunda etapa durou de 1 de Janeiro de 1962 a 31 de Dezembro de 1965.

⁽²⁰⁾ Em 1 de Julho de 1962, os direitos aduaneiros para produtos industriais ficaram reduzidos a metade dos correspondentes direitos de base (2.ª aceleração): cf., JOCE n.º 41, de 28 de Maio de 1962.

⁽²¹⁾ No decurso da segunda etapa do período transitório, o Tribunal proferiu os primeiros acórdãos em sede de livre circulação de mercadorias: v.g., reconheceu o carácter «self-executing» das obrigações de «stand still» dos artigos 12 [cf., TCE, proc. n.º 26/62, (n.8), p.3] e 37, n.º 2 (cf., TCE, Proc. n.º 6/64, Costa c. ENEL, Rec. 1964, p. 1143); e afirmou a interpretação restritiva daquele princípio (cf., TCE, Proc. N.º 2-3/62, Commission c. Luxembourg e Belgique, Rec. 1962, pp. 815 e 826-827; Proc. n.º 90-91/63, Commission c. Luxembourg e Belgique, Rec. 1964, pp. 1221 e segs.).

⁽²²⁾ Cf., artigos 40 e 43, Tratado CEE.

Por todos: cf., Giancarlo Olmi, *La mise en oeuvre par la CEE de l'organisation commune des marchés agricoles*, RMC, 1963, n.º 63, pp. 420-439.

lamentos disciplinadores preconizarem idêntica supressão de contingentes e de medidas de efeito equivalente no sector agrícola.

Os sucessos rápidos encorajaram a Comissão a apresentar ao Conselho de Ministros propostas de conclusão antecipada da União aduaneira, as quais, se não encontraram total receptividade, influenciaram, no entanto, aquela instituição. Na verdade, o Conselho acabou por estabelecer a União Aduaneira para os produtos industriais com uma antecedência de dezoito meses sobre a data fixada — 1 de Julho de 1968 ⁽²³⁾ —, complementando, assim, a Decisão de 1966 ⁽²⁴⁾ que eliminara definitivamente os direitos aduaneiros para tais categorias de bens [para os produtos agrícolas preconizavam-se reduções percentuais progressivas ⁽²⁵⁾].

O termo do período transitório saldava-se, pois, por um balanço positivo ⁽²⁶⁾ que a década de 70 iria, porém, desmistificar: por um lado, o nascimento do neo-proteccionismo — a «flam-bée de néo-protectionnisme» de que falava o Colóquio sobre a União Aduaneira de 1977 —, efectiva proliferação de instrumentos sofisticados normalmente atinentes à protecção da saúde, do meio-ambiente e do consumidor; por outro, a sobrevivência de fronteiras administrativas e fiscais, tão proteccionistas quanto as barreiras alfandegárias e contingentárias, mas de mais difícil eliminação.

O novo combate centrava-se, assim, na harmonização legislativa, esforço cuja complexidade e delicadeza foram desde sem-

⁽²³⁾ Saliente-se o avanço de dezoito meses sobre a data prevista no Tratado CEE.

⁽²⁴⁾ Cf., Decisão n.º 66/532/CEE, JOCE n.º L 165, de 21 de Setembro de 1966.

⁽²⁵⁾ Os direitos alfandegários vieram a diminuir cerca de 25% sobre os direitos de base, em 1 de Julho de 1967 (cf., Dir, n.º 67/364/CEE, JOCE n.º L 108, de 7 de Junho de 1967), sendo totalmente suprimidos no decurso da terceira etapa; os contingentes foram eliminados entre 1 de Janeiro de 1966 e 31 de Dezembro de 1969, visto ser entendimento da Comissão a sua subsistência no quadro das ONM até à substituição destas por OCM.

⁽²⁶⁾ Em síntese: 1) as Comunidades Europeias obtiveram enorme sucesso com as cláusulas de aceleração no âmbito dos produtos industriais; 2) fizeram assinaláveis progressos em matéria de eliminação dos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros; 3) alcançaram resultados importantes, embora não definitivos, no «aménagement» dos monopólios nacionais com carácter comercial.

pre intuídas. E particularmente no campo fiscal onde os Estados membros iriam afrontar, na óptica polémica da transferência de competências, um domínio em que o exercício da soberania nacional fora sempre ciosamente reservado.

2.2 *A harmonização fiscal comunitária*

A simples eliminação dos direitos aduaneiros e das restrições quantitativas era, pois, insuficiente para garantir a livre circulação de mercadorias e a sã concorrência no espaço europeu integrado; premente, a supressão de outros obstáculos de natureza diversa mas de efeitos idênticos convidava à unidade de todos os Estados membros ⁽²⁷⁾.

Entre tais obstáculos inscreveram-se desde a primeira hora os impostos — particularmente, os impostos indirectos —, cuja aptidão distorçora resultava acentuada num contexto marcado por amplas divergências a nível dos sistemas fiscais dos países membros.

⁽²⁷⁾ Cf., I.E. Schwartz, *De la conception du rapprochement des législations dans la Communauté économique européenne*, RTDE, 1967, pp. 248-249: «Le fonctionnement du Marché commun consiste dans l'exercice libre, juridiquement garanti, par les diverses entreprises, des possibilités d'action qui sont créées par l'élimination des droits de douane et autres restrictions de la concurrence. Ce qui est juridiquement garanti c'est donc la concurrence potentielle et effective entre les entreprises du Marché commun, qui résulte de l'union douanière, des quatre libertés, et de la liberté et de l'égalité de la concurrence (cf., Mestmaecker, *Öffene Märkte im System unverfälschten für Franz Bohm*, 1965, p. 352).

«En conséquence, les dispositions nationales et les disparités entre les dispositions de divers États membres ont en tout cas incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du Marché Commun [article 100], et nécessitent de ce fait un rapprochement [article 3, litt. h)], lorsqu'elles affectent la liberté des échanges économiques entre États membres (...), ou lorsqu'elles affectent ou faussent la concurrence entre États membres, ou lorsqu'elles font obstacle à la politique commune dans le domaine de l'agriculture, des transports ou du commerce, ou à la coordination des politiques économiques ou des transports ou politiques sociales des États membres» (No mensmo sentido: cf., Polach, «Harmonization of Laws in Western Europe», *American Journal of Comparative Law*, 1959, n.º 8, pp. 156-159; Verloren Van Themaat, «Die Rechtsangleichung als Integrationsinstrument zur Integration Europas», *Festschrift für C.F. Ophuls*, 1965, pp. 245 e 249).

No específico campo tributário, a ponderação destes factores requereu a necessidade de conciliar objectivos muitas vezes conflituosos: por um lado, uma indispensável acção harmonizadora, célere mas meditada; por outro, um sentido de medida e uma prudência que deveriam estar-lhe subjacentes, não só por força da alienação da soberania nacional ⁽²⁸⁾, mas também, e sobretudo, pela utópica pretensão de anular tais disparidades antes mesmo de promover a efectiva convergência económica dos parceiros comunitários.

A interacção economia — fiscalidade inviabilizava a concepção de uma política económica de que estivesse alheada uma política fiscal consentânea. Desta se fez eco o Tratado CEE pelo acolhimento dado a normas que, conquanto gerais e basicamente transitórias, encerraram, contudo, as grandes orientações de acções futuras.

Apontando, tendencialmente, para a criação de um poder tributário verdadeiro e próprio titulado pelas Comunidades Europeias, tanto o tratado, como o «acquis» comunitário não conseguiram evitar a instrumentalização da harmonização fiscal.

Jamais considerada em si mesma, a acção harmonizadora surgiu, num primeiro momento, através da abolição dos direitos alfandegários e da criação da Pauta Externa Comum, para viabilizar a União Aduaneira; mais tarde, a progressiva articulação harmónica do modelo de tributação geral do consumo tem visado tornar possível e operacional o sistema de financiamento orçamental através de recursos próprios. ⁽²⁹⁾

⁽²⁸⁾ Cf., Dominique Berlin, *Jurisprudence fiscale européenne*, RTDE, 1983, n.º 1, p. 39: «Comme les autres formes d'exercice de cette souveraineté elle (la politique fiscale) pose le problème de son champ géographique d'application et de son articulation avec la politique fiscale des autres pays. (...) Chaque État est donc en principe libre de définir, dans le cadre de ses règles constitutionnelles et juridiques internes, son système fiscal, expression de sa souveraineté nationale.

Ce pouvoir technique est bien sûr limité par des considérations politiques et de mise en oeuvre pratique».

⁽²⁹⁾ Cf., Dominique Berlin, *Portée des dispositions fiscales du Traité de Rome et harmonisation des fiscalités indirectes*, RTDE, 1980, n.º 3, p. 462, n.7.

Além de subalternizada, a harmonização fiscal tem sido ainda incompleta e lenta.

Incompleta, porque se avançou no domínio da tributação indirecta, descurando os impostos directos. De facto, para concretização das metas da integração económica apenas se impunham a instauração da neutralidade fiscal como meio de não entrar os fluxos comerciais intra-comunitários, a generalização do princípio do destino e a substituição dos impostos em cascata⁽³⁰⁾; para os impostos directos, o Tratado não só não reclamou qualquer harmonização, como nem sequer os considerou autonomamente.⁽³¹⁾⁽³²⁾

No tocante à lentidão deste processo, nem sempre linear e ainda seguramente inconclusivo, uma breve digressão pelos principais marcos históricos não só será elucidativa, como também constituirá um proveitoso exercício analítico.

O primeiro impulso surgiu com o Rapport Neumark, de 7-8 de Julho de 1962, produto do Comité Fiscal e Financeiro e em que se definiram as grandes linhas de uma política económica e financeira.

Mandatado pela Comissão e fundando-se no Tratado CEE, o Comité abordou duas questões fulcrais:

- 1) «Examiner si et dans quelle mesure les disparités existant actuellement dans les finances des États membres empêchent partiellement ou même totalement l'instauration d'un marché commun créant et garantissant des conditions analogues à celles d'un marché intérieur».

⁽³⁰⁾ Cf., G. Montagnier, *Fiscalité européenne*, RTDE, 1974, n.º 2, p. 326.

⁽³¹⁾ Cf., artigo 98 Tratado CEE.

⁽³²⁾ Cf., Os impostos directos passaram a merecer a atenção da Comissão a partir de 1961, com fundamento jurídico nos artigos 100 e 101 do Tratado CEE e utilizando a técnica jurídica fornecida pelas directivas (artigo 189 CEE).

Cf., G. Montagnier, (n.30), pp. 326 e segs.

- 2) «Examiner dans quelle mesure il est possible d'éliminer ces disparités qui entravent considérablement la formation et le fonctionnement du marché comum». ⁽³³⁾

Semelhantes problemas, ao projectarem-se na margem de um alinhamento progressivo das políticas financeiras dos Estados membros, conduziram o próprio Comité Fiscal e Financeiro à definição de um leque de tarefas prioritárias:

- a) A indicação e valoração das disparidades constatadas a nível das finanças dos Estados membros, capazes de entrar ou, até, de inviabilizar o projecto ⁽³⁴⁾;
- b) A definição das formas e meios de eliminação ou compensação das disparidades mais gritantes, sem anular as particularidades nacionais, nem recorrer a frequentes e desestabilizadoras manipulações cambiais;
- c) A formulação da política financeira mais conforme à defesa de uma «Workable competition» entre os Estados membros;

⁽³³⁾ Cf., «Rapport du Comité Fiscal et Financier», Rapport Neumark, COM.CE, 1962, p. 3.

⁽³⁴⁾ Cf., Rapport Neumark, (n.33), pp. 5-6: «Les 'disparités existant dans les finances publiques' portent sur:

- a) Le montant global des recettes publiques (impôts) et les dépenses par rapport au produit national;
- b) Le rapport des impôts directs aux impôts indirects;
- c) La nature et le taux des impôts indirects, tant ceux des impôts généraux (taxes sur le chiffre d'affaires) que ceux des impôts spéciaux (accises);
- d) La nature et taux des impôts directs, y compris les abattements, franchises, régimes spéciaux et mesures prises en matière de double imposition;
- e) La taxation des transports (en liaison avec le financement des coûts d'infrastructure);
- f) Les autres impôts (sur la fortune, les successions, les mouvements des capitaux, etc.);
- g) La structure des dépenses publiques, en particulier le niveau absolu et relatif des dépenses des administrations publiques au sens étroit, celui des dépenses militaires, d'une part, les dépenses publiques de consommation, les investissements et les transferts correspondant à la politique sociale (subdivisés en transferts de revenus et subventions), d'autre part».

d) O exame das condições para eliminação das fronteiras fiscais ou, pelo menos, para a respectiva redução.

No domínio fiscal, o Comité começou por reputar politicamente irrealizável e desnecessária, na perspectiva da política de integração, uma completa unificação dos sistemas fiscais dos Estados membros. Daí que o Relatório se tivesse antes preocupado com as disparidades emergentes do confronto entre os países participantes, particularmente sensíveis no nível global dos impostos, carga fiscal e estrutura de certas figuras tributárias, e, bem assim, na diversidade de taxas e benefícios fiscais concedidos.

Coerente com o diagnóstico feito, o Rapport Neumark propôs uma linha de conduta particularizada em função das várias categorias de impostos .

Sob a epígrafe «*Quelques hypothèses de travail et idées maîtresses sur lesquelles s'appuie le présent rapport*», foi acolhido um calendário detalhado em que a progressividade e consequente definição de etapas ditavam o ritmo das medidas preconizadas. Estas, hierarquizadas e ponderadas no seu conjunto, não só deveriam ser encaradas na óptica de uma filosofia global de harmonização — recusa-se o princípio de que a política fiscal (e financeira) iria visar a uniformização e centralização — , como também haveriam de se inserir num contexto mais amplo, formado por uma política monetária comum e pela livre circulação de capitais, e politicamente mais propício à respectiva consecução.

Avançando propostas relativas à tributação directa ⁽³⁵⁾ e à tributação geral sobre o consumo ⁽³⁶⁾, o Comité foi também particularmente sensível à especificidade das questões suscitadas pelas «*accises*», decorrentes, desde logo, da sua incidência sobre bens de consumo directo, matérias-primas e bens intermédios. ⁽³⁷⁾

⁽³⁵⁾ Cf., Rapport Neumark, (n.33), pp. 32-40.

⁽³⁶⁾ Cf., Rapport Neumark, (n.33), pp. 40-45.

⁽³⁷⁾ As diferentes taxas praticadas nos vários Estados membros criavam as condições para introduções na concorrência, fruto da variedade de custos de produção e, consequentemente, de preços.

Partindo do pressuposto da vontade de adoptar o princípio de tributação no país de origem, o Comité recomendou o alinhamento das taxas dos impostos especiais sobre a despesa, o qual, conquanto relativamente dispensável, facilitaria a acção harmonizadora. Tratava-se, contudo, de uma evolução perspectivada para o longo prazo; no imediato, a orientação defendida pendia para a subsistência do princípio vigente da tradição no país de destino ⁽³⁸⁾.

À guisa de síntese conclusiva, o Relatório apontava duas vias: ou a incorporação das «accises» no imposto geral sobre o consumo, continuando aquelas a ser cobradas mesmo após a passagem à segunda fase do programa de harmonização fiscal, ou a respectiva supressão enquanto impostos especiais, hipótese em que a consequente perda de receitas deveria ser compensada por um aumento geral da taxa do imposto geral sobre o consumo ⁽³⁹⁾.

Contemporâneo do Comité Financeiro e Fiscal, o Comité de Representantes das Administrações Fiscais Nacionais recebeu igualmente a missão de analisar os regimes fiscais dos Estados membros e de fazer sugestões respeitantes a uma futura acção harmonizadora.

Concluídos os respectivos trabalhos também em 1962, o Relatório então apresentado — Rapport ABC ⁽⁴⁰⁾ — consagrou-se exclusivamente à tributação indirecta, condenado o imposto em cascata e propondo a adopção do IVA. Sobre as «accises» caía

⁽³⁸⁾ Ainda que paradoxal, tal subsistência significava mudança: «Pour améliorer la transparence de la fiscalité, il serait cependant souhaitable de rechercher, pour un même bien imposable, un accord entre les États membres sur l'assiette à retenir (impôts ad valorem ou impôts spécifiques). Il semble douteux qu'un accord analogue sur la question du monopole ou impôt sur la consommation stricto sensu' soit politiquement possible. On ne devrait pas, à notre avis, vouloir rechercher à tout prix l'uniformisation pour la forme de perception, d'autant plus que les pays où existent des monopoles ont fait de précieuses expériences auxquelles ils ne voudront pas renoncer et pour cause(...)». Cf., Rapport Neumark, (n.33), p.45.

⁽³⁹⁾ Cf., Rapport Neumark, (n.33), p. 46.

⁽⁴⁰⁾ Cf., Rapport général des sous-groupes A,B et C créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur les chiffres d'affaires, Service de publications des CE, Bruxelles, Luxemburgo, 1962.

um silêncio fruto de hesitações várias, cenário que os anos seguintes não iriam alterar no essencial.

Entretanto, as perspectivas gerais de harmonização fiscal resurgiram durante os anos de 1970 e 1971 ⁽⁴¹⁾, então orientadas pelos trabalhos da União Económica e Monetária.

O Rapport Werner ⁽⁴²⁾ — autêntico protocolo adicional ao Tratado CEE, cujos objectivos e mecanismos de integração reforçou e completou — pretendia que fosse imprimido um novo «élan» à política fiscal, em ordem a evitar que as disparidades dos regimes fiscais nacionais falseassem o funcionamento da UEM. Para tanto, impunha-se um grau suficiente de harmonização legislativa, nomeadamente em matéria de IVA, de impostos susceptíveis de influenciar os movimentos de capitais e de certas «accises».

Ao afirmar os princípios da progressão paralela e da convergência entre as políticas económicas e a integração monetária, o Relatório justificava não só as sugestões em sede de fiscalidade, como também a respectiva inserção no quadro da política económica global das Comunidades Europeias.

No tocante àquelas, o necessário reforço harmonizador foi concretizado, a nível de tributação indirecta ⁽⁴³⁾, no convite dirigido à Comissão para apressar a generalização do IVA com aproximação das respectivas taxas e para harmonizar e alinhar as taxas das «accises» com incidência directa na circulação intra-comunitária.

⁽⁴¹⁾ Ao Rapport Neumark sucederam-se medidas de menor impacto: v.g., Memorando COM., de 1 de Dezembro de 1965 (fiscalidade de empresa); Propostas COM., de 20 de Dezembro de 1966 (acção fiscal concertada); Rapport COM., de 1966 (tributação dos lucros das empresas); Programa de Harmonização dos Impostos Directos, COM., de 26 de Junho de 1967.

De destacar o «Programa de Harmonização Fiscal», de 8 de Fevereiro de 1967, apresentado pela Comissão ao Conselho, e cujo interesse radicou tanto na introdução analítica, como nas medidas preconizadas (cf., G. Montagnier, *Fiscalité*, RTDE, 1976, n.º 3, pp. 499 e segs.).

⁽⁴²⁾ Cf., Rapport Werner, de 8 de Outubro de 1970 (JOCE n.º C 136, de 11 de Novembro de 1970), completado no plano político pelo Plano Davignon.

⁽⁴³⁾ Em matéria de tributação directa preconizava-se a harmonização dos impostos com influência imediata sobre os movimentos de capitais: aproximação da estrutura do imposto sobre as sociedades e da tributação dos lucros de obrigações e de dividendos.

Genericamente acolhidas na Resolução do Conselho de Ministros, de 22 de Março de 1971 ⁽⁴⁴⁾, as propostas traduziram-se, então, num catálogo calendarizado de medidas fiscais concretas que seguiram de perto as sugestões do Relatório.

Os problemas monetários que as Comunidades defrontaram durante a primeira etapa constituíram, no entanto, um entrave ao programado esforço de harmonização.

Daí a falta de convicção ⁽⁴⁵⁾ e o carácter limitado ⁽⁴⁶⁾ das acções encetadas; daí também, a nova comunicação dirigida pelas Comissões ao Conselho — «Les grandes lignes d'un programme d'action pour la deuxième étape» ⁽⁴⁷⁾ —, em cujo contexto o Parlamento Europeu pretendeu introduzir — sem êxito — a ideia de «nécessité d'une véritable politique fiscale communautaire» ⁽⁴⁸⁾.

Retomados em 1975 com uma nova comunicação da Comissão ao Conselho ⁽⁴⁹⁾, os trabalhos reflectiam então, com espantosa clareza, o novo espírito que doravante passaria a nortear a actualização daquela instituição. Na verdade, após consultas às organizações profissionais e sindicais e às administrações fiscais nacionais, a Comissão insistia na necessidade de completar as acções de natureza fiscal viabilizadoras da construção efectiva do Mercado Comum, ao mesmo tempo que publicitava as suas reflexões sobre as mediadas de uma integração económica mais avançada.

⁽⁴⁴⁾ Cf., JOCE n.º C, de 27 de Março de 1971. Esta resolução foi reforçada no ano seguinte pela Resolução de 21 de Março de 1972 (JOCE n.º C 38, de 18 de Abril de 1972), tendo passado a constituir a base dos diversos programas de acção elaborados pelas CE em matéria fiscal.

⁽⁴⁵⁾ Desse facto deu conta a Comissão no balanço da 1.ª etapa; cf., Bull, CE supl. n.º 5/73.

⁽⁴⁶⁾ Entre 1971-1973, os textos definitivamente adoptados circunscreveram-se a duas directivas, modificando ou concretizando uma outra de 1969 quanto aos direitos de registo de sociedades.

Cf., G. Montagnier, (n.30), pp. 327-328.

⁽⁴⁷⁾ Cf., G. Montagnier, (n.30), pp. 328 e segs.

⁽⁴⁸⁾ Cf., Resolução PE, de 8 de Maio de 1972, JOCE n.º C 56, de 2 de Junho de 1972.

⁽⁴⁹⁾ Cf., «Le programme d'action fiscale», de 23 de Julho de 1975, Doc. COM. (75) 391, final e Bull. CE, n.º 9/75.

Em concreto, o programa da acção fiscal de 1975 comportou no âmbito da tributação indirecta dois vectores: um, a implantar de imediato, traduzido numa melhor e mais eficaz coordenação dos esforços dos Estados membros em matéria de harmonização de IVA e «accises», atendendo à intensificação das transacções intra-comunitárias; outro, a realizar no médio e longo prazos, consubstanciado na efectiva harmonização das taxas do IVA e «accises», condição necessária — mas não suficiente! — à supressão das fronteiras fiscais.

De modo geral, dir-se-á que todos os projectos ficaram aquém das expectativas; a sua implementação mitigada e parcelar correu para que se multiplicassem os estudos, relatórios e comunicações. ⁽⁵⁰⁾

Já na presente década mereceu particular atenção o Rapport Burke ⁽⁵¹⁾ — Relatório da Comissão ao Conselho sobre as perspectivas de convergência dos sistemas fiscais nas Comunidades Europeias —, onde se procuraram alinhar, por outro lado, as acções requeridas para efectivar a integração económica dos Estados membros, e, por outro, os obstáculos a defrontar e os meios de superação dos impedimentos.

No Rapport Burke, a Comissão teve ensejo de reflectir mais aprofundadamente sobre a sua concepção de harmonização fiscal — naturalmente moldada a partir das circunstâncias políticas e económicas vividas à escala comunitária e mundial — e de pôr

⁽⁵⁰⁾ De salientar o «Rapport d'information sur l'harmonisation fiscale», redigido por Frederdsdorf em nome da Secção de Assuntos Económicos e Financeiros, do Comité Económico e Social (cf., Dossier ECO/18), publicado em 12 de Julho de 1978.

Tal documento revestia um duplo interesse: traduzia a posição da maioria do CES face à concepção geral relativa à harmonização fiscal e às orientações sectoriais na matéria. A leitura do texto mostrou que o comité era maioritariamente partidário da harmonização rápida da totalidade dos impostos. Todavia, manifestaram-se opiniões divergentes para as quais «l'harmonisation fiscale devrait se limiter à prendre les mesures qui, dans l'intérêt de la libre circulation et pour éviter les distorsions de concurrence, sont absolument nécessaires» e «la politique financière et fiscale doit, dans toute la mesure du possible, rester de la compétence des États membres».

Minoritária, mas realista, esta foi a orientação que vingou!

⁽⁵¹⁾ Cf., Doc. COM. (80) 139 final, de 27 de Março de 1980; Bull. CE, supl. n.º

em foco as dificuldades de uma possível solução ⁽⁵²⁾. Quanto à filosofia inspiradora, aquela instituição marcou com particular clareza o seu distanciamento das teses tradicionais através de uma posição alicerçada em duas ordens de factores: primeiro, a existência de um orçamento comunitário exíguo, como tal inviabilizador de uma acção comum eficaz ⁽⁵³⁾; segundo, a utopia subjacente à aspiração de uma política fiscal única, emanação das Comunidades Europeias ⁽⁵⁴⁾.

No capítulo das conclusões a Comissão equacionou objectivos fundamentais, norteadores de «une réalisation à terme» para que congregava esforços:

«Dans le domaine des impôts indirects il s'agit d'éliminer les frontières fiscales, c'est-à-dire de supprimer dans les importations, la détaxation des exportations et les contrôles aux frontières pour réaliser un véritable marché unique à l'intérieur de la Communauté» ⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵²⁾ A Comissão alertou para duas grandes dificuldades:

- inexistência de um acordo geral sobre o grau de integração económica a atingir nas Comunidades, tendo os Estados membros perspectivas divergentes e nem sempre conciliáveis quanto à partilha dos poderes entre as instâncias e as instituições comunitárias;
- inexistência de uma acção harmonizadora a nível das taxas.

Como se podia ler no Rapport Burke: «(...) toute différente sera la situation lorsqu'il faudra aborder les domaines de la répartition des fiscalités nationales entre impôts directs et indirects, et du taux des différents impôts, car ces actions porteront alors atteinte à la libre utilisation par les États de l'impôt comme instrument de leur politique budgétaire, économique et sociale».

⁽⁵³⁾ Cf., Rapport MacDougall, COM., série «Études, économie et finances», A (13), 1977.

⁽⁵⁴⁾ Nestas condições, a política económica e social, ainda muito determinada pela componente nacional, passaria a ser conduzida mediante o apelo a instrumentos tributários postos em marcha pelos países membros, não sendo possível qualquer evolução significativa enquanto não se realizassem progressos pela via da integração.

⁽⁵⁵⁾ Quanto aos impostos directos, apontou-se a conveniência (...) de procéder à un rapprochement des charges fiscales des entreprises pour qu'une concurrence équitable puisse s'établir entre les entreprises des différents États et que les mouvements de capitaux ne soient pas provoqués par des considérations fiscales».

No plano dos impedimentos ⁽⁵⁶⁾, de entre a multiplicidade enumerada, a Comissão salientou essencialmente dois:

- um, de natureza política, traduzido na forte incerteza e alguma tibieza subjacente à vontade dos Estados membros em alienar a respectiva soberania tributária, até então ciosamente salvaguardada (a autonomia fiscal nacional) ⁽⁵⁷⁾;
- outro, de carácter económico, conexo com as reservas postas ao alargamento dos poderes fiscais das Comunidades Europeias, sobretudo num contexto em que as acções conjunturais obrigavam os Estados membros a privilegiarem aquela mesma autonomia fiscal e os impostos se afirmavam antes como instrumentos de políticas de estabilização e de redistribuição.

Este apelo à soberania tributária nacional e à flexibilidade das instituições fiscais arriscava tornar-se particularmente premente em face do lançamento do Sistema Monetário Europeu, cuja concepção e funcionamento efectivo privavam já os Estados membros de importantes instrumentos de política monetária. Por outro lado, a perspectiva de acções harmonizadoras sobre as taxas do IVA e sobre a tributação das sociedades não poderia deixar de impor aos países participantes a urgente reforma dos seus sistemas fiscais, orientada para a compensação da perda de receitas ocorridas em determinados sectores. ⁽⁵⁸⁾⁽⁵⁹⁾

⁽⁵⁶⁾ Cf., Rapport Burke (n.51), capítulos II e V.

⁽⁵⁷⁾ Cf., Rapport Burke, (n.51), ponto 5.

⁽⁵⁸⁾ Cf., Rapport Burke, (n.51), ponto 64.

⁽⁵⁹⁾ Cf., G.Montagnier, *Fiscalité*, RTDE, 1980, n.º 4, p. 721: «Si l'on ajoute que les systèmes fiscaux nationaux sont encore largement disparates, et que leur structure dans chaque État n'est en général que le reflet de structures économiques et sociales et de mentalités façonnées par l'histoire, leur harmonisation apparaît comme une oeuvre de longue haleine, à conduire avec prudence et par étapes».

3. AS «ACCISES» NO CONTEXTO DA FISCALIDADE COMUNITÁRIA

3.1 *Princípios gerais*

De há muito que as «accises» vêm exigindo uma acção harmonizadora decisiva e urgente, orientada para a neutralização de uma potencial transferência do efeito de barreira típico dos direitos aduaneiros (suprimidos), sucessivamente, para o imposto geral sobre o consumo e deste para os referidos impostos especiais.

Óbvio, a constatação e eminente, o perigo, nem assim foi possível evoluir no sentido de uma política comum na matéria: argumentos clássicos ligados à alienação da soberania tributária e razões atinentes aos efeitos estritamente fiscais destes impostos têm retardado a definição de medidas comunitárias. ⁽⁶⁰⁾⁽⁶¹⁾

⁽⁶⁰⁾ Cf., Gabriel Montagnier, 1957-1982: *Les fiscalités nationales vingt cinq ans après*, RTDE, 1982, n.º 4, p. 639: «(...) N.B 2) Les statistiques OCDE ne se prêtent pas à une analyse détaillée de la part des accises à l'intérieur des impôts de consommation. Cette question est pourtant importante dans l'optique de l'harmonisation fiscale, en raison des très grandes difficultés rencontrées pour l'harmonisation des «cinq grandes accises» (bière, vin, alcools, tabac, huiles minérales). Le Rapport Burke sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté (sauf la fiscalité grecque) montre que les États membres font appel dans des proportions très différentes à cette ressource — ce qui explique largement les difficultés de cette harmonisation. Si ces accises ne représentent, environ, que 10% des impôts dans la majorité des États à la fin des années 70 (Pays-Bas: 8%; Belgique: 8,5%; France et Danemark: 9%; RFA: 11%), elles assurent, dans certains, des rentrées beaucoup plus importantes: 16% au Royaume-Uni; 18% en Italie, et atteignent même 25,5%, en Irlande».

⁽⁶¹⁾ Com taxas específicas, só o aumento destas ou do consumo é capaz de fazer crescer o volume de receitas auferidas a partir destes impostos. Além disso, em cada Estado membro é indispensável a adaptação periódica das taxas, de modo a que tais réditos acompanhem o movimento geral dos preços.

Apesar de tudo, a Comissão vem cumprindo zelosamente as suas funções ao apresentar ao Conselho um número elevado de propostas de que se extrai, em síntese: ⁽⁶²⁾

- a necessidade de harmonizar as estruturas das cinco principais «accises»: sobre os óleos minerais, os tabacos manufacturados, o álcool, a cerveja e o vinho;
- a urgência em aproximar/harmonizar as respectivas taxas;
- a possibilidade de manter certas «accises» — v.g., «accises» sobre os espectáculos —, insusceptíveis de afectação directa das transacções entre os Estados membros; ⁽⁶³⁾
- o convite a suprimir outras «accises» susceptíveis de desencadear controlos fronteiriços ou mecanismos de repercussão fiscal, e cujo peso e relevância orçamentais são, em regra, irrelevantes.

Nestes termos, atendendo à importância e especificidade das «accises», por um lado, e, por outro, ao elenco das medidas preconizadas pelas instituições supranacionais, tornou-se pacífica a tese de que semelhante harmonização viria a ter múltiplas sequelas nos Estados membros, especialmente em determinados domínios, através de:

- conflitos entre as estruturas harmonizadas das «accises» e as prioridades socio-económicas definidas por cada Estado membro;
- modificações estruturais no consumo interno global, capaz de afectarem a produção nacional;
- alterações no volume das receitas fiscais;
- redução da margem de manobra em matéria de política económica conjuntural.

⁽⁶²⁾ Cf., Proposition de directive du Conseil en matière de droits d'accises et d'impositions indirectes, autres que la IVA, frappant directement ou indirectement la consommation de produits, JOCE n.º C 43, de 29 de Abril de 1972.

⁽⁶³⁾ Nesta categoria estão também compreendidas «accises» susceptíveis de revestirem uma considerável incidência em sectores económicos determinados, — v.g. imposto sobre prémios de seguros — situação em que uma acção harmonizadora se afigura então inadiável.

Os dois primeiros pontos repercutem-se naturalmente sobre a estrutura qualitativa e quantitativa do consumo, que influenciam, gerando até um cenário de alguma forma similar ao decorrer da criação da união aduaneira. É que, embora em teoria a neutralidade das «accises» face à produção nacional e ao fluxo de importações constitua um processo substancialmente diverso do da harmonização dos impostos alfandegários, na prática, contudo, até o carácter proteccionista típico destes últimos tem estado na base da estruturação de muitas «accises», criados ao abrigo de uma mesma filosofia e no intuito de, de forma indirecta, serem também fonte de discriminação. ⁽⁶⁴⁾

A combinação de uma taxa elevada com uma estrutura específica e outros factores não físicos é susceptível de atribuir à «accise» efeitos cuja natureza proteccionista, de difícil demonstração, dificulta sempre o acesso a certos mercados. ⁽⁶⁵⁾

O problema centra-se na relação simbólica entre o sector secundário dos Estados membros e as respectivas «accises», resultando que, sob a pressão de uma carga fiscal elevada, um e outras tenderão a adaptar-se numa base de reciprocidade. Nesta ordem de ideias, muitos produtos tornaram-se essenciais ao mercado nacional do seu próprio país, para ele escoando com continuidade e racionalidade económica os seus excedentes. ⁽⁶⁶⁾

No tocante às implicações orçamentais, a harmonização das «accises» pode colocar problema não só quanto às oscilações quantitativas, mas também em matéria de repercussões sobre o equilíbrio global entre tributação directa e indirecta, em cada país membro.

Trata-se de uma questão normalmente demasiado empolada, sobretudo porque ponderado o grau de dependência dos Estados

⁽⁶⁴⁾ Este o fundamento de muitas acções interpostas junto do Tribunal do Luxemburgo, ao abrigo do artigo 169 do Tratado CEE.

⁽⁶⁵⁾ Cf., Bernard Jadau e Mario Burgio, «Harmonisation des fiscalités européennes», in: *La Communauté Économique Européenne en Crise*, Ed. Economica, Paris, 1982, pp. 208 e segs.

⁽⁶⁶⁾ Diferente a situação dos produtos dependentes do mercado internacional. Por outro lado, a protecção do mercado nacional é fonte de permanentes preocupações para os produtores dos bens sujeitos a «accises» (daí a urgência em encarar as CE como um grande mercado único para que a harmonização possa progredir).

membros face às receitas do IVA e «accises», as sequelas de uma acção harmonizadora sobre estas podem ser compensadas total ou parcialmente através da própria harmonização daquele.

Por fim, quanto à utilização das «accises» enquanto instrumento de política conjuntural, vem-se generalizando a convicção de que as variações súbitas e frequentes das taxas revestem efeitos prejudiciais e, bem assim, a importância crescente das políticas monetária e de rendimentos e preços. Daí uma certa retracção quanto a este meio privilegiado de regulação da procura interna global.

No entanto, torna-se indiscutível que a harmonização das «accises», especialmente se efectuada a par e em articulação com actuação semelhante em sede de IVA, restringe necessariamente o campo de manobra dos Estados membros em matéria de política financeira.

Da apreciação do regime jurídico das «accises» nos países membros das Comunidades Europeias as instituições comunitárias retiraram a certeza de se estar a dar cobertura nacional a incoerências e injustiças importantes, ⁽⁶⁷⁾ quer em relação à estru-

⁽⁶⁷⁾ O Relatório sobre as perspectivas de harmonização continha conclusões neste mesmo sentido:

- os Estados membros tinham «accises» com taxas inferiores à taxa de inflação, demonstrando uma certa incapacidade em se adaptarem a um ritmo convergente;
- nenhum Estado membro apresenta aumentos coerentes das «accises»: não só dissonantes relativamente ao índice de preços, mas também praticamente alheios dos verdadeiros imperativos das políticas social, de saúde pública ou até de salvaguarda de recursos, para já não falar da manifesta incompatibilidade com a disciplina da concorrência;
- ausência de disposições comunitárias reguladoras de evolução das taxas das «accises» — quer em valor absoluto, quer relativo —, passível de agravar as diferenças sensíveis por força da inflação.

Tal análise permitia, então, tirar certas ilações e orientações futuras:

- libertos de constrangimentos comunitários, os Estados membros experimentar — experimentavam já — dificuldades para realizarem com coerência o objectivo primordial das «accises», a sua finalidade fiscal;
- os governos dos Estados membros não poderiam esquecer que o «fiscal boost» — contrariamente ao «fiscal drag» — é mais fácil de compreender e aceitar pela população contribuinte, pelo que importará não minimizar os correlativos efeitos psicológicos;
- as contradições intrínsecas das políticas nacionais em matéria de «accises» testemunhariam a impotência dos governos face à acção dos «lobbies».

tura do imposto, quer às taxas. Aliás, este motivo tem bastado a certas correntes para defenderem um sistema comunitário mesmo que constrangedor para os Estados membros.

Independentemente desta opção pela solução menos má, seria de facto ingénuo acreditar na concepção e implementação de políticas comuns em sectores sujeitos a pesados encargos fiscais sem o estabelecimento de uma orientação uniforme no campo das «accises».

Preconizada, a harmonização terá de obedecer ao ritmo próprio do processo de integração — realização progressiva, por etapas — , ao mesmo tempo que distinguirá entre as acções a tomar nos dois momentos cronológicos cruciais: durante o processo, a subsistência condicionada e paulatinamente cerceada da autonomia dos Estados membros impõe-lhe tão só o acatamento coordenado das orientações comunitárias; no final — após o termo do período transitório — , a tolerância de medidas derogatórias não há-de atentar contra a liberdade das trocas, restringindo-as ou discriminando-as no âmbito do espaço integrado.

Independentemente, porém, do número de fases, e do conteúdo e ritmo das medidas a implementar, cedo se firmou a defesa da urgente harmonização das «accises» — das cinco mais importantes, pelo menos — , ainda que uma concretização tímida e mitigada pareça querer desmentir um esforço que, embora encetado sob os auspícios e impulso das instituições supranacionais, está longe de ter levado os Estados membros a adoptar uma atitude activa e comprometida num projecto comum.

3.2 *A harmonização das principais «accises»*

3.2.1. *Bebidas alcoólicas*

A harmonização das «accises» sobre bebidas alcoólicas recebeu um primeiro impulso com cinco propostas de directiva e uma de decisão, apresentados pela Comissão ao Conselho de Ministros em 7 de Maio de 1972. ⁽⁶⁸⁾

⁽⁶⁸⁾ Cf., JOCE n.º C 43, de 29 de Abril de 1972; Bull. CE, supl. n.º 3/72.

De carácter geral e definidora da filosofia e princípios a assumir pelas Comunidades Europeias na matéria, a primeira proposta encerrou uma importante classificação tripartida de tais «accises»:

- 1.º grupo: «accises» de manutenção expressamente autorizada, se bem que condicionada a uma acção harmonizadora posterior — «accises» sobre o álcool, cerveja e vinho ⁽⁶⁹⁾;
- 2.º grupo: «accises» de supressão tendencial, conquanto aos Estados membros fosse dada a oportunidade não só de conservá-las, mas também de submetê-las a um regime nacional autónomo, sob condição de não afectarem as trocas intra-comunitárias ⁽⁷⁰⁾⁽⁷¹⁾;
- 3.º grupo: «accises» susceptíveis de introdução «ex novo» e de subsistência não harmonizada, desde que não distorçoras da concorrência e/ou geradoras de controlos fiscais de fronteira. ⁽⁷²⁾⁽⁷³⁾

Nela se conteve também a referência à intervenção de um «Comité des Accises», composto por representantes dos Estados membros e com poderes consultivos, cuja génese foi então igualmente preparada. ⁽⁷⁴⁾

Mas, a par destes aspectos, a proposta de directiva-base teve ainda o mérito de — sensibilizada pela lentidão tradicionalmente envolvente do «decision making process», consciente da urgência em avançar rapidamente com medidas complementares da harmonização e, sobretudo, empenhada em evitar o recurso à morosa, complexa e, ainda assim, habitual tramitação usada para o efeito

⁽⁶⁹⁾ Cf., artigo 3.

⁽⁷⁰⁾ Cf., artigo 4.

⁽⁷¹⁾ Tratar-se-ai, v.g., de «accises» sobre produtos tropicais.

⁽⁷²⁾ Cf., artigo 6.

⁽⁷³⁾ Citem-se, v.g., certas taxas locais e «accises» sem influência sobre as trocas entre os Estados membros.

⁽⁷⁴⁾ Cf., Proposition de décision du Conseil instituant un «Comité des accises», JOCE n.º C 43, de 29 de Abril de 1972, p. 42.

— prever a possibilidade de a Comissão avançar com os projectos de diploma na forma simplificada desde que o «Comité des Accises» lhe concedesse o necessário «agrément».

A completar o pacote, surgiram ainda quatro propostas concretas relativas à harmonização das «accises» sobre o álcool, vinho, cerveja e «boissons en mélange» (i.é., a eventual combinação das três primeiras bebidas).

No tocante ao álcool, a consideração da mão neutralidade das «accises» incidente e, bem assim, das disparidades de disciplina nos Estados membros ditava a urgente harmonização do imposto em causa. Por outro lado, a consciência das particularidades atinentes quer às várias categorias de bebidas com álcool etílico como componente, quer às diversas utilizações deste último impunha a previsão de um leque de taxas e de certos regimes de isenção. ⁽⁷⁵⁾

Em matéria de vinho, a concorrência mantida com a cerveja — ela própria tributada em IVA e «accise» —, e desvantajosa para esta, aconselhava tratamento fiscal se não idêntico, pelo menos capaz de atenuar uma certa discriminação. Aliás, esta a razão de apenas sujeitar a tributação os vinhos de mesa, deixando de fora toda uma elevada gama utilizada como aperitivo ou digestivo. ⁽⁷⁶⁾

Quanto à cerveja, divergências constatadas a nível dos Estados membros e consequentes nos planos da receita, concorrência e livre circulação de mercadorias conduziām a um inevitável esforço harmonizador, de que não poderiam estar ausentes preocupações de tratamento equivalente adentro das categorias comercialmente definidas. ⁽⁷⁷⁾

Por fim, a proposta de tributação das «boissons en mélange» surgia como consequência inevitável e corolário óbvio da tribu-

⁽⁷⁵⁾ Cf., 2.º, 5.º e 7.º considerandos (proposition de directive concernant l'harmonisation des accises sur l'alcool).

⁽⁷⁶⁾ Cf., 3.º e 7.º considerandos (proposition de directive concernant une accise harmonisée sur le vin)

⁽⁷⁷⁾ Cf., 2.º, 5.º e 6.º considerandos (proposition de directive concernant l'harmonisation des accises sur la bière).

tação das respectivas componentes «mêlangées». Daí ter sido considerado pertinente sujeitar tais bebidas a um imposto de natureza similar ao que agravava aquelas, calculado, naturalmente, a partir dessas mesmas «accises». ⁽⁷⁸⁾

Em termos críticos, afigura-se oportuno recordar as palavras de G. Montagnier quanto à prudência da Comissão e ao ensejo de tal regime ⁽⁷⁹⁾:

«Si le juriste ne peut que louer ce sens de prévoyance, l'amateur risque d'avoir un mouvement de recul à la lecture de l'exposé des motifs, en constatant que cette précaution tend à permettre de taxer par exemple 'un mélange de bière et de vin mousseux' dont'il était certainement loin de soupçonner l'étonnante existence (...)».

Nascidas no primeiro trimestre de 1972, as propostas perderam enquanto tais, originando assim um atraso claramente imputável a dois factores: por um lado, ao contributo destes impostos — de modo algum minimizável — para o volume das receitas fiscais de determinados Estados membros; por outro lado, à função substitutiva que, na ausência dos direitos aduaneiros, lhes passou a assistir como meio relativamente eficaz de protecção das produções nacionais. ⁽⁸⁰⁾

⁽⁷⁸⁾ Cf., 2.º e 3.º considerandos (proposition de directive concernant le régime des accises à appliquer aux boissons en mélange).

⁽⁷⁹⁾ Cf., G. Montagnier, *Fiscalité*, RTDE, 1974, n.º 2, p. 341.

⁽⁸⁰⁾ Não seria possível alcançar o efeito proteccionista — mediante o estabelecimento de taxas diferenciadas para a produção nacional e importações — sem violar frontalmente a interdição de tributações discriminatórias do artigo 95 do Tratado CEE. Todavia, os Estados membros poderiam superar facilmente tal dificuldade, definindo as taxas em função dos produtos e sem distinguir entre bebidas produzidas internamente e importadas, procurando no entanto tributar mais pesadamente as primeiras com vantagem para as segundas.

A letra do artigo 95 seria então respeitada, embora não fosse o seu espírito.

Neste sentido: Cf., G. Montagnier, *Fiscalité*, RTDE, 1980, n.º 4, p. 745: «on va constater que telle a bien été l'attitude des États les plus intéressés à l'affaire, mais que, fort heureusement pour les consommateurs et pour l'intérêt profond du Marché Commun, la Cour de Justice a condamné ces «habiletés».

A inércia das instituições decisoras — mormente, do Conselho de Ministros — conduziu a interpelações directas e frequentes ao executivo comunitário por parte de parlamentares europeus, no intuito de apurar dos motivos do atraso e da previsível data da tomada de decisão. ⁽⁸¹⁾

Mascarando o imobilismo e a timidez sob uma capa de reflectida prudência, o Conselho declararia, em 1975, que «(...) l'harmonisation des structures des accises soulève de nombreux problèmes importants», pelo que entendia «(...) ne pas être en mesure d'indiquer à quel moment il lui sera possible de prendre une décision en cette matière».

No ano seguinte — em 13 de Abril de 1976 —, interpelado de novo, o Conselho limitou-se a remeter para as considerações antes feitas. ⁽⁸²⁾ Todavia o Parlamento Europeu, insatisfeito, procurou conhecer o número de sessões até à data — de Março de 1972 a Agosto de 1976 — consagradas à questão em debate, apurando, na sequência de um inquérito, que os peritos comunitários haviam abordado quinze vezes a matéria e que o COREPER e o Conselho de Ministro apenas sobre ela se tinha debruçado uma única vez, cada um, em Dezembro de 1974 ⁽⁸³⁾.

Tratava-se de uma conclusão do mais alto significado e importância, em larga escala responsável pelo impasse e por dificuldades suplementares suscitadas ao redor da tributação do vinho, um e outras atempadamente assinaladas pelo Parlamento. ⁽⁸⁴⁾⁽⁸⁵⁾

⁽⁸¹⁾ Cf., JOCE n.º C 208, de 11 de Setembro de 1975.

⁽⁸²⁾ Cf., JOCE n.º C 178, de 2 de Agosto de 1976.

⁽⁸³⁾ Aberto em 27 de Julho de 1976, o inquérito teve os resultados publicados em 15 de Novembro desse mesmo ano.

⁽⁸⁴⁾ As «accises» sobre o vinho haviam duplicado em Janeiro de 1976 no BENE-LUX, pelo que o PE interrogou a Comissão, 24 de Março de 1976, sobre tal facto. Afirmando deplorar que semelhante medida houvesse sido tomada, uma vez que frontalmente contrária à sua recomendação de 1975 (cf., Recomendação n.º 76/2/CEE, de 5 de Dezembro de 1975, JOCE n.º L 2, de 7 de Janeiro de 1976), a Comissão salientou então que nesta se procurara dirigir aos Estados membros um convite formal para diminuição das respectivas «accises» sobre o vinho, medida perspectivada como remédio para ocorrer aos problemas experimentados pelo sector vitivinícola.

⁽⁸⁵⁾ Cf., Montagnier, *Fiscalité*, RTDE, 1977, n.º 3, p. 519: «Les discriminations fiscales a l'égard des alcools étrangers mises en oeuvre par plusieurs États, notamment

De um modo geral, o problema das «accises» sobre o vinho foi amplamente debatido aquando da discussão de uma questão verbal colocada pelo parlamentar Edgar Pisani e outros membros do Parlamento Europeu no decurso da sessão de 13 de Janeiro de 1977. Feito, então, o ponto da situação, acentuou-se não só a lenta progressão dos trabalhos, como também as disparidades encontradas na disciplina tributária vitivinícola dos Nove ⁽⁸⁶⁾.

Na prática, a problemática subjacente às «accises» sobre bebidas alcoólicas começou então a desdobrar-se em dois vectores:

- o das bebidas de mesa: vinho e cerveja ⁽⁸⁷⁾;
- o das aguardentes.

Em matéria de vinho e cerveja, a Europa integrada comporta claramente uma «Europa do vinho» e uma «Europa da cerveja» ⁽⁸⁸⁾, que, pesem embora as relações complementares mantidas a nível de hábitos de consumo, se apresentam fortemente competitivas por razões fiscais.

par la France, ont été évoquées notamment par Mme. Ewing (cf., JOCE n.º C, du 10 juin 1976) et par M. Cousté (cf., JOCE n.º C, du 30 août 1976), qui ont souligné la contradiction existant entre ces mesures et l'interprétation donnée par la Cour de Justice à l'article 37 du Traité CEE dans ses arrêts 45-75, Rewe — Zentrale (cf., TCE, Rewe — Zentrale des Lebensmittel — GroBhandels GmbH c. Hauptzollamt Gottingen e Bundesfinanzminister c. Wolfgang Miritz GmbH & Co., Rec 1976-2). Dans ses réponses, la Commission a indiqué qu'elle avait engagé contre ces États la procédure du recours en constatation du manquement des États (article 169 du Traité)».

⁽⁸⁶⁾ Cf., PE, Doc. Séance n.º 211/1977.

⁽⁸⁷⁾ Devido à importância económica, aos níveis de consumo e à natureza sucedânea, vinho e cerveja vêm atraindo a particular atenção dos Estados membros — em especial, dos países do Norte da Europa que praticam uma política coordenada, protectora dos produtores de cerveja contra a invasão concorrencial do vinho importado.

⁽⁸⁸⁾ A «Europa da cerveja» — não circunscrita ao território das Comunidades Europeias — não é um complexo unitário e homogéneo: a Áustria, à revelia do acordo de cooperação celebrado com as Comunidades, aumentou fortemente a tributação sobre as cervejas importadas, tendo criado em Novembro de 1977 uma taxa compensatória (cf., JOCE n.º C 107, de 8 de Maio de 1978).

Cada uma tem-se esforçado por se proteger contra a «rival», tributando mais intensamente o produto concorrente em ordem a defender os interesses dos produtores nacionais. ⁽⁸⁹⁾

Manipulando o instrumento tributário, os Estados membros do Centro e Norte da Europa apresentavam em fins da década de 70 uma fiscalidade dissuasiva relativamente ao consumo de vinho, falseando assim largamente a concorrência vinho-cerveja. ⁽⁹⁰⁾

Por tudo isto, afigurou-se desejável que a harmonização destas «accises» ocorresse de forma simultânea e paralela.

Contudo, a Comissão, na comunicação dirigida ao Conselho em 8 de Agosto de 1977, mostrou perfilhar a tese da autonomia dos sectores ao dirigir um convite para «reprendre immédiatement l'examen des propositions concernant l'harmonisation des accises sur l'alcool et la bière, en vue de leur adoption avant le 1^{er} mai 1978».

⁽⁸⁹⁾ Cf., Rapport Pisani, Doc. PE n.º 205/1978, p.15: «L'Italie défavorise la bière au profit du vin (...): le Royaume-Uni favorise, et très fortement, la bière par rapport au vin; le Danemark favorise la bière par rapport au vin; la Belgique et les Pays-Bas favorisent eux aussi fortement la bière par rapport au vin; l'Irlande se comporte comme le Royaume-Uni, mais plus modérément; la France possède une taxation à peu près équivalente pour le vin et pour la bière (...)»

Estados membros como a RFA e a Itália não faziam incidir «accises» sobre o vinho.

⁽⁹⁰⁾ Cf., G.Montagnier, *Fiscalité*, RTDE, 1978, n.º 3, p. 531:

Charge fiscale à litre d'accises et de TVA frappant, à la date du 1^{er} octobre 1977, un vin de table produit des raisins frais et tirant 13.º G.L.

Pays	Montant de l'accise HL		Taux de la IVA en pourcentage
	En monnaie nationale	En UCE	
Belgique	1 306FB	31,93	25
République Fédéral d'Allemagne	—	—	11
Danemark	750DKR	106,43	18
France	9FF	1,64	17,6
Irlande.....	50.57L	77,19	10
Italie	—	—	14
Luxembourg	706Flux	17,26	5
Pays-Bas	90,26F	132,17	18
Royaume-Uni	71,50L	109,14	8

A dissociação de duas questões intrinsecamente conexas acarretou para a Comissão as críticas dos mais diversos quadrantes da vida comunitária, às quais aquela instituição procurou responder buscando a legitimação da posição assumida não só nas divergentes opiniões expressas no seio do Conselho, obstáculo ao progresso de uma harmonização fiscal imediata, mas também no objectivo último do processo: o estabelecimento de «un système de taxation cohérent de l'ensemble des boissons alcoolisées». ⁽⁹¹⁾

Entrados no anos 80, a situação continuou a manter a mesma fisionomia, assistindo-se apenas ao agravamento das clivagens tributárias entre as duas bebidas. ⁽⁹²⁾⁽⁹³⁾

Para alguns Estados membros o cerne da questão transferiu-se para a Política Agrícola Comum, visto que, face à sobretributação do vinho face à cerveja e à consequente barreira à entrada daquele nos territórios nacionais protegidos, a instabilidade instalada no mercado do primeiro esteve na origem do acréscimo de excedentes, apenas escoáveis por via de destilação. Por outro lado, certos intermediários passaram a mostrar tendência «melhorando», expediente tendente a proporcionar-lhes uma certa compensação perante a carga fiscal suportada. ⁽⁹⁴⁾

Em 22 de Junho de 1977, a nova comunicação da Comissão ao Conselho pareceu traduzir o relançamento de um projecto em

⁽⁹¹⁾ Cf., JOCE n.º C 42, de 20 de Fevereiro de 1978, e 150, de 26 de Junho de 1978.

⁽⁹²⁾ Cf., Rapport Burke, (n.51), pp. 39 e 47 e segs.

⁽⁹³⁾ Cf., G.Montagnier, (n.80), p. 746: «Elle (l'importance des écarts entre les deux boissons) a été chiffrée pour la période récente dans des réponses de la Communauté — de la Commission — à des questions écrites posées par M.Schyns, qui permet de constater qu'au Royaume-Uni le rapport entre les deux accises est actuellement de 5 à 1 (cf., JOCE n.º C 246, du 1.º octobre 1979), et par Mme. Ewing, dont la réponse présente à la fois le taux des accises et celui de la TVA (cf., JOCE n.º C 66, du 17 Mars 1980)»

⁽⁹⁴⁾ Sem pretender fazer a apologia de medidas tendentes a obrigar os consumidores comunitários a observar toda a produção vitivinícola do sul da Europa, importará não descurar a necessidade de conceder oportunidade a tentativas sérias para estabelecimento de uma concorrência sã e normal entre vinho e cerveja. Trata-se, aliás, de uma questão cuja flagrante relevância ressalta particularmente quando encarada na perspectiva do alargamento das Comunidades Europeias.

letargia. ⁽⁹⁵⁾ Diploma de compromisso, o texto continha orientações dirigidas aos Estados membros que não cobravam «accises» sobre o vinho ⁽⁹⁶⁾, convidando-os a manter inalterada a situação até à conclusão do desarmamento pautal fruto do primeiro alargamento entretanto ocorrido.

A Comissão avançou também uma solução que visava assegurar a neutralidade económica das «accises» sobre o vinho e a cerveja ⁽⁹⁷⁾: por um lado, as taxas das «accises» não poderiam, num mesmo Estado membro, ultrapassar a relação entre os níveis de alcoometria das duas bebidas ⁽⁹⁸⁾; por outro, aplicar-se-ia a mesma taxa de IVA quer ao vinho, quer à cerveja.

O sistema sugerido reservava aos Estados membros uma certa dose de autonomia na condução das respectivas políticas fiscais, sendo-lhe também reconhecidos poderes para, por razões de saúde pública ou rentabilidade orçamental, agravarem a tributação ou controlos suplementares. ⁽⁹⁹⁾

No que concerne as aguardentes — finalmente retomadas —, uma vez liminarmente postergado o estabelecimento de taxas diferentes para a produção nacional e importada, a persistência de um sistema lacunar propiciava acções em favor das produções internas sem parecer transgredir ostensivamente o artigo 95 do Tratado CEE. Assim, aos Estados membros interessados bastou prever, no âmbito do processo de fixação das taxas mais elevadas, que elas se aplicariam indistintamente a uma mesma categoria de alcoois tanto nacionais, como estrangeiros, embora na prá-

⁽⁹⁵⁾ Cf., Doc. COM. (79) 261 final; Bull. CE n.º 6/79.

⁽⁹⁶⁾ Tratava-se da RFA, Itália e BENELUX.

⁽⁹⁷⁾ Atente-se que a proposta da Comissão veiculava a única disciplina que os Estados membros pareciam em condições e disposição de aceitar (Cf., JOCE n.º C137, de 9 de Junho de 1980)

⁽⁹⁸⁾ O PE, em parecer emitido durante a sessão de Setembro de 1978, havia-se já pronunciado em favor do estabelecimento de um leque de tarifas máximas e mínimas para cada uma das bebidas (Cf., JOCE n.º C 251, de 23 de Outubro de 1978)

⁽⁹⁹⁾ Idêntico processo de desarmamento fiscal deveria ser posto em marcha para o álcool não industrial.

tica visassem antes «(...) condamner à cet 'enfer' fiscal les alcools qui, en fait sont produits dans les autres États ⁽¹⁰⁰⁾(¹⁰¹).

Em termos teóricos, qualquer Estado membro estaria certamente interessado em anular a sobretributação incidente sobre a sua produção; na prática, contudo, semelhante interesse não encontraria paralelo num proporcional empenhamento e em acções decisivas, inibidos um e outras pelo que significariam quanto a pôr em causa o respectivo ordenamento jurídico-tributário ⁽¹⁰²⁾.

A iniciativa partiria da Comissão que, tendo anunciado a intenção de solicitar a intervenção do Tribunal, nem assim conseguiu levar os Estados membros a realizar espontaneamente a ansiada reforma. Quanto ao Conselho, entendeu esta instituição, na reunião de 16 de Outubro de 1979, ser de aguardar pela decisão do Luxemburgo, encontrando aí pretexto para adiar a análise e tomada de posição sobre o dossier «accises».

No plano jurisprudencial, os acórdãos proferidos em 27 de Fevereiro de 1980 pela Tribunal Europeu constituíram um válido contributo para a efectiva harmonização das «accises» sobre bebidas alcoólicas.

Por detrás de tais decisões estavam processos intentados pela Comissão contra a França ⁽¹⁰³⁾, Itália e Dinamarca — Processos

⁽¹⁰⁰⁾ Cf., G.Montagnier, (n.80), p. 747.

⁽¹⁰¹⁾ Considere-se, v.g., a situação de quatro Estados membros:

- *França*: as aguardentes de fruta são nitidamente menos tributadas que as de destilação cerealífera;
- *Itália*: a taxa sobre as aguardentes vínicas é sensivelmente inferior à das aguardentes de cereais e cana sacarina;
- *Irlanda*: tributam-se mais gravosamente os alcoois estrangeiros, mediante a previsão de diferentes prazos de pagamento das «accises» consoante se trate de bebidas nacionais ou importantes;
- *Dinamarca*: a «accise» sobre a aguardente (akvavit) nacional ou importada é manifestamente inferior às «accises» sobre as aguardentes. Ora, é muito duvidosa a existência de «akvavit» não dinamarquesa.

⁽¹⁰²⁾ Entre os operadores económicos envolvidos, é a categoria dos consumidores que sai francamente prejudicada pela ausência de uma «Workable competition» entre os produtores comunitários.

⁽¹⁰³⁾ Na mesma altura, a França foi alvo de outra condenação relativa a discriminações em matéria de publicidade de bebidas alcoólicas: cf., TCE, Proc. n.º 152/78, Commission des Communautés européennes c. République français, Rec. 1980 — 6. pp. 2299 e segs.

n.ºs 168/78, 169/78 e 171/78, respectivamente —, por um lado, e contra a Grã-Bretanha — Processo n.º 170/78 —, por outro ⁽¹⁰⁴⁾.

Os primeiros haviam sido inspirados por discriminações tributárias praticadas por aqueles países quanto às aguardentes importadas em benefício das congêneres nacionais, em clara violação da letra e do espírito do artigo 95 do Tratado CEE. Na circunstância, o Tribunal, conquanto não identificado com a tese da Comissão, considerou que os Estados membros haviam falhado ao cumprimento das suas obrigações, condenando-os, por isso, a reformar os respectivos ordenamentos jurídicos-tributários e a assegurar a correspondente neutralidade. ⁽¹⁰⁵⁾⁽¹⁰⁶⁾

Igualmente importante, o último processo ⁽¹⁰⁷⁾ pôs em foco a disparidade de tratamento fiscal entre o vinho e a cerveja (mais gravosa para o primeiro), tendo então o Tribunal adoptado uma

⁽¹⁰⁴⁾ Cf., TCE, Proc.ºs n.ºs 168/78, *Commission c. République française*, 169/78, *Commission c. République italienne*, 170/78, *Commission c. Royaume-uni*, 171/78, *Commission c. Royaume de Danemark*, Rec. 1980.

Sobre uma análise detalhada desta jurisprudência:

Cf., Dominique Berlin, *Portée des dispositions fiscales du Traité de Rome et harmonisation des fiscalités indirectes*, RTDE, 1980, n.º 4, pp. 635 e segs.

⁽¹⁰⁵⁾ Os Estados membros argumentaram que os produtos nacionais não eram sucedâneos das aguardentes como defendia a Comissão, excluindo assim a aplicação do artigo 95 do Tratado CEE [quanto à interpretação do artigo 95 do Tratado CEE, cf., Dominique Berlin, (n. 28), pp. 46 e segs].

O Tribunal, contrariando tal entendimento, pronunciou-se pela necessidade de observância daquela norma: «(...) soit s'il s'agissait de produits similaires au sens du premier alinéa de l'article 95; soit, s'il n'y avait pas rapport de similitude, il existait à tout le moins un rapport de concurrence, fût-ce partielle ou potentielle, de nature à tomber sous le coup de son deuxième alinéa».

⁽¹⁰⁶⁾ Já antes, na sequência de uma questão prejudicial, o Tribunal havia assumido uma posição consonante com esta (cf., TCE, Proc n.º 68/79, *Hans Just I/S c. Ministère danois des impôts et accises*, Rec. 1980-2, pp. 501 e segs.): «Si le traité n'exclut pas, dans son principe, une différenciation d'imposition entre divers produits alcooliques, une telle différenciation ne saurait être utilisée à des fins de discrimination fiscale ou de manière à protéger, fût-ce indirectement, une production nationale. Un système fiscal consistant à assurer un avantage fiscal à un seul produit, représentatif de la plus grande partie de la production nationale, à l'exclusion de tous autres produits importés, similaires ou concurrentes, est incompatible avec le droit communautaire.

⁽¹⁰⁷⁾ Contemporâneo e de igual relevância, o Proc. n.º 55/79 — cf., *Commission c. République d'Irlande*, Rec. 1980 —, conquanto suscitado por discriminações relativa-

posição prudente ao remeter à Comissão e ao Reino Unido, em conjunto, a tarefa de retomarem a questão litigiosa e de lhe apresentarem um relatório até finais do ano de 1980 ⁽¹⁰⁸⁾.

Só em 19 de Abril de 1985 a problemática das «accises» sobre bebidas alcoólicas voltou à ordem-do-dia, então sob a forma de duas propostas de directiva apresentadas pela Comissão ao Conselho de Ministros:

- uma, respeitante aos impostos indirectos sobre bebidas alcoólicas; ⁽¹⁰⁹⁾
- outras, relativa à harmonização das «accises» sobre os vinhos e produtos similares. ⁽¹¹⁰⁾

A primeira procurou responder a três objectivos fundamentais:

- integrar as lacunas resultantes da impossibilidade de adopção imediata da directiva de harmonização das «accises» sobre o vinho;
- extrair todas as consequências do acórdão do Tribunal proferido no Proc. n.º. 170/78;
- completar a disciplina das «accises» mediante o apelo às regras do IVA, sob pena de comprometer os objectos de neutralidade fiscal e de equivalência das condições de concorrência entre as diferentes bebidas alcoólicas, metas, afi-

mente a bebidas estrangeiras, não mereceu a nossa atenção, visto que a fonte daquelas não tinha natureza fiscal.

⁽¹⁰⁸⁾ Provisória, a sentença do Tribunal Europeu teve grande alcance: «(...) la Cour déclare que, pour établir que la charge fiscale supérieure du vin exerce un effet protecteur au profit de la bière, il conviendrait de déterminer 'un rapport de taxation adéquat entre les deux produits' et que, 'parmi les critères mis en avant par les deux parties, le seul indice pouvant permettre une comparaison adéquate tant soi peu objective consiste, des lors, dans l'appréciation de l'incidence de la charge fiscale par rapport au degré alcoolique des boissons en cause', et l'on reconnaît là le critère du degré alcoolique par volume, avancé par la Commission. Si deux boissons sont, par exemple, dans un rapport de degré alcoolique par décimètre cubique de une à trois, le 'rapport de taxation adéquat' devrait être du même ordre» [cf., G.Montagnier, (n.80), p. 752].

O tribunal seguiria, assim, na senda das sugestões da Comissão constantes da Comunicação de 26 de Junho de 1979.

⁽¹⁰⁹⁾ Cf., Doc. COM. (85) 150 final, Bruxelas, de 19 de Abril de 1985.

⁽¹¹⁰⁾ Cf., Doc. COM. (85) 151 final, Bruxelas, de 19 de Abril de 1985.

nal, das acções de harmonização estrutural daqueles impostos.

Com semelhante filosofia, esta proposta de directiva visou regulamentar apenas os chamados «vins tranquilles», ⁽¹¹¹⁾ impondo aos Estados membros a adopção de uma taxa única fixada em função do volume, mas deixando-lhe plena liberdade em matéria de «vins mousseux».

Por outro lado, consciente quer das vantagens da existência de estruturas comuns das «accises» sobre vinho e cerveja — existência viabilizadora do estabelecimento de regras e relações harmónicas de tributação do consumo destas duas bebidas fermentadas —, quer da própria utopia em querer concretizar tal projecto no curto prazo, a Comissão avançou a intenção de evitar, pelo menos, tributações discriminatórias e assim contribuir para a redução dos processos de infracção e dos recursos jurisprudência. Todavia, o facto de a cerveja, ao contrário do vinho, ser produzida em todos os Estados membros, conduziria à enunciação de uma regra não discriminatória unilateral, consubstanciada na exclusiva proibição de tributações excessivas do vinho nos países membros não produtores. Daí que, baseando-se nos critérios enunciados no referido acórdão, a proposta tenha definido uma relação comunitária entre as taxas incidentes sobre vinho e cerveja. ⁽¹¹²⁾

Em obediência à terceira preocupação, admitiu-se também, numa fase transitória, a aplicação de uma taxa uniforme de IVA qualquer que fosse a categoria visada de bebidas alcoólicas — bebidas fermentadas, intermediárias e espirituosas —, preconizando-se para facilitar tal medida a aproximação das legislações nacionais na matéria ⁽¹¹³⁾.

De referir, por fim, o comando dirigido aos Estados membros para adaptarem o respectivo ordenamento jurídico à directiva, dentro do «timing» pré-determinado: até 1 de Janeiro de

⁽¹¹¹⁾ Cf., Doc. COM. (85)150 final, artigo 1.

⁽¹¹²⁾ Cf., *ibidem*, artigo 2.

⁽¹¹³⁾ Cf., *ibidem*, artigos 3 a 6.

1986 ⁽¹¹⁴⁾. O incumprimento constatado não só compromete o sucesso do empreendimento, mesmo que se entenda o seu mero diferimento no tempo, como também frustra as expectativas nele colocadas.

A segunda proposta de directiva centrou-se na harmonização das «accises» sobre vinho a que foi junto álcool, e produtos similares («produits intermédiaires»).

Se a sua simples existência mostrou os reduzidos progressos feitos na matéria, ela não deixou de evidenciar também os benefícios retirados das múltiplas discussões no seio do Conselho, onde os Estados membros — apoiados pela Comissão — se pronunciaram por uma acção harmonizada apoiada em duas directivas distintas: uma, consagrada às bebidas espirituosas; outra, respeitante ao vinho com mistura de álcool etílico.

Basicamente, a proposta visou harmonizar as estruturas das «accises» identificadas, em ordem a permitir o estabelecimento de concorrência não falseando entre produtos similares adentro de um mesmo Estado membro e entre produtores de vários parceiros. Só num segundo momento a harmonização assumiria cariz mais ambicioso, apontando então para o alinhamento das taxas praticadas a nível nacional e para a respectiva harmonização no plano comunitário.

A primeira questão de fundo abordada prendeu-se com os produtos abrangidos, os quais foram rigorosamente circunscritos a duas grandes categorias: por um lado, as bebidas alcoólicas de fermentação natural; por outro lado, os produtos similares («produits intermédiaires»), em regra obtidos a partir daqueles. ⁽¹¹⁵⁾ Assim, constatou-se a expressa exclusão das bebidas espirituosas, tributadas em função do índice alcoométrico com a mesma taxa do álcool.

Cotejando as propostas de 1972 e 1985, ressaltou nítido o alargamento do elenco de produtos similares, por certo devido ao desejo de assegurar um maior equilíbrio entre bebidas de claras afinidades e cuja produção reveste uma particular importância para os países que aderiram em 1973.

⁽¹¹⁴⁾ Cfr., *ibidem* artigo 7.

⁽¹¹⁵⁾ Cf., Doc. COM. (85) 151 final, artigo 1.

Em síntese, diremos que o critério atendível respeitou à quantidade de álcool misturada na bebida fermentada: quanto maior for, mais esta última se tornará assimilável a uma bebida espirituosa. Daí, a definição capital dos volumes alcoométricos máximo e mínimo permitidos — 22% e 15% —, parâmetros rígidos de classificação correspondentes aos valores vigentes nos Estados membros ⁽¹¹⁶⁾.

No que concerne o estabelecimento da «accise», propôs-se, à semelhança da versão de 1972, que os «produits intermédiaires» ficassem sujeitos a um imposto específico calculado em função do volume respectivo; paralelamente, sugeria-se a sua tributação em taxa reduzida por comparação com o álcool. Além disto, equacionaram-se também cenários alternativos, competindo aos Estados membros optar pelo sistema de determinação da taxa julgada mais conforme com os seus interesses socio-económicos, mas sempre sob compromisso de a estrutura escolhida valer para todos os produtos da mesma categoria. ⁽¹¹⁷⁾

Alicerçada nestas linhas-de-força, a proposta definiu ainda medidas específicas de natureza administrativa ligadas à execução do sistema, ⁽¹¹⁸⁾ regime de isenção ⁽¹¹⁹⁾ e o recurso ao «Comité des Accises», em caso de necessária regulamentação inerente. ⁽¹²⁰⁾

3.2.2. *Tabacos manufacturados — cigarros*

A livre circulação de tabacos manufacturados no interior das Comunidades Europeias tem sido entravada tanto por regulamentações restritivas e falseadores da concorrência — monopólios nacionais com carácter comercial ⁽¹²¹⁾ —, como pela presença de regimes fiscais diferenciados de país para país.

No plano fiscal, a tributação dos cigarros na Europa dos Seis revestia duas modalidades: a cobrança de «accise» por uni-

⁽¹¹⁶⁾ Cf., *ibidem*, artigo 2.

⁽¹¹⁷⁾ Cf., *ibidem*, artigo 3.

⁽¹¹⁸⁾ Cf., *ibidem*, artigo 6 a 11.

⁽¹¹⁹⁾ Cf., *ibidem*, artigos 3, n.º 2 e 4.

⁽¹²⁰⁾ Cf., *ibidem*, artigo 12.

⁽¹²¹⁾ Cf., artigo 37 Tratado CEE.

dade — imposto específico — (RFA), e a percepção de imposto proporcional ao preço de venda — imposto «ad valorem» — (restantes Estados membros). Mais tarde, o primeiro alargamento confrontou a Europa dos Nove com um terceiro sistema baseado na incidência de uma «accise» calculada em função do peso de tabaco utilizado ⁽¹²²⁾.

A esta natureza complexa e multifacetada do problema acresceu ainda, de muito cedo, o facto de em todos os Estados membros as «accises» sobre o tabaco constituírem uma fonte orçamental de vulto, obstáculo suplementar responsável, com os demais, pela multiplicação de relatórios, comunicações e propostas e pela escassez de efectivas decisões comunitárias.

A obra harmonizadora encetada sob a égide da Comissão iniciou-se com a Resolução de 21 de Abril de 1970 ⁽¹²³⁾, de acordo com a qual o modelo comunitário de tributações dos cigarros deveria consistir numa «accise» que combinasse um elemento específico e um elemento proporcional ⁽¹²⁴⁾, relacionados a nível comunitário.

Tais princípios encontraram eco na Directiva n.º 72/464/CEE, de 19 de Dezembro ⁽¹²⁵⁾, onde entre outras considerações se salientou:

- a indispensável harmonização estrutural das «accises», para garantia do não falseamento da concorrência entre as categorias de tabacos manufacturados pertencentes a um mesmo grupo e da abertura e interpenetração dos mercados nacionais;
- a conveniência em proceder a uma harmonização progressiva, definindo etapas;
- a vantagem em fixar um sistema de incidência degressiva do imposto sobre os cigarros, traduzido na combinação

⁽¹²²⁾ Para o Reino Unido e Irlanda o começo da harmonização foi diferido para finais de 1977 — termo do respectivo transitório —, dada a particular dificuldade em se adaptarem ao modelo comunitário gizado.

⁽¹²³⁾ Cf., JOCE n.º C 32, de 28 de Abril de 1970.

⁽¹²⁴⁾ O mesmo diploma previu ainda a abolição dos direitos exclusivos de importação e comercialização por grosso até 1 de Janeiro de 1976.

⁽¹²⁵⁾ Cf., JOCE n.º L 303, de 31 de Dezembro de 1972.

de uma «accises» proporcional e de outra específica com valores determinados segundo critérios comunitários para cada Estado membro. ⁽¹²⁶⁾

Da análise do articulado retiravam-se regras flexíveis e genéricas informativas de todo o processo de harmonização — regras desde logo concretizadas para a primeira fase —, prevendo-se, no entanto, que o Conselho de Ministros elaborasse com a antecedência de um ano, relativamente à expiração de período inicial, uma directiva de execução para as etapas subsequentes. ⁽¹²⁷⁾

Ainda no âmbito dos princípios gerais, a directiva impôs aos Estados membros uma obrigação de «standstill» conducente á restrição do número de figuras tributárias incidentes sobre os tabacos manufacturados — «accise» harmonizada e IVA ⁽¹²⁸⁾; definiu, numa primeira aproximação, o conceito de tabacos manufacturados ⁽¹²⁹⁾; e enunciou regras respeitantes ao processo administrativo-tributário ⁽¹³⁰⁾.

Em sede das normas particulares aplicáveis no decurso da primeira fase, é de destacar a solução provisória consagrada quanto à articulação dos elementos específicos e proporcional, tendo-se então disposto que o montante em causa se circunscreveria a um mínimo de 5% e um máximo de 75% do cúmulo das duas «accises» ⁽¹³¹⁾. Meramente indicativa, tal decisão constituía um esforço pioneiro para delimitação e redução das flutuações verificadas nos Estados membros.

Independentemente de outras críticas, a implementação da directiva de 1972 suscitava vários problemas: a classificação detalhada e rigorosa dos tabacos manufacturados, enquanto condição de exequibilidade daquele diploma, e o difícil cumprimento do calendário fixado.

Quanto à primeira questão, esteve ela no centro da proposta de directiva apresentada pela Comissão em 1977 ⁽¹³²⁾ e que o

⁽¹²⁶⁾ Cf., *ibidem*, considerandos 5.º, 6.º e 7.º.

⁽¹²⁷⁾ Cf., *ibidem*, artigo 1.

⁽¹²⁸⁾ Cf., *ibidem*, artigo 2.

⁽¹²⁹⁾ Cf., *ibidem*, artigo 3.

⁽¹³⁰⁾ Cf., *ibidem*, artigo 4 a 6.

⁽¹³¹⁾ Cf., *ibidem*, artigo 8.

⁽¹³²⁾ Cf., JOCE n.º 72, de 7 de Junho de 1976.

Conselho, por falta de consenso e não obstante as pressões do Comité Económico e Social e do Parlamento Europeu, hesitou em aprovar ⁽¹³³⁾.

Surgida, finalmente, em 1979 ⁽¹³⁴⁾, a definição pormenorizada dos vários tipos de tabaco manufacturado obedeceu a um duplo critério: características próprias e uso. Ainda que prevendo derrogações transitórias, esta classificação permitia dar cabal execução ao artigo 3, n.º 2 da directiva de 1972 e, assim, garantir as condições propícias de passagem à etapa seguinte.

O tempo entretanto despendido com as discussões serviu à Comissão para aperfeiçoar as propostas de modificação relativas à interpenetração dos mercados visados, estudo sujeito ao Conselho em Fevereiro de 1976 ⁽¹³⁵⁾.

Na nova Comunicação, aquela instrumentação interrogava-se sobre os progressos possíveis na harmonização das «accises» mediante a redução da diferença entre os elementos específico e proporcional, ⁽¹³⁶⁾ tarefa que remetia para a segunda etapa. Quanto à fase final, não obstante um anterior convite do Parlamento Europeu, a Comissão considerou prematura a apresentação de sugestões.

Sobre esta proposta de directiva — comumente designada por «Proposta da Quinta Directiva» —, o Comité Económico e Social emitiu um parecer relativo ao conjunto de problemas fiscais suscitados pela aproximação mitigada, sectorial e não muito arrojada das legislações nacionais. ⁽¹³⁷⁾

⁽¹³³⁾ Hesitações devidas às inúmeras particularidades, sensíveis em cada Estado membro, responsáveis pela dificuldade em estabelecer uma classificação unitária unanimemente aceite.

⁽¹³⁴⁾ Cf., Directiva n.º 79/32/CEE, JOCE n.º 10, de 16 de janeiro de 1979.

⁽¹³⁵⁾ Cf., Doc. COM. (76) 22 final, de 4 de Fevereiro de 1976; Rapport Artzinger, Doc. n.º 128/76, de 9 de Junho de 1976.

⁽¹³⁶⁾ Na redacção original, o elemento específico da «accises era calculado em função do total dos dois elementos: específico e proporcional. Mas, como a base de incidência da «accise» proporcional compreende o IVA calculado «ad valorem» a uma taxa variável de país para país, pareceu desejável que a fracção da accise específica fosse calculada não só em relação ao total das duas «accises», mas também a esse total aumento do IVA correspondente.

⁽¹³⁷⁾ Relevantes, não só o próprio parecer — cf., Doc. CES n.º 691/76 e JUCE n.º C 204, de 30 de Agosto de 1976 —, mas também o Rapport O' Ceallaigh — cf., Doc. CES n.º 417/76 final CH/AW/CS.

Em síntese — vistos e ponderados todos os elementos — , o Comité Económico Social sublinhava a importância de três pontos:

- a oportunidade de consentir calendários específicos para o Reino Unido e Irlanda, a fim de «éviter une grande et grave désorganisation dans ces États membres»;
- o interesse económico ligado a que a Comissão formulasse, «aussi rapidement que possible au cours de la deuxième étape d'harmonisation», propostas sobre a estrutura última da tributação ⁽¹³⁸⁾;
- a necessidade de atender concomitantemente aos restantes obstáculos ao funcionamento de um mercado único de tabacos manufacturados, cujo reflexo em termos de custos globais se mostrava por igual preocupante. ⁽¹³⁹⁾

A adopção da Quinta Directiva pôs uma vez mais em foco a segunda questão inerente à directiva de 1972: o difícil — leia-se, impossível — cumprimento do calendário ajustado.

Várias dilacões entretanto ocorridas ⁽¹⁴⁰⁾ haviam já transferido o termo da primeira etapa para 31 de Dezembro de 1977. ⁽¹⁴¹⁾ À data, «quase» em vésperas de mais uma progra-

⁽¹³⁸⁾ Cf., Doc. CES n.º 691/76 (n.137): «À ce sujet, le Comité souligne l'importance d'un fait dont il n'a pas, semble-t-il, été suffisamment tenu compte jusqu'ici: les conditions de concurrence engendrées par le système d'imposition sont ainsi déterminées par les taux d'imposition proportionnelle sur les prix de vente au détail, et non par la relation entre les taux d'incidence de l'imposition spécifique et de l'imposition proportionnelle! Le simple établissement d'une relation fixe entre les deux éléments, seuls envisagés jusqu'ici, il serait encore insuffisant pour assurer la création de ces conditions uniformes de concurrence souhaitées par la Communauté».

⁽¹³⁹⁾ Cf., *ibidem*: «Il s'agit là, notamment, de l'accès à des sources sub-ventionnées de capitaux, actuelles ou potentielles! La principale de ces sources 'actuelles', dans les États où la fabrication des cigarettes n'est pas un monopole d'État, est l'apport indirect de moyens financiers représenté par les crédits d'impôts de longue durée consentis par les fiscaux nationaux pour le paiement de l'accises sur les tabacs et qui sont d'importance tres inégale, puisque nuls au royaume-Uni et jusqu'à 105 jours au Pays-Bas».

⁽¹⁴⁰⁾ Cf., Directiva n.º 74/318/CEE, JOCE n.º L 180, de 3 de Julho de 1974; Directiva n.º 75/786/CEE, JOCE n.º L 330, de 24 de Dezembro de 1975.

⁽¹⁴¹⁾ Cf., Doc. COM. (76) 330 final; Directiva n.º 76/911/CEE, JOCE n.º L 354, de 24 de Dezembro de 1976.

mada passagem à segunda fase, sentiu-se a necessidade de nova prorrogação, remetendo-se então para 31 de Dezembro de 1980 o fim daquele período inicial.

Tal ficou a dever-se a uma directiva do Conselho de Dezembro de 1977, ⁽¹⁴²⁾ relevante ainda pela definição de disposições particulares aplicáveis à segunda etapa.

Neste domínio, a consideração de que os critérios informativos da primeira fase tinham permitido efectuar uma aproximação estrutural das «accises» em sete dos nove Estados membros, sem que as receitas tributárias ou as condições do mercado houvessem sofrido afectação sensível, estimulou o esboço de novas medidas. Por outro lado, a consciência de que a «accise» sobre os cigarros devia comportar, além de um elemento específico determinado por unidade de produto, um elemento proporcional baseado no preço de retalho com todos os encargos fiscais incluídos, conduzia à necessidade de ter em conta o IVA sobre eles incidente na fixação da relação entre aquele elemento e a carga fiscal total ⁽¹⁴³⁾.

Para a segunda etapa preconizava-se ainda a adopção de um procedimento conducente ao estreitamento da clivagem entre os dois elementos da «accise», não podendo o elemento específico ser inferior a 5 %, nem superior a 50 % da carga fiscal total. Pela primeira vez, após muitos anos, a Comissão propunha e o Conselho de Ministros decidia sobre um texto que faria progredir no essencial o processo de harmonização em curso a nível comunitário ⁽¹⁴⁴⁾.

Nos bastidores continuavam a suceder-se as Comunicações da Comissão: uma, em 27 de Julho de 1977, onde a par de medidas preconizadas para outras «accises» se apresentavam propostas para acelerar a harmonização em matéria de tributação dos cigarros; outras, em 22 de Junho de 1979, para uniformizar a política comum sobre «accises», pela sua repercussão ao nível da livre circulação dos produtos visados; outra, ainda, em 1 de Julho de 1980, fixado uma terceira etapa — de 1 de Janeiro de

⁽¹⁴²⁾ Cf., Directiva n.º 77/805/CEE, JOCE n.º L338, de 28 de Dezembro de 1977.

⁽¹⁴³⁾ Cf., *ibidem*, artigo 1.

⁽¹⁴⁴⁾ Cf., *ibidem*, artigo 10 ter.

1981 a 31 de Dezembro de 1986 — , no termo da qual o elemento específico da «accise» deveria estar compreendido entre 10% e 35% da carga fiscal total, sendo o objectivo final a respectiva fixação em 20%. ⁽¹⁴⁵⁾

O Conselho de Ministros não se sentiu, porém, em condições de tomar qualquer decisão, limitando-se assim a retomar a prática das prorrogações de datas, então relativas à segunda etapa ⁽¹⁴⁶⁾.

3.2.3. *Óleos minerais*

Em 9 de Agosto de 1973, a Comissão submeteu ao Conselho de Ministros uma proposta de directiva sobre a harmonização das «accises» incidentes sobre óleos minerais, em geral, e o petróleo, em particular. ⁽¹⁴⁷⁾

No contexto das condições de fundo nela contidas, a Comissão perfilhou a orientação clássica em matéria de harmonização fiscal, tendo previsto prioritariamente as medidas atinentes à estrutura do imposto, para só em seguida se debruçar sobre a necessidade de uma posterior aproximação das taxas praticadas nos Estados membros. Com efeito, considerando que a livre circulação intra-comunitária e a concorrência não falseada não podiam ser atingidas senão através da harmonização fiscal das «accises» visadas e que tal acção devia ser implementada de forma progressiva, a Comissão pronunciou-se favoravelmente à prévia delimitação dos sujeitos da relação jurídica de imposto, do facto tributário, das condições de exigibilidade, do regime de importação e exportação e, por fim, do elenco de isenções admitidas. ⁽¹⁴⁸⁾

Tal disciplina, a fixar ao longo de uma primeira etapa, havia de aproximar a estrutura de tributação vigente nos vários Esta-

⁽¹⁴⁵⁾ Para os efeitos em causa não se admitiam já quaisquer tratamentos de privilégio a conferir aos Estados membros.

⁽¹⁴⁶⁾ Cf., Directiva n.º 80/1275/CEE, Joce n.º L375, de 31 de Dezembro de 1980; Directiva n.º 82/2/CEE, JOCE n.º L 5, de 9 de Janeiro de 1982; Directiva n.º 82/877/CEE, JOCE n.º L 369, de 29 de Dezembro de 1982.

⁽¹⁴⁷⁾ Cf., JOCE n.º C 92, de 31 de Outubro de 1973.

⁽¹⁴⁸⁾ Cf., *ibidem*, artigos 2 a 12.

dos membros relativa a fluídos e gasosos, empregues quer como matéria-prima e bem intermédio, quer como combustível industrial pesado.

De salientar que em matéria de petróleo, se o esboço de um regime comum se deveu a imperativos próprios da política comunitária de energia, a autonomia que se deixou aos países membros procurou evitar-lhe constrangimentos orçamentais. Por seu turno, também a liberdade subsistente a respeito dos óleos minerais, utilizados na navegação aérea e interna e na agricultura, se justificou por razões circunstanciais, em concreto, a necessidade de proceder a estudos suplementares na matéria.

No tocante à regulamentação de carácter processal, as atenções centraram-se no «decision-making process» dada a particular urgência em fornecer ao executivo comunitário projectos de diplomas cuja aprovação se pretendia célere. Nestes termos, a proposta previu a intervenção do «Comité des Accises», nada adiantando, porém, em relação às modalidades a revestir ⁽¹⁴⁹⁾.

De então em diante, os esforços harmonizadores não vêm registando continuidade, tendo qualquer iniciativa sido naturalmente entravada ou contrariada pela crise do sector energético, responsável em larga escala por tributações discriminatórias, originadoras de uma intensa e uniforme jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo, confrontado com comportamentos reincidentes de certos Estados membros. ⁽¹⁵⁰⁾

4. AS «ACCISES» NO CONTEXTO DA FISCALIDADE PORTUGUESA

4.1 *Generalidades*

No decurso deste século o Sistema Fiscal português passou por três reformas de fundo, inspiradas em filosofias distintas mas

⁽¹⁴⁹⁾ A omissão de regras detalhadas quanto ao «Comité des Accises» ter-se-á ficado a dever ao facto de a respectiva criação ter ocorrido antes, embora no contexto de directivas respeitantes às «accises» sobre bebidas alcoólicas.

Cf., supra: 3.2.1.

⁽¹⁵⁰⁾ Cf., TCE, Proc. n.º 21/79, Commission des Communautés Européennes c. République italienne, Rec. 1980 — 1, pp. 1 e segs.

conformes aos objectivos fixados e procurando responder a necessidades diversas.

A reforma tributária de 1922 ⁽¹⁵¹⁾, conquanto afirmativa da vontade de introduzir uma decisiva tónica de modernização no complexo fiscal à data vigente ⁽¹⁵²⁾, não deixou, porém, de revestir um certo cunho irrealista e de estar na origem não só de alguns erros tácticos, mas também da cobertura de importantes deficiências estruturais, fruto, afinal, de ter negligenciado tanto a real situação político-económica do País como as próprias carências do aparelho administrativo nacional. ⁽¹⁵³⁾

Em 1929 ⁽¹⁵⁴⁾, a nova reforma visou inserir o Sistema Fiscal no «quadro do pensamento financeiro clássico ortodoxo», característico da gestão financeira salazarista, assegurando-lhe, por isso, a regularidade e a simplicidade enquanto notas típicas. Nessa conformidade — patenteada no Relatório da Comissão de Reforma ⁽¹⁵⁵⁾ —, optou-se pela tributação do rendimento normal, ao mesmo tempo que se criava o imposto profissional, se conferia autonomia à sisa e ao imposto sobre sucessões e doações e, finalmente, se suprimia o imposto de transacções. ⁽¹⁵⁶⁾

⁽¹⁵¹⁾ Cf., Lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922.

⁽¹⁵²⁾ De salientar, pela particular relevância: a opção pela tributação do rendimento real; o alargamento da incidência dos impostos parcelares, gerador da criação de duas novas figuras — o imposto de transacções e o imposto complementar.

⁽¹⁵³⁾ A falta de informações estatísticas foi também sentida. Dela se fez eco, mais tarde, a própria Comissão de Reforma Tributária de 1929: «Podemos considerar essa lei, sob o aspecto tributário, o início de uma época nova. Pois neste começo do ano de 1929, tendo parado no ano de 1919 a publicação da estatística tributária, não há — se exceptuarmos as que apareceram agora sobre o imposto de transacções — elementos estatísticos que permitam fazer uma ideia exacta do funcionamento e resultados do sistema que se iniciou» (itálico nosso).

⁽¹⁵⁴⁾ Cf., Decreto n.º 16 731, de 13 de Abril de 1929.

⁽¹⁵⁵⁾ Cf., Relatório da Comissão de Reforma Tributária: «O trabalho que se apresenta não é uma remodelação profunda do nosso sistema tributário, nem quanto aos impostos que o constituem, nem quanto ao equilíbrio actualmente existente entre a tributação directa e a tributação indirecta. Bem ponderadas as razões que se formularam em sentido contrário, dominou o parecer de que mais convinha adiar para outra oportunidade qualquer reforma radical a fazer-se, devendo a Comissão limitar os seguintes esforços a introduzir nos impostos existentes aquelas correcções que se afiguravam desde já necessárias para satisfazer reclamações instantes da opinião pública».

⁽¹⁵⁶⁾ Não sendo a reforma desejável, tratou-se, porém, daquela que as instâncias competentes reputaram possível: «O trabalho de reforma que o Governo devia propor-

Em termos de balanço, porém, ambas as reformas saldaram-se por um resultado negativo, consequência da margem de ineficácia subjacente ⁽¹⁵⁷⁾, e que impulsionou o acolhimento dado na década de 50 ⁽¹⁵⁸⁾ tanto à concepção de um Sistema Fiscal ao serviço da economia portuguesa — havia que transformá-lo numa arma de desenvolvimento económico — como à ideia de realizar novo esforço reformista.

A estabilidade financeira que se vivia e a situação favorável que se constatava a nível de tesouro público tornaram possível

-se, em face de tão graves defeitos no regime dos grandes impostos, era por sua vez dominado pelas seguintes condições:

- a) Impossibilidade de aumento, no próximo ano económico, da carga fiscal no seu conjunto;
- b) Impossibilidade de dispensar uma importância apreciável do montante global dos impostos;
- c) Impossibilidade, portanto, de uma reforma completa e profunda do sistema tributário, substituindo-se por outros os impostos actuais, visto que uma tal reforma é sempre uma incógnita sob o ponto de vista da receita;
- d) Impossibilidade de uma correcção a curto prazo de todas as matérias colectáveis, em termos de poder responder-se em absoluto pela justeza dos rendimentos ou valores» (Cf., Dec. n.º 16 731, de 13 de Abril de 1929).

⁽¹⁵⁷⁾ Cf., A.L. de Sousa Franco, *O Sistema Fiscal Português e o Desenvolvimento Económico e Social*, Cadernos de Ciências e Técnica Fiscal n.º 84, pp. 66 segs.: «As reformas fiscais de 1922 e 1929 tiveram como objectivos: a primeira, uma modernização do sistema tributário, que muito a aproximou da reforma de 1958-1965; e a segunda, a consecução e consolidação da estabilidade monetária e financeira, condição do progresso económico, designadamente numa situação de inflação desordenada, que foi característica da economia portuguesa nas primeiras décadas do século.

No primeiro caso, porém, a reforma falhou, por demasiado avançada para as arcaicas condições do País; a segunda, ao contrário, pôde assegurar um nível estável de receitas fiscais, graças à tributação indiciária de rendimentos presumidos, incitando as empresas a remover os impostos, por um acréscimo de produtividade capaz de atenuar os custos fixos fiscais, e simplificando os cálculos do fisco e do contribuinte. Revelou-se adequada a uma fase depressiva (década de 30) e ao subsequente período de industrialização; mas mostrou-se ineficaz para actuar como estabilizador conjuntural, além de não assegurar a justa tributação dos rendimentos do trabalho, e de só tardia e imperfeitamente permitir tentar a personalização do imposto».

⁽¹⁵⁸⁾ A lei n.º 2045, de 25 de Dezembro de 1950, previa a realização de estudos conducentes à reforma da tributação directa, os quais acabaram não só por ser aproveitados como, também, foram concluídos no âmbito da Comissão de Reforma Fiscal obreira da reforma de 1958-1965.

e, até, imperiosa a substituição da tributação normal pela real, da mesma forma que as tendências para a participação do País nos movimentos de cooperação e integração económica começaram a exigir uma certa ponderação, insertas num quadro mais amplo e global, marcado neste particular por uma inevitável diminuição das receitas de fonte alfandegária.

Deste modo, a Reforma Tributária de 1958 — 1965 nasceu sob a égide de determinados objectivos fundamentais:

- adequação às novas condições económico-sociais do País, buscando a realização de duas ordens básicas de finalidades: a intensificação da taxa de capital e a reforma das estruturas económicas, esta, sem dúvida o principal obstáculo à efectivação do bem-estar;
- estímulo ao desenvolvimento; ⁽¹⁵⁹⁾
- resposta às flutuações conjunturais;
- maior justiça tributária, passando por um combate mais eficaz à evasão fiscal e pela eliminação dos casos de dupla tributação;
- maior rigor e perfeição técnica dos textos legais;
- maior confiança e crescente simplificação das relações entre o fisco e os contribuintes. ⁽¹⁶⁰⁾

Em síntese: ao longo das três reformas fiscais que desde o início do século marcaram e deram forma ao panorama tributário nacional, os trabalhos foram-se repartindo entre impostos *sobre rendimento* e impostos *sobre a despesa*, se bem que de modo desigual e não equilibrado, acabando estes por assumir uma natural, e por vezes mesmo exclusiva, preponderância relativamente aos primeiros.

⁽¹⁵⁹⁾ De um modo geral, houve a preocupação de dotar o País de um sistema fiscal informado pelas mesmas técnicas tributárias dos países desenvolvidos. Na prática, a estrutura fiscal portuguesa apresentou um elenco de disposições que, dirigidas à promoção do desenvolvimento, continuavam fiéis ao sistema das isenções fiscais e institutos financeiramente equivalentes.

⁽¹⁶⁰⁾ Cf., Paulo de Pitta e Cunha, *Direito Fiscal — Primeiras linhas de um curso*, Cadernos de Ciências e Técnica Fiscal n.º 111, pp. 36 e segs.

No que concerne a tributação indirecta, enquanto a Lei n.º 1 368 criava o imposto sobre o valor das transacções, o Decreto n.º 16 731 extinguiu-o, para finalmente o Decreto-Lei n.º 47 066 ⁽¹⁶¹⁾ repor uma figura tributária similar, conquanto sem identificação rigorosa em experiência fiscal pretérita. ⁽¹⁶²⁾

Todavia, a Reforma Tributária de 1958-1965, ao reintroduzir o imposto de transacções, não abrangeu com ele toda a tributação da despesa, tendo de facto deixando de fora um certo número de operações que, por tal razão, continuaram sujeitas a outros tantos impostos parcelares sobre o consumo. Em certos casos, foram as particularidades próprias deste ou daquele ramo de produção que estiveram na origem e, de alguma forma, no fundamento da consagração da obrigatoriedade de manutenção das particularidades de tributação ⁽¹⁶³⁾, resultando mais da natureza dessas actividades do que da intenção de as estimular ou de as considerar prioritárias na estratégia de progresso económico a encetar ⁽¹⁶⁴⁾, sendo, porém, sempre de excluir que por semelhante via se visasse desfavorecê-las.

Com esta ressalva, verificou-se que a partir da segunda metade da década de 60 a tributação da despesa passou a estruturar-se em quatro categorias de impostos ⁽¹⁶⁵⁾⁽¹⁶⁶⁾, se bem que, por vezes, com base em textos legislativos que acabaram por privar o sistema fiscal nacional da sua lógica intrínseca e, até, do próprio

⁽¹⁶¹⁾ Cf., Dec. Lei n.º 47 066, de 1 de Julho de 1966.

⁽¹⁶²⁾ Cf., Relatório, n.º 3: «Trata-se, pois, de um tributo inteiramente novo entre nós, mas que, nas grandes linhas da sua concepção, correspondente a um modelo que tem particularmente sido aplicado com êxito em diversos países e se afigura particularmente adequado às estruturas dos circuitos produtivos e comerciais, tal como estes se apresentam em Portugal».

⁽¹⁶³⁾ Cf., v.g.: pesca (imposto de pescado); minas (imposto de minas).

⁽¹⁶⁴⁾ Cf., A.L. de Sousa Franco, (n.157), p. 73, nota 15: «Por maioria de razão parece irrelevante, nesta óptica, a manutenção das especialidades da tributação dos tabacos (...), devidas a razões puramente fiscais».

⁽¹⁶⁵⁾ Cf., Arlindo Marques Correia, *A tributação da despesa*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.ºs 232-234, pp. 249 e segs.

⁽¹⁶⁶⁾ Classificação quadripartida traduzida nos OGE e OE.

espírito de sistema, transformando-o num mero somatório de tributos:

- 1) Impostos alfandegários;
- 2) Impostos indirectos sobre o consumo ou circulação de determinados bens;
- 3) Imposto de selo;
- 4) Impostos sobre as transacções. (167)

Neste quadro vieram inscrever-se algumas das «accises» em relação às quais as Comunidades Europeias têm envidado esforços harmonizadores.

Entre nós, a respectiva importância e o respectivo peso financeiro não se vêm mostrando particularmente significativos, pelo que tais tributos não são especialmente vocacionados para perturbarem a adesão de Portugal, quer na óptica do novo Estado membro, quer na perspectiva da Europa integrada.

Com efeito, embora na passada década se tivesse assistido à perda de importância relativa dos impostos aduaneiros em benefício dos impostos indirectos internos, ⁽¹⁶⁸⁾ a verdade é que a subida destes ficou a dever-se, basicamente, ao imposto de transacções e, só em grau muito mais reduzido, aos impostos especiais sobre o consumo (mormente, aos impostos sobre o fabrico de tabacos e sobre os combustíveis. ⁽¹⁶⁹⁾

Semelhante constatação não invalida, porém, que, cotejando os Orçamentos do Estado, se observem certas tendências — que temos por constantes — nitidamente no sentido de um aumento

⁽¹⁶⁷⁾ Cf., v.g.: 1) direitos de importação, sobretaxa de importação, taxa de salvação nacional e imposto sobre a venda de automóveis; 2) imposto sobre veículos, imposto de fabrico e venda de tabacos, imposto de fabrico de fósforos, imposto de jogo, imposto ferroviário e impostos rodoviários; 3) imposto de selo; 4) imposto de transacções e impostos de luxo.

⁽¹⁶⁸⁾ Cf., *Caracterização Económica do Sistema Fiscal Português*, seminário «A Reforma do Sistema Fiscal Português», Instituto de estudos para o Desenvolvimento, Maio de 1980.

⁽¹⁶⁹⁾ O facto sugere que, ao invés do que aconteceu no capítulo da tributação directa, a alteração da estrutura dos impostos indirectos teria melhorado em certa medida a equidade do sistema fiscal, pela admissibilidade de que a níveis de rendimentos diferenciados correspondessem padrões de consumo igualmente diferenciados.

anual das taxas dos referidos impostos ⁽¹⁷⁰⁾, facto que se insere de pleno no âmbito de políticas globais de compressão do défice orçamental e, assim, de dotar o tesouro público de mais *liquidez* à custa de receitas acrescidas, qualificadas de «necessárias» e obtidas «da forma mais equitativa». ⁽¹⁷¹⁾

Mas o panorama fiscal português é dominado, na actualidade — quando se desenvolvem os trabalhos da Comissão de Reforma Fiscal —, em termos de tributação indirecta, pela recente entrada em vigor do IVA, resultado de exigências nascidas não apenas do processo de adesão, mas também das próprias conveniências internas em substituir um sistema alvo de críticas múltiplas e dirigidas de todos os quadrantes. ⁽¹⁷²⁾

4.2. *Análise legislativa*

4.2.1. *Tabacos*

Definido em 1927 ⁽¹⁷³⁾, o «regime dos tabacos» sofreu a primeira grande revisão volvidos trinta anos de implementação experimental, em obediência ao propósito de conferir acrescida e efectiva protecção aos interesses do Estado, de promover margens de lucro mais justas e condições de produção mais próximas dos níveis técnicos adequados.

Regulamentando os regimes de importação-exportação, fabrico e venda de tabacos na Metrópole, o novo diploma legal — Decreto-Lei n.º 41 386, de 22 de Novembro de 1957 — adoptou providências no sentido de aumentar o consumo de ramos ultramarinas tanto pelo interesse económico, como pelas vantagens cambiais daí decorrentes, procurou integrar o pessoal ocupado na referida indústria na disciplina legal comum aos demais trabalhadores e visou acrescentar ao património nacional instala-

⁽¹⁷⁰⁾ Afirmção que não abrange a taxa de salvação nacional entretanto suspensa.

⁽¹⁷¹⁾ Cf., Relatório do Orçamento do Estado para 1985.

⁽¹⁷²⁾ Cf., Anteprojecto do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, DGCI/Núcleo do IVA, nota explicativa, pp. 151 e segs.

⁽¹⁷³⁾ Cf., Decreto n.º 13 587, de 11 de Maio de 1927 (com força de lei).

ções novas, em bom estado de conservação e devidamente equipadas, criando para tal um importante leque de incentivos — ausência de sobrecarga fiscal para as empresas com fábricas próprias, preferência no arrendamento e garantia de indemnização, às empresas, em termo da concessão, pelos maquinismos não totalmente amortizados.

No plano tributário, o conhecimento mais circunstanciado e profundo das possibilidades da indústria tabaqueira conduziu à elevação do imposto «ad valorem» incidente sobre o preço de venda ao público (¹⁷⁴). Houve, todavia, a preocupação de articular semelhante agravamento com um período transitório de cinco anos, que, tendente a facilitar a montagem de novas instalações industriais, continuasse a mostrar-se consentâneo com uma política de estabelecimento condicionado pela concessão de licenças de fabrico.

Conseguindo o aumento do imposto em larga medida à custa da diminuição do desconto feito a vendedores e revendedores, manteve-se ainda assim compensatória a remuneração assegurada aos intermediários, já porque a actividade comercial em causa envolvia uma imobilização relativamente pequena de capital, já porque o risco era quase nulo e a colocação do produto assegurada.

Em 1961, o Decreto-Lei n.º 43 766, de 30 de Junho, criou o imposto sobre os tabacos destinados a consumo na Metrópole, quer nela fabricados, quer no estrangeiro, Ilhas Adjacentes ou Províncias Ultramarinas.

(¹⁷⁴) Cf., Decreto-Lei n.º 41 386, de 22 de Novembro de 1957, artigo 16.º: «Além do pagamento dos direitos aduaneiros prescritos neste diploma para as matérias-primas, as empresas que exerçam a indústria de tabacos ficam sujeitas ao seguinte regime tributário:

- 1.º As empresas que funcionarem em instalação próprias, ou porque as construíram ao iniciarem a exploração da indústria ou posteriormente, ao abrigo do § 1.º do artigo 13.º, pagarão um imposto «ad valorem» igual a 28 por cento do preço marcado para a venda ao público dos tabacos que manufacturarem;
- 2.º As empresas arrendatárias das fábricas do Estado são igualmente obrigadas a marcar o preço de venda ao público em todo o tabaco por elas fabricado e pagarão o imposto «ad valorem» prescrito no n.º 1 do artigo 14.º (24,5%, 25% e 28%);
- 3.º As empresas serão isentas de todos os impostos actuais ou futuros que não sejam os determinados neste decreto-lei, com excepção dos indirectos;
- 4.º (...)

Indicando as espécies de tabacos abrangidas pela nova figura tributária, o legislador impôs ainda que as marcas posteriormente lançadas no mercado pela indústria metropolitana ficassem sujeitas ao pagamento de imposto igual ao que se deixava fixado, apondo como critério analógico atendível a assimilação em função das características.⁽¹⁷⁵⁾

No tocante ao processo administrativo-tributário, determinou-se que a liquidação se operasse nos termos do Decreto n.º 41 397⁽¹⁷⁶⁾, enquanto que a cobrança se haveria de realizar pelas fábricas aos compradores sob a acção fiscalizadora da Inspeção-Geral das Finanças⁽¹⁷⁷⁾.

O início da década de 70 trouxe consigo a livre circulação de mercadorias nacionais ou nacionalizadas entre as Ilhas Adjacentes e entre estas e o Continente, fazendo cessar quaisquer direitos, impostos ou encargos de natureza semelhante⁽¹⁷⁸⁾.

Então, defendeu-se a manutenção a título provisório dos regimes fiscais aplicáveis, nomeadamente, ao tabaco em folha e manufacturado, vigentes até à respectiva harmonização à luz do novo espírito informativo do sistema⁽¹⁷⁹⁾. Paralelamente, estipulavam-se que se estendesse às ilhas adjacentes, com as adaptações reputadas aconselháveis, o regime do imposto sobre o consumo de tabacos já conhecido na Metrópole.⁽¹⁸⁰⁾⁽¹⁸¹⁾

⁽¹⁷⁵⁾ Cf., Decreto-Lei n.º 43 766, de 30 de Junho de 1961, artigo 2.º.

⁽¹⁷⁶⁾ Cf., Decreto n.º 41 397, de 26 de Novembro de 1957, artigo 48.º, § único.

⁽¹⁷⁷⁾ Cf., Decreto-Lei n.º 43 766, (n.175), artigo 3.º.

⁽¹⁷⁸⁾ Cf., Lei n.º 5/70, de 6 de Junho, Base I:

«1. É livre a circulação de mercadoria nacionais ou nacionalizadas entre as ilhas adjacentes e entre estas e o continente, cessando quaisquer direitos, impostos ou encargos de natureza semelhante que actualmente a restringem.

2. As mercadorias a que se refere o n.º 1 circularão a coberto de guias emitidas pelas alfândegas. Entre as ilhas do mesmo arquipélago a circulação far-se-á independentemente de qualquer intervenção aduaneira.»

⁽¹⁷⁹⁾ Cf., *ibidem*, Base II.

⁽¹⁸⁰⁾ Cf., *ibidem*, Base V, n.º 1.

⁽¹⁸¹⁾ Entretanto, convidava-se o Governo a tomar as providências necessárias à correcção das disparidades do regime aduaneiro do tabaco manufacturado vigente na metrópole, elevando os direitos de importação nos direitos insulares de modo a proporcionar a reorganização da respectiva indústria tabaqueira.

Cf., *ibidem*, Base V, n.º 2.

Embora mitigada, a concretização das pretensões da lei de 1970 surgiu de imediato com o Decreto-Lei n.º 331/70, de 14 de Julho. Daí em diante, os tabacos consumidos tanto no Continente, como nos Distritos Insulares passaram a ficar sujeitos a imposto especial ⁽¹⁸²⁾(¹⁸³), saindo desta hierarquia de medidas, que colocara a generalização do sistema de tributação no topo das prioridades, o reforço da convicção de se tratar de uma fonte fácil e privilegiada de receitas públicas. ⁽¹⁸⁴⁾

Mais tarde, na sequência da Revolução de 25 de Abril de 1974 e das alterações introduzidas no âmbito da fiscalidade nacional, considerou-se oportuno proceder à revisão da taxa do imposto sobre o consumo de tabacos, ao mesmo tempo que se entendia conveniente passar a imprimir nos invólucros de tabaco o preço de venda ao público, fixado por despacho do Ministro das Finanças, com o imposto já incluído. ⁽¹⁸⁵⁾

Um ano depois, em 1975 ⁽¹⁸⁶⁾, consoante com a política de austeridade, anunciada esteve nova revisão das taxas em ordem à definição de um preçário capaz de garantir o bom funcionamento do sector tabaqueiro nacionalizado, sem, no entanto, perder de vista a utilização, mais conforme aos superiores interesses da economia nacional, de margens de lucro eventualmente realizadas e excessivas. Por outro lado, continuou a reputar-se indispensável a prossecução de uma política tributária selectiva, mantendo-se o leque de isenções favorecedoras das marcas popu-

⁽¹⁸²⁾ Cf., Artigo 1.º

⁽¹⁸³⁾ Foi previsto um regime fiscal mais favorável para as cigarrilhas de produção insular, visto o preço de venda ao público ser normalmente inferior à taxa do imposto que, assim, se tornava inibitória.

⁽¹⁸⁴⁾ Elucidativo, o Decreto-Lei n.º 653/70, de 28 de Dezembro, em que se promoveu a redução da taxa da contribuição industrial com o objectivo de estimular o investimento produtivo e o desenvolvimento das actividades económicas. Então, foi no domínio dos impostos indirectos que se procurou compensar a perda de receitas, havendo o cuidado de não afectar os sectores essenciais da despesa individual. Donde, a razão de se ter estabelecido, no imposto de transacções, um termo médio entre os consumos correntes e os sumptuários e, no imposto sobre consumo de tabacos, uma substancial elevação das taxas praticadas.

⁽¹⁸⁵⁾ Cf., Decreto-Lei n.º 424/74, de 9 de Setembro.

⁽¹⁸⁶⁾ Cf., Decreto-Lei n.º 713/75, de 19 de Dezembro.

lares de difusão mais generalizada entre as camadas populacionais de menores rendimentos.

Em 1978, verificou-se a definição do novo regime tabaqueiro, fruto não só da nacionalização, entretanto ocorrida, da parte mais significativa das empresas exploradoras da indústria do tabaco no Continente e Regiões Autónomas, mas também da posterior criação da empresa pública Tabaqueira — Empresa Industrial de Tabacos, E.P.. (187)

A urgência de uma tal medida já se vinha fazendo sentir em virtude da proliferação de regimes tabaqueiros diferentes para o Continente e cada uma das Regiões Autónomas, o que implicava uma profunda diversidade do número e natureza dos impostos e taxas sobre o tabaco, diversidade que atingia, até, a própria disciplina aduaneira.

Inevitável, a distorção fiscal assim alimentada beneficiava, até à data, as Regiões Autónomas onde a tributação era mais leve, o que esteve na origem de uma certa concorrência do tabaco manufacturado insular — principalmente, açoreano — no mercado continental. Desta situação haviam saído prejudicados os interesses do Estado, ameaçados os propósitos de firmar o monopólio fiscal.

Neste contexto, compreende-se que os esforços se tivessem centrado na harmonização do Decreto-Lei n.º 149-A/78, de 19 de Junho — , mediante a criação de um imposto único sobre o tabaco manufacturado (188). Extinguia-se, assim, toda a série de impostos e taxas outrora existentes , ao mesmo tempo que se aboliam direitos de importação injustificados mas paradoxalmente subsistentes sobre aquele produto quando em circulação no território nacional. (189) Além disso, nivelaram-se ainda as taxas dos direitos que incidiam sobre o tabaco importado no Continente ou nas Regiões Autónomas (190).

(187) Cf., Decreto-Lei n.º 503-6/76, de 30 de Junho.

(188) Cf., Artigo 1.º: «O tabaco manufacturado destinado ao consumo no continente e regiões autónomas, quer de fabrico nacional, quer estrangeiro, fica sujeito a um imposto único designado imposto de consumo sobre tabaco.

(189) Cf., Artigos 2.º e 21.º n.º 2.

(190) Cf., Artigo 21.º n.º 3.

Sujeitando a imposto de consumo tanto o tabaco nacional saído das áreas de fiscalização e destinado ao consumo no mesmo território da manufacturação, como o tabaco nacional manufacturado em território diferente do de consumo e o tabaco manufacturado estrangeiro quando importados ou submetidos a arrematação ou venda com dispensa de hasta pública, ⁽¹⁹¹⁾ o legislador promoveu a igualização progressiva das taxas utilizadas até aí. Havia que desencadear a aproximação gradual das cargas fiscais do tabaco produzido e consumido no Continente e nas Regiões Autónomas, mediante a definição de um regime transitório caracterizado por taxas provisoriamente mais favoráveis àqueles territórios. ⁽¹⁹²⁾

Importou também inserir as acções gizadas adentro da política de austeridade que vinha sendo prosseguida, em particular através da introdução de mecanismos de prevenção da fraude fiscal. Desde logo relevante para a realização deste objectivo, a definição dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária revestiu carácter fundamental: o fabricante, no caso do tabaco nacional das áreas permanentemente fiscalizadas pelo Estado ⁽¹⁹³⁾, e o importador, arrematante ou comprador, nas hipóteses remanescentes. ⁽¹⁹⁴⁾

Por fim, é de salientar ter a exploração da indústria do tabaco sido vedada à iniciativa privada, proibição que, ao abranger por igual a industrialização de outros produtos sucedâneos ⁽¹⁹⁵⁾, acabou por acentuar a natureza de «revenu producing monopoly» atribuída à empresa pública do sector. Quanto ao sistema de comercialização, manifestou-se o intuito de o tornar mais flexível, em ordem a possibilitar, sempre que justificável, a alteração das condições comerciais praticadas no mercado quando da fixação de novas tabelas de preços.

Mantido no essencial ⁽¹⁹⁶⁾, o regime definido sofreu nova elevação das taxas do imposto com o Decreto-Lei n.º 200-D/80, de 24 de Junho, tendo assim requerido a consequente revisão dos

⁽¹⁹¹⁾ Cf., Artigo 3.º.

⁽¹⁹²⁾ Cf., mapas anexos.

⁽¹⁹³⁾ Cf., Artigo 10.º

⁽¹⁹⁴⁾ Cf., Artigo 4.º

⁽¹⁹⁵⁾ Cf., Artigo 32.º

⁽¹⁹⁶⁾ O Decreto-Lei n.º 285-A /79, de 11 de Agosto, forneceu a versão actualizada do texto legal de 1978 sem, no entanto, o modificar em termos substanciais.

preços de venda ao público. Contudo, àquela circunstância de carácter fiscal acresceu ainda a conveniência em assegurar, através de nova composição daquele preço, quer o nível de receitas do produtor, quer o das margens de distribuição. ⁽¹⁹⁷⁾

Importante face à disciplina tradicional, o Decreto-Lei n.º 149-A/78 instituiu, no entanto, um regime desfasado dos sistemas em vigor na generalidade dos países da Europa, ao adoptar como base de tributação as características físicas dos produtos sem consideração directa do seu preço de venda ao público.

Vivia-se um momento histórico em que a adesão às Comunidades Europeias se apresentava como um processo irreversível, constituindo mera questão de tempo a sua consumação.

Por isso, consciente do significado de uma acção de antecipação, o legislador português optou pelo ajustamento progressivo do regime nacional ao praticado nos países da CEE. Tratava-se de uma medida preparatória da aplicação plena da regulamentação comunitária, susceptível, portanto, de comportar derrogações provisórias respeitantes ao tabaco produzido quer nas Regiões Autónomas, quer no Continente, e abrangendo apenas, quanto ao último, as marcas de cigarros nacionais de preço mais reduzido e algumas marcas estrangeiras produzidas em Portugal sob licença, umas e outras já então sujeitas a menor carga fiscal.

Nesta conformidade, o Decreto-Lei n.º 34/84, de 24 de Janeiro, procedeu:

- à alteração da estrutura do imposto de consumo sobre os cigarros, integrados por dois impostos parcelares — um específico e outro «ad valorem» (incidente sobre o preço de venda ao público) —, à semelhança do disposto pela Directiva comunitária correspondente ⁽¹⁹⁸⁾;
- à configuração do imposto de consumo sobre os restantes tipos de tabaco manufacturado como um imposto

⁽¹⁹⁷⁾ Cf., Despacho Normativo n.º 192-A/80, de 2 de Julho.

⁽¹⁹⁸⁾ Cf., Artigo 6.º n.ºs 1 e 2, Decreto-Lei n.º 149-A/78, de 19 de Junho, na redacção do artigo 1.º, Decreto Lei n.º 34/84, de 24 de Janeiro.

«ad valorem» (incidente sobre o preço de venda ao público) ⁽¹⁹⁹⁾;

— à classificação dos diversos tipos de tabaco manufacturado de acordo com a Directiva CEE. ⁽²⁰⁰⁾

Simultâneamente, foi aproveitada a ocasião para modificar o Decreto-Lei n.º 149-A/78 nos aspectos conexos com a nova estrutura fiscal, e, bem assim, em todos os outros relacionados com a adaptação daquele diploma aos textos legais entretanto publicados, mormente em matéria aduaneira.

4.2.2. *Combustíveis*

De entre os vários tributos incidentes sobre os combustíveis, ⁽²⁰¹⁾ a taxa de salvação nacional — imposto indirecto de natureza alfandegária criado pelo Decreto-Lei n.º 15 814, de 31 de Julho de 1928 — surgiu com incidência, designadamente, sobre a gasolina e certos óleos minerais importados ⁽²⁰²⁾, visando equilibrar o Orçamento do Estado e obter os recursos para amortização do empréstimo de reconstituição nacional. ⁽²⁰³⁾

Assim, não obstante ter nascido para ocorrer a uma situação específica e extraordinária, a taxa de salvação nacional perdurou no panorama tributária português, guardando a essência originária e acusando apenas frequentes elevações da taxa aplicável. ⁽²⁰⁴⁾

⁽¹⁹⁹⁾ Cf., *ibidem*, artigo 6.º, n.3 e mapa n.º 2 anexo.

⁽²⁰⁰⁾ Cf., Artigo 2.º, Decreto-Lei n.º 34/84, de 24 de Janeiro.

⁽²⁰¹⁾ Os combustíveis são objecto de várias figuras tributárias: taxa de salvação nacional, direitos alfandegários e o diferencial para o Fundo de Abastecimento.

⁽²⁰²⁾ Cf., Artigos 1.º e 3.º.

⁽²⁰³⁾ Para tanto, o Governo propôs-se fazer, com o rigor necessário, todos os cortes possíveis nas despesas públicas e reivindicar, com igual firmeza, importantes receitas auferidas por empresas particulares por força de concessões diversas.

⁽²⁰⁴⁾ Cf., v.g.: Decretos n.ºs 19 970, de 29 de Junho de 1931, 23 237, de 20 de Novembro de 1933 e 37 445, de 9 de Junho de 1949; Decreto-Lei n.º 43 765, de 30 de Junho de 1961.

Recentemente — em 1982 —, sob a influência da, então futura, adesão de Portugal às Comunidades Europeias, considerou-se indispensável proceder à revisão do regime; em concreto, a manifesta incompatibilidade face à legislação comunitária ditava a revogação da taxa de salvação nacional, e a sua substituição por outro tipo de imposto estruturalmente harmónico com as pressões de integração económica do País.

Nesta linha, o Decreto-Lei n.º 133/82, de 23 de Abril, criou um imposto interno sobre o consumo da gasolina e de certos óleos minerais ⁽²⁰⁵⁾, liquidado e cobrado pela alfândega, sempre que importados, e pelo departamento do Ministério da Indústria, Energia e Exportação com poderes de tutela sobre o sector industrial em causa e pela Direcção-Geral das Alfândegas, respectivamente, se de produção nacional.

Com semelhante cariz inovador, o decreto-lei de 1982 revolucionou o panorama tributário respeitante aos combustíveis. ⁽²⁰⁶⁾

⁽²⁰⁵⁾ Cf., Artigo 1.º:

«1. É criado um imposto interno de consumo sobre a gasolina, éteres e essências não especificadas, óleos minerais não inflamáveis à temperatura ordinária, destilando completamente até 245.ºC, e óleos próprios para iluminação.

2.»

⁽²⁰⁶⁾ No domínio em análise, importa também referir os encargos fiscais devidos pelas pessoas singulares e colectivas, concessionárias ou arrendatárias, que exerçam em Portugal europeu, compreendida a respectiva plataforma continental, a indústria extractiva do petróleo. Trata-se da renda de superfície, do imposto sobre a produção de petróleo («royalty») e do imposto sobre o rendimento do petróleo, criados pelo Decreto-Lei n.º 625/71, de 31 de Dezembro, e detalhadamente regulamentados pelo Decreto n.º 151/72, de 6 de Maio.

Mais tarde, — Decreto-Lei n.º 256/81, de 1 de Setembro — tendo por objectivo o desenvolvimento das actividades de prospecção, pesquisa e exploração de hidrocarbonetos, o Governo decidiu rever a disciplina firmada introduzindo um conjunto de incentivos fiscais à indústria extractiva. Paralelamente, e dada a crise energética nacional e internacional, a ponderação dos mecanismos específicos respeitantes aos objectivos de pesquisa ditou a constituição temporária, pelas empresas, de reservas por aplicação de resultados deductível aos lucros do exercício de reinvestimento.

A situação de recessão económica internacional e as particularidades próprias do País no que concerne a prospecção petrolífera aconselharam a revisão do regime jurídico. Com Portugal classificado como zona de alto risco económico, o Decreto-Lei n.º 440/83, de 24 de Dezembro, promoveu um leque de medidas privilegiadas de cariz fiscal e certos incentivos específicos.

4.2.3. *Bebidas alcoólicas*

Só em 1985 é que foram criados em Portugal impostos especiais sobre o consumo de determinadas bebidas alcoólicas e de cerveja, num caso e noutro em resposta não só à preocupação de compensar a perda de receita decorrente da substituição do IT pelo IVA ⁽²⁰⁷⁾, mas também à vontade de garantir o controlo do consumo e a qualidade dos produtos.

No que concerne as bebidas alcoólicas, o Decreto-Lei n.º 342/85, de 22 de Agosto, pretendeu tributar o álcool etílico puro enquanto elemento da composição de outros produtos, o que, no estrito respeito pelas normas de concorrência, exigiria a indiferença relativamente à respectiva origem. Todavia, argumentos de carácter pragmático aconselharam restrição do âmbito de aplicação do imposto, circunscrito, assim, aos produtos outrora integrantes da lista IV do Código do Imposto de Transacções. ⁽²⁰⁸⁾

Ao excluir as bebidas espirituosas ou fermentadas em cuja composição ou preparação entra álcool etílico de origem vínica, de aguardentes de cana, de figo e de outros frutos directamente fermentescíveis, procurou-se, por um lado, não desencadear a modificação da correspondente situação tributária ⁽²⁰⁹⁾, e, por outro, não contribuir para tornar mais complexa a fiscalização, a exercer, então, sobre um elevado número de destilarias e produtores de feição marcadamente artesanal.

⁽²⁰⁷⁾ Susceptível de ser torneada através de uma estrutura diversificada de taxas do IVA, tal solução acarretaria ao sistema, porém, um peso comprometedor da sua operacionalidade.

⁽²⁰⁸⁾ Cf., Artigo 1.º: «É criado um imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas, a que estão sujeitas as bebidas a seguir indicadas:

- a) Aguardentes e outras bebidas alcoólicas em cuja composição ou preparação entre álcool etílico não vínico (com excepção das aguardentes de cana, de figo e de outros frutos directamente fermentescíveis e do rum de cana);
- b) «Aquavit»;
- c) Genebra;
- d) Gin;
- e) Vodka;
- f) Uísque».

⁽²⁰⁹⁾ Tais bebidas têm beneficiado de tratamento mais favorável, com taxas de 30% e 60%.

À data, porque a adesão às Comunidades Europeias era facto consumado, lógico se afigurou estruturar o imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas em sintonia com o modelo vigente nos Estados membros. Nesta linha, adoptou-se uma estrutura de taxas de natureza específica ⁽²¹⁰⁾, fixadas em função do teor alcoométrico à temperatura de 20.°C.

O facto tributário foi situado no momento em que os produtos tributáveis adquirem a apresentação comercial habitual, o que, para as bebidas espirituosas e fermentadas, é coincidente com o respectivo engarrafamento, rotulagem e selagem ⁽²¹¹⁾. Assim sendo, a lógica do sistema conduziria à liquidação do imposto aquando da saída do local de produção; contudo, entendeu-se conveniente suspender tal operação até à efectivação da transmissão para revenda ou consumo, com a vantagem de segurança acrescida ⁽²¹²⁾.

Aliás, esta mesma segurança e prevenção de comportamentos fraudulentos estiveram subjacentes ao controlo do fabrico ou preparação das bebidas visadas, exercido através da apresentação obrigatória, pelos sujeitos passivos, da escrituração de dois registos: um, para as matérias-primas e subsidiárias; outro, para os produtos acabados. ⁽²¹³⁾

Recentemente, o artigo 7.º da Lei do Orçamento Suplementar para 1985 ⁽²¹⁴⁾ propôs-se alterar a incidência do referido imposto, alargando-a ⁽²¹⁵⁾; em paralelo, aproveitou-se o ensejo para uniformizar as taxas a praticar.

⁽²¹⁰⁾ Cf., Artigo 2.º.

⁽²¹¹⁾ Trata-se de um processo disciplinado pelo Decreto-Lei n.º 3/74, de 8 de Janeiro.

⁽²¹²⁾ Cf., Artigo 4.º.

⁽²¹³⁾ Cf., Artigo 7.º.

⁽²¹⁴⁾ Cf., Lei n.º 3/86, de 7 de Fevereiro.

⁽²¹⁵⁾ Cf., Artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 342/85, de 22 de Agosto, na redacção do artigo 7.º da Lei n.º 3/86:

«É criado um imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas, a que estão sujeitas as bebidas a seguir indicadas:

- a) Aguardentes vínicas, velhas ou preparadas;
- b) Aguardentes e outras bebidas alcoólicas em cuja composição ou preparação entre álcool etílico não vínico (com excepção das aguardentes de cana, de figo e de outros frutos directamente fermentescíveis e do Rum de cana);
- c) Aquavit;

Mesmo após as modificações então introduzidas, o legislador deixou fora do âmbito de incidência as aguardentes bagaceiras e vínicas (com excepção das bagaceiras velhas e preparadas), fruto não só de razões históricas, mas também — e sobretudo — por se tratar de bebidas de consumo mais popular.

Tendo subjacente a preocupação de não agravar através da componente fiscal os respectivos preços, a situação criada é, no entanto, geradora de discriminações e, como tal, violadora do normativo do artigo 95 do Tratado CEE, ao visar proteger produtos que Portugal produz em quantidades apreciáveis. ⁽²¹⁶⁾

Em relação à cerveja, criado pelo Decreto-Lei n.º 342/85, de 22 de Agosto, o imposto especial sobre o consumo recai, em termos de incidência subjectiva, nos respectivos importadores ou produtores. Daí que o tributo seja devido no acto de desembarço alandegário ou à saída do local de produção, consoante a hipótese. ⁽²¹⁷⁾

Quanto à taxa, específica, o seu montante foi calculado de modo a não modificar sensivelmente a carga fiscal resultante da aplicação pretérita do IT. ⁽²¹⁸⁾

-
- d) Brandy;
 - e) Genebra;
 - f) Gin;
 - g) Licores;
 - h) Vodka;
 - i) Whisky;

⁽²¹⁶⁾ Ao instituir prazos de pagamento diferentes para os produtores nacionais e para os importadores, o Decreto-Lei n.º 342/85 aconselhou nova violação do artigo 95 do Tratado CEE.

Trata-se de um procedimento condenado pela jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo; Cf., TCE, Proc. n.º 55/79, Rec. 1980.

⁽²¹⁷⁾ Cf., Artigo 1.º.

⁽²¹⁸⁾ No que concerne as taxas do IVA aplicáveis às bebidas alcoólicas, a existência de diferenças adentro das mesmas categorias de produtos constitui, em si, uma infracção ao artigo 95 do Tratado CEE e contraria a proposta de Directiva apresentada pela Comissão ao Conselho de Ministros (Cf., COM. (85) 151).

5. CONCLUSÕES

Em 12 de Junho de 1985, Portugal assinou o Tratado de Adesão às Comunidades Europeias, delas se tendo tornado membro de pleno direito em 1 de Janeiro de 1986.

No plano das «accises», a assunção da qualidade de Estado membro significa (como em outros domínios) a aceitação do processo de integração no actual estágio de desenvolvimento e, bem assim, do *direito comunitário* originário e derivado entretanto legislado. Sem embargo de um regime mais «souple» a vigorar durante o período transitório — consubstanciado em medidas respeitantes aos tabacos manufacturados ⁽²¹⁹⁾ — , dir-se-á que o País se encontra apto a responder às solicitações comunitárias, não só porque nos últimos anos procedeu a modificações legislativas internas no intuito de conformar a ordem jurídica nacional com os actos normativos da CEE, como também porque nesta os avanços têm sido lentos e não muito arrojados.

Mas uma vez realizada a paulatina aproximação das estruturas fiscais portuguesas e comunitárias, e ultrapassado que seja esse período de graça inicial, Portugal ver-se-á investido, tal como os restantes parceiros, num projecto global cuja consecução vem constituindo um desafio, modernamente consagrado na fórmula «*achèvement du marché intérieur*».

Tornada pedra-angular da construção europeia, a efectivação do mercado interno não se completou com o mero estabelecimento da União Aduaneira. E, se desse facto se teve consciência logo em 1968, a verdade é que o decurso do tempo tem contribuído para o seu reforço.

⁽²¹⁹⁾ Relativamente à tributação do tabaco manufacturado, o regime fiscal português contempla já a aplicação das disposições comunitárias sobre a matéria. No que concerne ao imposto de consumo cobrado nas Regiões Autónomas, foi estipulada uma derrogação temporária de 7 anos, de modo a viabilizar, ainda que a título provisório, o tratamento menos gravoso concedido a esses territórios. Dispôs-se, por igual, que a diferença assim mantida entre os níveis de tributação no Continente e nas Regiões Autónomas deverá ser gradualmente esbatida para garantir a completa eliminação no termo do período de transição.

Cf., Artigo 377.º e Anexo XXXII do Tratado de Adesão, Ed. IN-CM, vol. I.

Daí a necessidade de neutralizar obstáculos indirectos, igualmente perturbadores da livre circulação de bens e distorçores da concorrência, contexto em que às fronteiras fiscais subsistentes foi reconhecida posição cimeira.

Dos esforços harmonizadores efectivamente envidados em matéria de «accises» nos fizemos eco, numa análise consentânea com a própria visão comunitária. Em termos prospectivos, a Comunicação sobre o referido «Achèvement du Marché Intérieur» ⁽²²⁰⁾ da Comissão ao Conselho Europeu não escondeu as dificuldades para concluir a obra, as quais, se por um lado se prendem com a estrutura intrínseca dos impostos visados, por outro não deixam de articular-se com as formalidades fronteiriças complexas e altamente burocráticas existentes no território comunitário.

A todas as questões deverá o Conselho responder: a umas, de imediato; a outras, no médio prazo. Com efeito, afigura-se possível e desejável uma primeira simplificação do sistema mediante a adopção de directivas de harmonização das estruturas tributárias, as quais, aliás, se encontram já na mesa daquela instituição sob forma de propostas. A ela se há-de seguir outra simplificação suplementar, tendente a aproximar os regimes nacionais de suspensão de imposto: os bens visados poderão circular, então, com um controlo mínimo entre os Estados membros. Colocada a questão em termos de aproximação de legislações (*rapprochement*) — note-se que a harmonização completa não é nem indispensável, nem seguramente preferível —, uma primeira dúvida se pode colocar: até onde deve ser levada semelhante acção?

Por certo que, em termos lapidares, se deveria responder em harmonia com o critério consagrado pela jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: tão longe quanto o necessário para possibilitar o funcionamento do Mercado Comum, sem distorções da concorrência, nem desvios de comércio. No entanto, o realismo

⁽²²⁰⁾ Cf., «L'Achèvement du Marché Intérieur», *Livre blanc de la Commission à l'intention du Conseil européen*, Junho de 1985.

a que acima se aludiu mostra a necessidade de aceitar como passo relevante a eliminação das fronteiras fiscais (no sentido próprio do termo), ainda que sem harmonização total dos impostos, admitindo-se assim um sistema assente em pequenas clivagens entre os níveis nacionais das taxas e enquadrado numa margem de oscilação definida e limitada pelas instâncias comunitárias.

Dir-se-ia que nova «serpente» — agora de natureza fiscal — se passaria a mover no panorama comunitário, também ondulante à volta de uma margem de oscilação de $\pm 2,25\%$ relativamente a uma taxa «pivot».

Analisando com maior detalhe as propostas da Comissão, observa-se que, no que toca à estrutura dos impostos, aos avanços nas negociações respeitantes às bebidas alcoólicas, que ditaram a definição de uma solução global a empreender no curto prazo, dever-se-á suceder a aprovação do complexo de propostas relativas aos óleos minerais e à terceira etapa dos cigarros.

Quanto às propostas em matérias de taxas comuns, cumprirá examinar simultaneamente as implicações recíprocas IVA/«accises». De facto, existindo uma certa compensação entre as receitas auferidas por via de um e de outras, as taxas fixadas para as «accises» irão depender, em certa medida, das que se estipularem para o IVA. Daí a conveniência em que as duas séries de propostas sejam apresentadas, apreciadas e decididas ao mesmo tempo.

Paralelamente, será da máxima utilidade fazer acompanhar estes *dossiers* de uma norma de «standstill», a fim de evitar que os Estados membros ora introduzam novas alterações na estrutura dos impostos, ora alarguem a «fourchette» de taxas de origem comunitária.

De aí em diante, os parceiros comunitários passarão a realizar os ajustamentos necessários em sede de normas de incidência e de aproximação progressiva das taxas, ao mesmo tempo que chamarão a si o encargo de instituírem, em cada Estado, um sistema de consulta aduaneira, para que as transacções intracomunitárias sejam finalmente passíveis de realização sem sujeição a qualquer tipo de fiscalização fronteiriça.

À guisa de conclusão, apenas duas ordens de observações suplementares: primeira, que a tradicional oposição dos Estados

membros não tem tanto a ver com o volume total da fiscalidade indirecta, mas antes com a partilha de receitas imputáveis ao IVA e às «accises» (tanto mais que, no caso destas, é significativa a variação da carga fiscal segundo os sectores e os bens visados); segunda, que Portugal, enquanto Estado membro, não poderá manter-se alheado do movimento, independentemente do ritmo e da determinação em levá-lo a bom termo, sendo-lhe tão-só admissível valer-se de regimes derogatórios que, no próprio interesse das Comunidades Europeias, hão-se ser interpretados restritivamente.

Lisboa, 1986