

# As franquias para perdas no regime fiscal dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo (\*)

## I – Introdução

O tratamento fiscal das *Perdas* <sup>(1)</sup> no domínio dos produtos sujeitos a Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) <sup>(2)</sup> sempre constituiu uma relevante preocupação do legislador fiscal, não só por se tratar de produtos cuja natureza implica a existência de evaporações, sedimentações, derrames, etc. – quer sejam objecto de movimentação, quer se mantenham em simples armazenamento –, mas, também, por se tratar de produtos cujo consumo está sujeito, quer ao nível nacional quer ao nível da União Europeia, a uma elevadíssima carga fiscal.

Como não podia deixar de ser, as preocupações do legislador fiscal têm em vista assegurar, por um lado, que a tributação só tenha lugar relativamente às quantidades efectivamente consumidas e, por outro lado, que os entrepostos fiscais e os meios de transporte – onde os produtos são armazenados ou transportados – são geridos da forma mais eficiente possível.

(\*) Por vontade expressa do Autor o texto segue a grafia anterior ao novo acordo ortográfico.

<sup>(1)</sup> Para alguns Autores “*perdas*” são sinónimo de “*quebras*”. Contudo, em nosso entender, o significado de “*perda*” é mais amplo do que o de “*quebra*”, pois esta só contemplaria as perdas devidas à natureza do produto (*v. g.*, evaporações, nos produtos petrolíferos e nos álcoois e bebidas alcoólicas), enquanto aquela contemplaria também, por exemplo, os derrames. Para designar as *perdas*, o legislador do DL n.º 117/92 (imposto sobre o álcool) utiliza, também, o termo “*faltas*”, conceito este que veio a ser abandonado na fase da codificação da legislação.

<sup>(2)</sup> Os IEC, cujo quadro jurídico foi harmonizado ao nível da União Europeia, incidem sobre: os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP); o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (ISBA); e o Tabaco (IST). Em Portugal existe um outro IEC, designado por Imposto Sobre Veículos (ISV), que, por regra, incide sobre os Veículos Automóveis na data da matrícula.

Dado que os representantes da Administração fiscal não estão presentes, em permanência, nos entrepostos fiscais onde os produtos são armazenados, nem assistem às várias operações de movimentação dos produtos – cargas, transportes e descargas –, o legislador fiscal utilizou a técnica da concessão de “*franquias*” <sup>(3)</sup> para as *perdas* registadas nas operações de armazenagem e de transporte, sendo, assim, tributadas, apenas, as quantidades que excederem a respectiva franquía.

No presente trabalho será apresentada a evolução do quadro jurídico disciplinador da matéria, ao mesmo tempo que se dará conta da técnica seguida pelo legislador fiscal com vista à resolução dos problemas suscitados neste domínio.

## II – A legislação pioneira relativa aos produtos petrolíferos

Foi logo no início da década de noventa do século XX que, através da publicação da Portaria n.º 454/90, de 20/6, surgiu o primeiro tratamento sistemático das perdas ocorridas na armazenagem e no transporte dos produtos petrolíferos, levado a cabo pela Administração fiscal, mais concretamente pela então existente Direcção-Geral das Alfândegas, na sequência de lhe ter sido cometida a administração do Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) que, então, acabava de ser criado.

Ao tempo, como pano de fundo dos trabalhos técnicos realizados a nível nacional em termos de “*perdas*” e, também, de “*unidades de medição*”, de “*tem-*

<sup>(3)</sup> Definidas, no âmbito dos IEC, como uma percentagem da quantidade armazenada ou transportada.

peratura de referência”, etc., dos produtos petrolíferos, decorriam em Bruxelas negociações visando a harmonização fiscal comunitária dos IEC, que veio a ter lugar, mais tarde, em 1992, durante a 1.ª presidência portuguesa do Conselho das Comunidades Europeias, crendo-se que terá sido de grande valia para os representantes nacionais no *Grupo Abolição das Fronteiras Fiscais*, ao tempo existente no seio do Conselho das Comunidades Europeias, a experiência colhida com a implantação da Portaria n.º 454/90.

Na referida portaria, sob a designação de “tolerâncias” (4), foram estabelecidas franquias para as perdas no transporte e na armazenagem dos produtos petrolíferos, de acordo com a natureza de tais produtos, seguindo-se, na designação dos mesmos, os conceitos genéricos de *óleos leves*, *óleos médios*, *óleos pesados*, tal como constavam, por grandes grupos, na Pauta Aduaneira das Comunidades Europeias.

Regista-se que os óleos leves previstos na citada pauta incluem outros produtos para além das gasolinas, o mesmo acontecendo com os óleos médios, que incluem outros produtos para além dos gasóleos, e com os óleos pesados, que incluem outros produtos para além dos fuelóleos. Assim, devem ser vistos com esta ressalva os títulos da segunda, da terceira e da quarta colunas do quadro seguinte, onde constam as franquias concedidas, para efeitos fiscais, na movimentação dos produtos petrolíferos, de acordo com a natureza mais ou menos densa que os caracteriza.

Franquias para perdas na fase do transporte (em % da quantidade transportada)

Produtos Meio de transporte	Óleos leves (Gasolinas)	Óleos médios (Gasóleos)	Óleos pesados (Fuelóleos)
Navio-tanque	0,40	0,40	0,35
Vagão ou camião-cisterna	0,50	0,50	0,40
Tubagem (oleoduto)	0,02	0,02	0,01

(4) A expressão *tolerâncias* surge, ainda, na alínea o) do n.º 1 do art. 40.º de Lei n.º 75/93, de 20/12, que é a norma habilitante do DL n.º 123/94, de 18/5. Contudo, neste último diploma a expressão usada é já “*franquias*”.

Por sua vez, as franquias concedidas na fase de armazenagem assumiam os valores percentuais constantes no quadro seguinte e eram calculadas, aquando da realização de cada *varejo* (5), aplicando o respectivo valor (percentual) à soma da quantidade do produto constatada no varejo precedente com a quantidade do produto entrada desde então no armazém (entrepósito de armazenagem) até ao momento da realização do varejo em causa.

Franquias para perdas na fase de armazenagem (%)

Óleos leves (gasolinas)	Óleos médios (gasóleos)	Óleos pesados (fuelóleos)
0,55	0,55	0,20

Dada a relevância da matéria, que se situa na esfera da incidência objectiva do imposto, exemplificando-se, de seguida, como a realização mais ou menos frequente de varejos tem influência no montante da franquia para perdas na armazenagem, com reflexos directos na tributação em ISP.

### Problema

A quantidade de gasolina com chumbo constatada em armazém (entrepósito fiscal) no varejo realizado em 30/6/2001 foi de 100 000 litros; no período compreendido entre 1/7/2001 e 31/12/2001 não houve entradas de produto em armazém (entrepósito fiscal); foram declarados para consumo 10 000 litros de produto entre 1/7/2001 e 30/9/2001 e 10 000 litros entre 1/10/2001 e 31/12/2001; as existências em armazém eram de 89 460 litros em 30/9/2001 e de 79 100 litros em 31/12/2001.

(5) O *varejo*, termo usado no direito aduaneiro, é uma inspecção externa realizada pelas autoridades aduaneiras a um entreposto aduaneiro ou fiscal visando comprovar se as existências de produto em armazém, em unidades físicas, são iguais às quantidades de produto relevadas na respectiva conta corrente elaborada, também, em unidades físicas. As correcções às contas correntes (e a eventual cobrança de direitos e impostos) decorrentes da realização dos varejos têm por suporte jurídico o “*auto de varejo*”, documento lavrado na data da realização do inventário das existências de produtos em armazém e que é assinado pelo respectivo depositário autorizado e pelos representantes da Administração fiscal.

**Pergunta:** Será devido algum imposto (ISP) relativo às *perdas* registadas no armazém (entrepósito fiscal) no período compreendido entre 1/7/2001 e 31/12/2001?

### Dados do problema

- (1) Existências físicas em armazém no varejo de 30/6/2001 = 100 000  
 (2) Entradas em armazém entre 1/7/2001 e 31/12/2001 = 0  
 (3) Introduções no consumo entre 1/7/2001 e 30/9/2001 = 10 000  
 (4) Existências físicas em armazém em 30/9/2001 = 89 460  
 (5) Introduções no consumo entre 1/10/2001 e 31/12/2001 = 10 000  
 (6) Existências físicas em armazém em 30/12/2001 = 79 100  
 (7) Franquia para perdas na armazenagem do produto = 0,0055

### Hipótese 1: foram realizados varejos em 30/9/2001 e em 31/12/2001

*Varejo de 30/9/2001*

#### Cálculo das perdas

Saldo da conta corrente em 30/9/2001 = [(1) + (2)] - (3)

Saldo da conta corrente em 30/9/2001 = 100 000 + 0 - 10 000,00 = 90 000

Existências em 30/9/2001 = 89 460

$Perdas = 90\ 000 - 89\ 460 = 540$

#### Cálculo da franquia

Franquia = [(1) + (2)] x (7)

Franquia = (100 000 + 0) x 0,0055

Franquia = 100 000,00 x 0,0055

$Franquia = 550$

Resultado: como a franquia calculada (550 litros) é superior às perdas registadas (540 litros) não é devido qualquer imposto, sendo, apenas, inscritas na conta corrente, na coluna das saídas, as perdas constatadas.

*Varejo de 31/12/2001*

#### Cálculo das perdas

Saldo da conta corrente em 31/12/2001 = 89 460 + 0 - 10 000

Saldo da conta corrente em 31/12/2001 = 79 460

Existências em 31/12/2001 = 79 100

$Perdas = 79\ 460 - 79\ 100 = 360$

#### Cálculo da franquia

Franquia = [89 460 + (0)] x 0,0055

Franquia = 89 460 x 0,0055

$Franquia = 492,03$

Resultado: como a franquia calculada (492,03 litros) é superior às perdas registadas (360 litros) não é devido qualquer imposto, sendo, apenas, inscritas na conta corrente, na coluna das saídas, as perdas constatadas.

### Hipótese 2: foi realizado somente um varejo em 31/12/2001

Saldo da conta corrente em 31/12/2001 = [(1) + (2)] - [(3) + (5)]

Saldo da conta corrente em 31/12/2001 = 100 000 + 0 - (10 000 + 10 000)

Saldo da conta corrente em 31/12/2001 = 100 000 - 20 000 = 80 000

Existências em 31/12/2001 = 79 100

$Perdas = 80\ 000 - 79\ 100 = 900$

#### Cálculo da franquia

Franquia = [(1) + (2)] x (7)

Franquia = (100 000 + 0) x 0,0055

Franquia = 100 000 x 0,0055 = 550

$Franquia = 550$

Resultado: como a franquia calculada (550 litros) é inferior às perdas registadas (900 litros) é devido imposto sobre 350 litros, devendo, para o efeito, ser feita a respectiva declaração de introdução no consumo. Além disso, para as perdas que cabem na franquia (550 litros) deve ser feita a inscrição na conta corrente, na coluna das saídas.

O presente exemplo demonstra como a realização de varejos trimestrais tem por consequência que a franquia legal concedida seja superior às perdas registadas, não havendo, portanto, lugar a qualquer tributação em ISP, o que não acontece se o varejo for de periodicidade semestral, caso em que haverá

lugar à cobrança de ISP sobre parte das perdas.

Verifica-se, ainda, que a maior ou menor frequência com que são realizados varejos aos entrepostos é especialmente relevante nos casos de reduzida rotação de stocks de produtos, devido a serem reduzidas ou inexistentes as entradas de produto em entreposto, como acontece quando os produtos saem do mercado, de que é exemplo o caso da gasolina com chumbo acima analisado.

As principais características do regime fiscal instituído pela Portaria n.º 454/90, de 20/6, aplicável às perdas dos produtos petrolíferos, são as que a seguir se descrevem:

a) o cálculo das perdas no transporte era feito trimestralmente, o que, por exemplo, no transporte marítimo, permitia reduzir as diferenças entre as quantidades carregadas e as quantidades descarregadas, motivadas pelo estado do mar no momento da descarga, obtendo-se, assim, valores médios das perdas muito mais representativos, porque ajustados à realidade, do que os calculados caso a caso.

b) os entrepostos fiscais de armazenagem, ao tempo designados por “armazéns afiançados”<sup>(6)</sup>, eram objecto de varejos regulares, por norma trimestrais, o que permitia minorar/eliminar os desvios decorrentes da fórmula matemática eleita para o cálculo das franquias, que sobrevaloriza a movimentação dos produtos e, portanto, apresenta enviesamentos, por exemplo, no caso de *produtos descontinuados* (gasolina normal e mais tarde a gasolina com chumbo) cujas existências em armazém, sem reabastecimento, chegavam para as introduções no consumo realizadas ao longo de vários meses, como se viu no exemplo acima.

A portaria previa, ainda, na alínea d) do art. 10.º, franquias (total) para casos fortuitos ou de força maior<sup>(7)</sup>, ocorridos na fase da armazenagem dos produtos.

<sup>(6)</sup> A designação de armazéns afiançados é devida ao facto de para os mesmos ser necessário que a empresa proponente prestasse uma fiança (garantia) a favor da alfândega, para cobrir eventuais irregularidades que fossem cometidas pela empresa titular relativamente aos produtos armazenados.

<sup>(7)</sup> A doutrina e a jurisprudência maioritárias consideram que só ocorre um caso fortuito ou de força maior quando o mesmo era “imprevisível” (caso fortuito) ou “inevitável” (força maior). Sobre esta matéria ver o importante acórdão do TJUE, 2.ª secção,

Contudo, estamos em crer, só o facto de se estarem a dar os primeiros passos na regulamentação desta matéria poderá explicar o não terem sido, também, previstas franquias (totais) para os casos fortuitos ou de força maior, ocorridos na fase do transporte dos produtos. Com efeito, dado que são idênticas as razões invocáveis para a existência deste tipo de perdas, quer na armazenagem (contemplada na portaria) quer no transporte (não contemplado na portaria), seria absurdo e, portanto, não desejado pelo legislador, que as perdas devidas a casos fortuitos ou de força maior ocorridas na fase do transporte não beneficiassem das franquias concedidas à fase de armazenagem, justificando-se, assim, uma interpretação extensiva da norma que, ao que se supõe, foi a que teve lugar.

Em termos temporais, a Portaria n.º 454/90 regulou as *franquias para perdas* ocorridas na movimentação e armazenagem dos produtos petrolíferos até meados de 1994, altura em que entrou em vigor, no domínio dos produtos petrolíferos, o DL n.º 123/94, de 18/5, no âmbito da transposição para o direito interno da harmonização comunitária dos IEC.

Com efeito, o DL n.º 261-A/91, de 25/7 – editado em execução da autorização legislativa concedida ao Governo pelo art. 38.º e pelas alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 43.º da Lei n.º 65/90, de 28/12 –, comumente considerado como o primeiro regime fiscal aplicável à tributação especial dos produtos petrolíferos, não contém qualquer disposição relativa a franquias para perdas. Por sua vez, o n.º 2 do art. 14.º do DL n.º 52/93, de 26/2 – que deu corpo à autorização legislativa concedida pela Lei n.º 3/93, de 6/1, transpondo para o direito interno as disposições da Directiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25/2/1992 (Directiva Horizontal) –, remeteu a regulamentação da matéria das franquias para perdas para os respectivos diplomas verticais, que, no caso dos produtos petrolíferos, só vieram a ser publicados em Maio de 1994.

de 18/12/2007, proc. C-314/06, relativo a perdas registadas num oleoduto em França para as quais foi invocado, pelo respectivo depositário autorizado, “caso fortuito ou de força maior”.

**III – A legislação da primeira geração aplicável aos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo (DLs n.ºs 117/92, 104/93, 123/94, 124/93 e 325/93)**

**Produtos petrolíferos: DLs n.ºs 123/94 e 124/94, ambos de 18/5**

No que se refere aos produtos petrolíferos, agora com a designação de óleos minerais, com a transposição para o direito interno das Directivas Verticais, isto é, das Directivas Comunitárias 92/81/CEE e 92/82/CEE, ambas do Conselho, de 19/10/1992, e o art. 2.º da Directiva 92/108/CEE, também do Conselho, de 14/12/1992, as franquias para perdas passaram a constar nos arts. 23.º a 25.º do DL n.º 123/94, de 18/5. Este diploma legal foi editado tendo como norma habilitante o art. 40.º da Lei n.º 75/93, de 20/12, da Assembleia da República (8).

No DL n.º 123/94 as franquias para perdas no transporte constam no art. 23.º, constando no art. 24.º as franquias para perdas na armazenagem, enquanto a franquia para as perdas devidas a casos fortuitos ou de força maior consta no art. 25.º.

Na linha do que em termos comunitários havia sido decidido para o enunciar da incidência objectiva do imposto, a técnica seguida no DL n.º 123/94 para elencar os vários óleos minerais que beneficiam de franquias para perdas no transporte deixou de fazer apelo aos conceitos genéricos de óleos leves (onde estão incluídas as gasolinas), óleos médios (onde estão incluídos os gasóleos) e óleos pesados (onde estão incluídos os fuelóleos), tendo passado a indicar nos concretos códigos da Nomenclatura Combinada (códigos NC) as respectivas franquias para perdas, expressas em percentagem da quantidade dos óleos minerais em causa. Assim, para os produtos petrolíferos sujeitos, normalmente, a tributação especial foram estabelecidas, com referência aos respectivos códigos NC, as seguintes franquias no transporte:

**Franquias no transporte (em % da quantidade transportada)**

Meio de transporte	Produtos	Gasolinas	Gasóleos	Fuelóleos
Navio-tanque: carga transportada ≤ 1 400 000 litros ou 1000 kg-ar (9)		0,50	0,50	0,40
Navio-tanque: carga transportada > 1 400 000 litros ou 1000 kg-ar		0,35	0,35	0,40
Vagão ou camião-cisterna		0,30	0,30	0,20
Tubagem (oleoduto)		0,03	0,03	0,02

Por sua vez, as franquias para perdas ocorridas na armazenagem foram uniformizadas, tendo passado a ser de 0,4% a percentagem concedida para qualquer tipo de produtos petrolíferos sujeitos a ISP, como se pode ver no quadro seguinte.

**Franquias para perdas na armazenagem (%)**

Gasolinas	Gasóleos	Fuelóleos
0,4	0,4	0,4

A concessão de franquia (total) para as perdas devidas a casos fortuitos ou de força maior, prevista no art. 25.º, deixou de estar limitada à fase de armazenagem, aplicando-se, também, à fase do transporte.

**Álcool etílico e bebidas alcoólicas: DLs n.ºs 117/92, de 22/6, e 104/93, de 5/4**

A redacção destes diplomas, no que se refere às franquias para perdas, é elucidativa da fase incipiente em que, ainda, se encontrava a técnica legislativa no domínio dos impostos especiais sobre o consumo do álcool e das bebidas alcoólicas.

Assim, no art. 19.º do DL n.º 117/92 as perdas são, também, designadas por “faltas”, o mesmo acontecendo no art. 29.º do DL n.º 104/93, que se refere à armazenagem de bebidas alcoólicas. Contudo, neste

(8) Regista-se que a matéria das franquias para perdas, com a designação de *tolerâncias*, está expressamente prevista na alínea o) do n.º 1 do art. 40.º da Lei n.º 75/93, de 20/12.

(9) Crê-se que o legislador do DL n.º 123/94 – e os legisladores que lhe sucederam na codificação dos IEC – tenha pretendido dizer 1 000 000 Kg-ar e não, somente, 1000 kg-ar. Com efeito, no transporte por navio-tanque, uma simples tonelada (1000 Kg-ar) não tem qualquer significado.

último diploma legal, o conceito utilizado no art. 28.º, que trata do transporte, é, já, o de perdas<sup>(10)</sup>.

A falta de rigor terminológico certamente muito terá a dever à ausência de sedimentação de conceitos que se terá registado durante a fase de construção da harmonização fiscal comunitária no domínio dos Impostos Especiais de Consumo e que, no âmbito da tributação do álcool e das bebidas alcoólicas, se terá prolongado nos diplomas que transpuseram para o direito interno a Directiva 92/83/CEE e a Directiva 92/84/CEE, ambas do Conselho das Comunidades Europeias.

#### **Álcool etílico: DL n.º 117/92, de 22/6**

A franquia para perdas na armazenagem fixada no art. 19.º do DL n.º 117/92, de 22/6, para o álcool etílico ascende a 7,5 %<sup>(11)</sup> da quantidade de álcool etílico produzido ou armazenado em cada ano civil.

Ao invés da generosa franquia concedida para as perdas na armazenagem, não foi estabelecida qualquer franquia para as perdas de álcool etílico ocorridas na fase de transporte, o mesmo acontecendo para as perdas devidas a casos fortuitos ou de força maior.

Regista-se que a matéria das franquias para perdas não consta na autorização legislativa concedida, através do art. 46.º da Lei n.º 2/92, de 9/3, pela Assembleia da República para a edição do DL n.º 117/92, embora tal matéria se situe na esfera da incidência objectiva do imposto.

De certa forma, não admira que assim seja, pois, por se tratar de matéria com uma grande tecnicidade, em muitos Estados-Membros da União Europeia, de que é exemplo a Espanha, os valores das franquias para perdas são fixados, somente, em regulamentos administrativos. Contudo, tratando-se da delimitação

<sup>(10)</sup> *Perdas, quebras e faltas* parece, assim, terem sido conceitos similares nos primórdios da harmonização fiscal comunitária desta matéria.

<sup>(11)</sup> O valor percentual astronómico concedido pelo legislador só poderá ter por justificação a fase incipiente em que a legislação deste sector se encontrava. Por sua vez, a confusão de conceitos vai ao ponto de parecer colocar em paralelo a produção e a armazenagem, embora seja de crer que o legislador tenha pretendido significar que a franquia se aplicava à armazenagem, quer do álcool de origem nacional (“produzido”), quer do álcool importado (“armazenado”).

(negativa) da esfera de incidência objectiva do imposto, parece que deveriam ter sido acautelados, pela via legal, os direitos dos contribuintes.

#### **Bebidas alcoólicas: DL n.º 104/93, de 5/4**

No que se refere às bebidas alcoólicas, a franquia para perdas na armazenagem, fixada na alínea *a*) do art. 29.º do DL n.º 104/93, ascendia a 1,5%<sup>(12)</sup> do saldo contabilístico (quantidade de produto que, de acordo com a contabilidade de existências, devia existir no entreposto) registado na data da realização de cada varejo.

Admitia-se, ainda, na alínea *c*) do artigo que, excepcionalmente, as perdas ocorridas na *destilação de vinhos* e no *envelhecimento de bebidas alcoólicas em vasilhame de madeira* pudessem vir a ser ajustadas (majoradas) em regulamento a emitir pelos Ministérios das Finanças e da Agricultura<sup>(13)</sup>.

As perdas no transporte, desde que susceptíveis de comprovação, beneficiavam de franquia total (art. 28.º), nada sendo dito, contudo, sobre o processo e a forma que a comprovação destas perdas devia assumir.

Também aqui é de registar que não consta na norma habilitante – que no caso é o art. 45.º da Lei n.º 30-C/92, de 28/12 – do DL n.º 104/93 qualquer referência à fixação de franquias para perdas. Contudo, como se trata de matéria favorável aos contribuintes, ao que se supõe, nunca foi suscitada qualquer censura constitucional.

<sup>(12)</sup> A fórmula de cálculo desta franquia revelava-se muito desajustada da realidade e prejudicial para os depositários autorizados, por não considerar a movimentação do produto. Assim, quando na data da realização do varejo a quantidade inscrita no saldo contabilístico (e em armazém) fosse muito pequena, praticamente não havia franquia – mesmo que se tratasse de um entreposto com uma grande rotação do produto –, obrigando o depositário autorizado a pagar imposto relativamente a quantidades de produto que se perderam (evaporações, derrames, etc.).

<sup>(13)</sup> O *ajustamento* (majoração) da franquia para este tipo de perdas ainda hoje está previsto na legislação, desconhecendo-se qualquer regulamento que, entretanto, para o efeito tenha sido emitido pelos Ministérios a tal incumbidos. A redacção actual da norma, constante no DL n.º 73/2010, de 21/6, deixou mesmo de fazer referência a um regulamento, o que deixa os depositários autorizados numa situação muito desfavorável, isto é, completamente dependentes da boa vontade das autoridades aduaneiras.

**Tabacos: DL n.º 325/93, de 25/9**

No DL n.º 325/93, de 25/9 – através do qual foram transpostas para o direito nacional as Directivas Comunitárias 92/78/CEE a 92/80/CEE, do Conselho, de 19/10/1992 – a franquia para perdas na armazenagem constava no art. 28.º e era igual a 0,5% do saldo contabilístico registado na data da realização do varejo.

No art. 29.º estava prevista franquia (total) para as perdas devidas a casos fortuitos ou de força maior, na armazenagem ou no transporte, que deveriam ser comunicados à estância aduaneira competente até ao primeiro dia útil imediato ao da sua ocorrência.

Certamente devido à natureza sólida do produto, não estava prevista qualquer franquia para perdas ocorridas no transporte.

A exemplo do acontecido com a legislação fiscal relativa ao álcool e às bebidas alcoólicas, também na norma habilitante do DL n.º 325/93, relativo aos tabacos – em concreto, o art. 44.º da Lei n.º 30-C/92, de 28/12 –, se regista a ausência de qualquer referência à franquia para perdas.

**IV – A codificação da legislação aplicável aos IEC (DLs n.ºs 566/99, de 22/12, e 73/2010, de 21/6)**

A codificação da legislação aplicável à tributação especial incidente sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não trouxe grandes novidades, podendo mesmo afirmar-se que, fundamentalmente, se limitou a reproduzir os conceitos e valores que constavam na legislação de primeira geração.

Regista-se que, em prol da uniformidade, a franquia para perdas devidas a casos fortuitos e de força maior, prevista no art. 37.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado pelo DL n.º 566/99, de 22/12, e, posteriormente, no art. 50.º do CIEC, aprovado pelo DL n.º 73/2010, passou a aplicar-se a todos os produtos sujeitos a IEC, isto é, passou a contemplar também o álcool etílico.

**Produtos petrolíferos**

No domínio dos produtos petrolíferos os valores das franquias para perdas não sofreram qualquer alteração desde a edição do DL n.º 123/94, tratando-se, assim, de matéria sedimentada.

Com efeito, a nova franquia para perdas na circulação, criada para os óleos leves, que, habitualmente, não são tributados em ISP (por serem usados como matéria-prima ou como combustível para a aviação), ficará a dever-se ao facto de ter sido alterado o sistema de controlo, exercido pelas autoridades aduaneiras, da circulação em suspensão do imposto deste tipo de produtos.

Eventualmente, por questões de certeza e de segurança jurídicas foram estabelecidas, expressamente, franquias para perdas na circulação dos Gases de Petróleo Liquefeitos (GPL), quer destinados a ser consumidos em uso carburante (consumidos em viaturas automóveis) quer destinados a ser consumidos em uso combustível (consumidos na queima) <sup>(14)</sup>.

**Franquias para perdas na fase da circulação (%)**

Produtos Meio de transporte	Óleos leves (excluindo gasolinas)	Gases de Petróleo Liquefeitos
Navio-tanque	0,40	0,40
Vagão ou camião-cisterna	0,50	0,50
Tubagem (oleoduto)	0,02	0,02

Quanto às franquias para perdas na armazenagem, a redacção da lei já permitia, expressamente, que a estes produtos fosse aplicada a franquia de 0,4%, pelo que não houve necessidade de levar a cabo qualquer alteração legal.

**Álcool e bebidas alcoólicas**

Quanto ao álcool e às bebidas alcoólicas, quando foi editada a primeira codificação dos IEC, através do DL n.º 566/99, foram actualizados os valores das franquias para perdas constantes na legislação de

<sup>(14)</sup> A criação da franquia para os óleos leves, usados como matéria-prima, e para o GPL é, mesmo, posterior à publicação do CIEC, tendo sido concretizada através do n.º 2 do art. 38.º da Lei n.º 30-C/2000, de 29/12.

primeira geração, tendo as franquias sido, então, fixadas, exclusivamente para os produtos não engarrafados <sup>(15)</sup>, nos seguintes valores:

Franquias para perdas na circulação (transporte)

– 0,3 % da quantidade transportada.

Franquias para perdas na armazenagem

– 1,5 % da quantidade movimentada.

O método de cálculo da franquia concedida para a armazenagem passou a ser igual ao vigente para os produtos petrolíferos, isto é, passou a considerar, para além das existências, as quantidades de produto entradas no entreposto no período em causa.

### Tabacos

Dada a sua natureza sólida e, portanto, não sujeita a perdas, com o início da codificação (DL n.º 566/99) os tabacos passaram a beneficiar de franquias somente para perdas devidas a casos fortuitos ou de força maior, deixando, assim, de vigorar a franquia para perdas na armazenagem de 0,50% constante no art. 28.º do DL n.º 325/93 <sup>(16)</sup>.

### V – Considerações relativas ao cálculo das perdas e sua comparação com a respectiva franquia

O cálculo das perdas assume, em variadíssimas situações, uma complexidade que não deve ser menosprezada. E isto acontece quer na fase da armazenagem quer na fase de circulação, estando muito dependente das características físicas das estruturas utilizadas para a movimentação e armazenagem dos produtos sujeitos a IEC, como adiante se verá.

<sup>(15)</sup> Dado que o art. 35.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12 – autorização legislativa concedida pela Assembleia da República ao Governo para este editar o DL n.º 566/99 –, determinava, expressamente, que a codificação seria feita sem alteração das regras de incidência, a questão que pode ser discutida é se o diploma autorizado poderia reduzir a franquia para perdas, limitando-a, por exemplo, aos produtos não engarrafados. Em abono de tal possibilidade poderá invocar-se que as franquias para perdas constantes nos DLs n.ºs 117/92 e 104/93 não tiveram por base autorizações legislativas concedidas pela Assembleia da República.

<sup>(16)</sup> Suscitam-se, aqui, nos tabacos, as mesmas dúvidas constatadas para os álcoois e as bebidas alcoólicas, *supra*, na nota 15.

### Produtos petrolíferos: a via marítima e a utilização de oleodutos multi-produto

Na circulação, pela via marítima, o cálculo das perdas está, por exemplo, dependente das características dos navios utilizados e do estado do mar na data da descarga, que poderá permitir uma descarga completa do produto ou, como por vezes acontece quando o mar está agitado, dar origem a *sobras de produto* que só são descarregadas na viagem seguinte.

Tratando-se de movimentos pendulares, como acontece, por exemplo, com a circulação de produtos petrolíferos em navio-tanque da refinaria de Sines para entrepostos fiscais de armazenagem situados no anel que, a sul do Tejo, bordeja Lisboa, a solução natural consiste em fazer o cálculo das perdas, não caso a caso, mas, sim, periodicamente.

Ciente deste facto, o legislador da Portaria n.º 454/90, de 20/6, estabeleceu, sabiamente, no seu n.º 6.º, alínea *b*), que o cálculo das perdas seria feito trimestralmente. E esta disposição manteve-se em vigor até 1994, altura em que a matéria foi retomada, nos mesmos termos, pela Circular n.º 134/94, editada para regulamentação do art. 23.º do DL n.º 123/94, de 18/5.

Por outro lado, quer na via marítima quer na via terrestre, se houver lugar à utilização de um oleoduto multi-produto, o cálculo das perdas não deve ser feito directamente produto a produto, devendo, antes, ser feito conjuntamente para os vários produtos que utilizam o mesmo oleoduto na respectiva descarga ou transferência.

Com efeito, dado que devido às “especificações técnicas dos produtos” previstas legalmente, um gásóleo não pode receber qualquer quantidade, mesmo que muito reduzida, de gasolina, então as misturas de gásóleo com gasolina, provenientes da “linha de corte” existente em cada transporte por oleoduto dos dois produtos, terão de ser sempre destinadas ao tanque onde é armazenada a gasolina, dado que as especificações técnicas deste produto permitem, normalmente, receber as referidas misturas.

Por este motivo, exclusivamente técnico, a franquia para perdas permitida no transporte do gásóleo nunca é suficiente, enquanto a situação inversa acontece na gasolina.

Assim, a solução para o problema consiste na fa-

culdade que deve ser concedida ao depositário autorizado expedidor de poder fazer o cálculo das perdas e a aplicação da respectiva franquía em conjunto para os dois (ou mais) produtos, só sendo tributada a quantidade de produto que, mesmo assim, eventualmente, se encontre em falta.

Através da Circular n.º 134/94, Série II, de 14/10, editada pela ex-DGAIEC, foi determinado que, na circulação, quando é utilizado um oleoduto multi-produto, a requerimento do depositário autorizado expedidor, o apuramento das perdas (cálculo das quantidades em falta/excesso e a sua comparação com a respectiva franquía) pode ser feito *conjuntamente* para os vários produtos transportados, situação que se mostrou adequada à realidade.

Não se conhece regulamentação que, editada ao abrigo dos diplomas através dos quais foi operada a codificação dos IEC, tenha disciplinado esta importante matéria. Assim sendo e porque a realidade é complexa e não se compadece com vazios regulamentares, não se estranha que, ainda em 2008, fosse no quadro da (velha) Circular n.º 134/94 que a matéria era dirimida.

A Circular n.º 134/94 foi, entretanto, substituída pela Circular n.º 108/2008, Série II, de 28/11, que, na circulação nacional<sup>(17)</sup>, manteve a mesma orientação da sua antecessora.

### **Franquias para perdas na armazenagem: a função de armazenagem desempenhada pelos Entrepósitos Fiscais de Produção (EFP)**

Relativamente às franquias para perdas na armazenagem, a primeira questão a dirimir consiste no facto de saber se tal franquía só deve ser concedida aos produtos armazenados nos Entrepósitos Fiscais de Armazenagem (EFA) ou se, ao invés, deve ser concedida, também, aos produtos que, durante um período

<sup>(17)</sup> Muito embora as regras de cálculo das perdas na circulação intracomunitária tenham por filosofia medições a realizar em cada descarga na presença das autoridades aduaneiras, se estas assim o entenderem, nada parece invalidar que o procedimento seguido na circulação nacional seja, também, facultado ao expedidor intracomunitário, especialmente se estiverem em causa movimentos pendulares de transporte de granéis pela via marítima.

mais ou menos longo, se encontram armazenados nos Entrepósitos Fiscais onde foram produzidos.

Com efeito, especialmente no domínio do álcool e das bebidas alcoólicas, os EFP desempenham também, durante largos períodos, a função de armazenagem dos produtos. É o que acontece, por exemplo, nas instalações industriais das Adeegas Cooperativas do Douro (que têm o estatuto de EFP) relativamente aos vinhos generosos e moscatéis (designados tecnicamente por *produtos intermédios*) que, durante meses, permanecem armazenados no Entrepósito Fiscal onde foram produzidos.

Poderá perguntar-se se não se justificaria que, pelo menos, parte dos tanques de armazenagem que fazem parte do EFP de cada Adega Cooperativa dessem lugar à constituição de um EFA, que ficaria contíguo ao EFP da respectiva Adega Cooperativa. A resposta a esta questão não poderá deixar de ser negativa, pois estar-se-ia a duplicar estatutos aduaneiros/fiscais, com todos os custos inerentes, em nome de aspectos puramente formais. Temos, assim, por adquirido que muitos EFP desempenham, também, a função de armazenagem e que dada a natureza dos produtos armazenados aos mesmos deve ser concedida a franquía para perdas na armazenagem.

Admitindo que a franquía para perdas na armazenagem deve ser concedida, também, nestes casos, uma questão técnica relevante neste domínio refere-se à data a partir da qual os produtos armazenados (num EFP) devem beneficiar da franquía para perdas na armazenagem. A nosso ver, tal data deve ser aquela em que na conta corrente do EFP tais produtos foram registados como produzidos, quer tal produção tenha sido comunicada à Estância Aduaneira Competente, por determinação desta, quer se trate do simples registo contabilístico interno lavrado em obediência ao princípio contabilístico do inventário permanente insito na alínea *b*) do n.º 3 do art. 22.º do DL n.º 73/2010.

Tendo sido demonstrado que, devido à sua natureza, existem, necessariamente, perdas na armazenagem dos produtos realizada em EFP, importa ver como é que esta matéria está disposta na lei.

Analisando a letra da lei, notamos que o DL n.º 566/99, de 22/12, se diferencia quer do regime que o antecedeu quer do regime que lhe sucedeu.

Com efeito, quer na legislação de primeira geração

(DL n.º 123/94 – produtos petrolíferos; DL n.º 117/92 – álcool; DL n.º 104/93 – bebidas alcoólicas; e DL n.º 325/93 – tabacos) quer no DL n.º 73/2010, que revogou e substituiu o DL n.º 566/99, a *franquia para perdas* na armazenagem é concedida à função, isto é, a função de armazenagem desempenhada por qualquer tipo de entreposto (de produção, de transformação, ou de armazenagem) facultada ao respectivo depositário autorizado a franquias legalmente concedidas.

Ao invés, no n.º 1 do art. 39.º do DL n.º 566/99 é dito que “[o]s entrepostos fiscais de armazenagem beneficiam de franquias de imposto correspondente às diferenças, para menos, entre o saldo contabilístico e as existências em entreposto, calculadas sobre a soma das quantidades de produto existentes em entreposto com as quantidades nele entradas, com os seguintes limites:...”. Assim, neste diploma, a franquias para perdas na armazenagem era estabelecida exclusivamente a favor dos EFA, em clara divergência com o disposto nos diplomas que o antecederam.

Ora, uma vez que esta matéria se situa na esfera da incidência objectiva do imposto – que vê o seu campo alargado devido ao desaparecimento da franquias para as perdas na armazenagem ocorridas nos EFP –, o legislador do DL n.º 566/99 inovou e não estava habilitado a fazê-lo, pois a autorização legislativa utilizada para o efeito, constante no art. 35.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12, não permitia alterar o campo de incidência do imposto, pelo que a norma merece censura constitucional. Esta divergência veio, contudo, a ser sanada com a edição do DL n.º 73/2010, que nesta data regula a matéria.

Parece, assim, que dúvidas não restam de que na letra da lei a franquias para perdas na armazenagem deve ser aplicada, quer a armazenagem dos produtos tenha sido feita em EFA, quer tenha sido feita em EFP.

Finalmente, regista-se que deveria ser estatuída uma periodicidade mínima (trimestral?) para os *varejos* a realizar em Entreposto Fiscal com reduzido movimento de entradas de produto a fim de corrigir o enviesamento implícito na fórmula matemática de cálculo das franquias para perdas na armazenagem, que, naturalmente, está construída tendo em consideração uma normal rotação dos stocks.

## Franquias para perdas e taxas de rendimento

Em certos textos legais surge, por vezes, a confusão quanto ao conteúdo dos conceitos de “franquias para perdas” e “taxas de rendimento”. Assim, por exemplo, na primeira codificação dos IEC, operada pelo DL n.º 566/99, no art. 38.º, que trata da produção, prevê-se a existência de uma “franquia (para perdas) correspondente às taxas de rendimento”. Ao estabelecer a franquias para perdas num valor correspondente (igual) à taxa de rendimento, o legislador cometeu um evidente erro matemático, pois deveria querer dizer “num valor correspondente à diferença entre a unidade e a taxa de rendimento”, que é a definição, grosseira, das perdas na produção que parecem ter sido o alvo de legislador. Mas a abordagem da produção e das suas inerências não deveria ser feita com apelo ao conceito de franquias para perdas mas, antes, utilizando, exclusivamente, o conceito de taxas de rendimento.

Com efeito, os dois conceitos inserem-se em diferentes fases do ciclo da vida dos produtos, não existindo entre eles qualquer ponto de contacto.

O conceito de *taxas de rendimento* está ligado a matérias-primas que, ao serem laboradas, dão origem a produtos finais. Como acontece em todos os processos de fabrico, somente uma parte das matérias-primas é que surge incorporada nos produtos finais, enquanto a outra parte é consumida ou se transforma em desperdícios, subprodutos, etc. A definição de taxa de rendimento – percentagem de produto final obtido de cada unidade de matéria-prima utilizada – dá-nos, assim, uma imagem da ligação entre dois produtos diferentes: matérias-primas e produtos finais.

Em termos práticos, os depositários autorizados titulares de EFP devem propor à Estância Aduaneira Competente (EAC) os valores das taxas de rendimento que esperam obter, atendendo à informação histórica de que dispõem. No fim de cada ano, tendo por base a informação já em seu poder acrescida da informação a fornecer pelo depositário autorizado, a EAC aprova as taxas de rendimento que efectivamente se registaram.

O conceito de *franquias para perdas* tem que ver, exclusivamente, com produtos finais (gasolinas, gasóleos, cervejas, vinhos generosos, etc.) e tem por

justificação o facto de, pela sua natureza, estes produtos finais estarem sujeitos a evaporações, derrames, etc. Ora, não seria justo que o Estado tributasse as quantidades de produtos evaporados ou derramados, dado que, se assim fosse, as empresas proprietárias dos entrepostos seriam duplamente penalizadas, pois, por um lado, sofreriam os prejuízos económicos decorrentes da perda do produto e, por outro, suportariam, ainda, a tributação incidente sobre o produto que foi perdido.

#### VI – Franquias para perdas no transporte noutros países da União Europeia: o caso dos produtos petrolíferos

Produtos Países	Óleos leves (Gasolinas)	Óleos médios (Gasóleos)	Óleos pesados (Fuelóleos)
Portugal	0,35 <sup>(1)</sup>	0,35 <sup>(1)</sup>	0,4
Espanha	(2)	(2)	(2)
França	0,35	0,26	0,02
Itália	0,25	0,25	2
Alemanha	0,50 <sup>(3)</sup>	0,50 <sup>(3)</sup>	0,30 <sup>(3)</sup>
Bélgica	0,25	-	-
Luxemburgo	0,25	-	-
Grécia	0,70 <sup>(4)</sup>	0,70 <sup>(4)</sup>	0,50 <sup>(4)</sup>
Inglaterra	1,00 <sup>(5)</sup>	1,00 <sup>(5)</sup>	1,00 <sup>(5)</sup>

Fonte: JOEL CRUZ, *Alfândega Revista – Aduaneira*, n.º 38, pp. 50 e 51.

#### Notas:

(1) Se a quantidade transportada for inferior a 1 400 000 litros a franquia é majorada para 0,50%.

(2) As franquias para perdas constam, somente, de regulamento administrativo.

(3) Dependendo das condições concretas, nos óleos leves e médios a franquia para perdas pode ser majorada até 1%, majoração que se queda em 0,7% nos óleos pesados.

(4) Se a quantidade transportada for inferior a 1 400 000 litros a franquia é majorada para 2,00%, nos óleos leves e médios, e para 1,00%, nos óleos pesados.

(5) Trata-se de um valor indicativo que não consta em diploma legal.

## VII – Conclusões

Como seria de esperar, a legislação fiscal portuguesa relativa às franquias para perdas, quer na armazenagem, quer no transporte, quer devido a casos fortuitos ou de força maior, não se afasta dos quadros legais vigentes nos outros Estados-Membros da União Europeia.

A legislação deve, contudo, ser aperfeiçoada, estabelecendo, eventualmente, períodos máximos para a realização dos varejos nos casos de Entrepostos Fiscais de Armazenagem com pequena rotação dos stocks dos produtos a fim de que os respectivos depositários autorizados não sejam duplamente penalizados, por um lado, com a perda do produto e, por outro, com o pagamento de IEC sobre tal perda.

Na circulação nacional, a mais usual, o cálculo das franquias para perdas feito periodicamente não parece ter alternativa credível, pois o cálculo caso a caso revela-se aleatório por depender de circunstâncias da natureza não controláveis pelos depositários autorizados, pelo que, em conformidade, deve tal método de cálculo constar em diploma legal e não, somente, em instruções administrativas, como agora acontece.

Ainda na circulação nacional e no domínio dos produtos petrolíferos e energéticos, nos casos de utilização de oleodutos multi-produto deve dispor-se legalmente que o cálculo das franquias para perdas pode ser feito conjuntamente para todos os produtos transportados, tendo presente as limitações técnicas decorrentes das “especificações dos produtos”.

Finalmente, pela relevância que assume, em especial para o tecido empresarial do sector cooperativo, deve clarificar-se expressamente que a franquia para perdas na armazenagem é concedida, não só aos depositários autorizados titulares de EFA mas, também, aos titulares de EFP que desempenhem, igualmente, funções de armazenagem.

MANUEL TEIXEIRA FERNANDES