

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.1º - Incidência objectiva .

Assunto: Enquadramento aplicável às transmissões de bolsas de nicotina - Aplicabilidade do regime particular do Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto.

Processo: 30329, com despacho de 2026-09-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I. PEDIDO

1. O Requerente tem a natureza jurídica de sociedade por quotas e tem por objeto social: importação e comercialização de produtos (com e sem nicotina); representação de marcas nacionais e estrangeiras; organização, promoção e realização de feiras, eventos e congressos; publicidade e marketing; outras atividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática; e consultoria para os negócios e a gestão.

2. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que o Requerente está enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade mensal por opção, como sujeito passivo que realiza operações que conferem o direito à dedução, pelo exercício da atividade principal de «Comércio por grosso de tabaco» (CAE 046350) e das atividades secundárias de «Comércio por grosso não especializado de produtos alimentares, bebidas e tabaco» (CAE 046390), de «Outro comércio por grosso de bens de consumo, N.E.» (CAE 046494) e de «Comércio a retalho em outros estabelecimentos não especializados, sem predominância de produtos alimentares, bebidas ou tabaco» (CAE 047122).

3. O Requerente pretende obter esclarecimentos sobre o seguinte:

3.1. Tendo em consideração a recente inclusão das bolsas de nicotina no âmbito dos Impostos Especiais de Consumo, pretende saber se estes produtos se encontram abrangidos pelo regime especial de tributação em IVA aplicável aos produtos de tabaco, previsto no Decreto-Lei n.º 346/85;

3.2. Em caso afirmativo, se as transmissões destes produtos entre operadores económicos poderão ser efetuadas sem liquidação de IVA, designadamente com a utilização do código M11;

3.3. Em caso negativo, qual o enquadramento correto a adotar em sede de IVA para este tipo de operações.

II. ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO FACE AO CÓDIGO DO IVA

4. A presente informação tem por objeto aferir se as bolsas de nicotina se encontram abrangidas pelo regime particular de tributação em IVA aplicável aos tabacos manufaturados e fósforos, previsto no Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto, designadamente atendendo à recente inclusão daqueles produtos no âmbito de incidência do Imposto sobre o Tabaco.

i. Enquadramento das bolsas de nicotina no âmbito dos Impostos Especiais de Consumo

5. A Lei n.º 73-A/2025, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2026), introduziu alterações ao Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) destinadas a incluir as bolsas de nicotina no âmbito de incidência do Imposto sobre o Tabaco, com

efeitos a partir de 1 de janeiro de 2026.

6. Em concretização dessa alteração, as bolsas de nicotina passaram a constar expressamente do elenco de produtos previsto no artigo 101.º do CIEC, relativo à incidência objetiva do Imposto sobre o Tabaco.

7. Paralelamente, foi aditado ao CIEC o artigo 104.º-D, especificamente dedicado às bolsas de nicotina, nos termos do qual o imposto incidente sobre estes produtos reveste a forma específica, sendo a respetiva unidade tributável o grama e a taxa fixada em 0,065 €/g.

8. O legislador passou, assim, a sujeitar expressamente as bolsas de nicotina ao Imposto sobre o Tabaco, estabelecendo para estes produtos uma tributação de natureza exclusivamente específica, determinada em função do respetivo peso e, portanto, independente do seu preço de venda ao público.

9. Na sequência desta inclusão no âmbito do Imposto sobre o Tabaco, as bolsas de nicotina ficam sujeitas às obrigações previstas no CIEC para os produtos abrangidos por este imposto, entre as quais se incluem as relativas à comunicação do respetivo preço de venda ao público.

10. Nos termos do artigo 108.º, n.º 2, do CIEC, a comercialização de novas marcas de tabaco manufaturado, bem como quaisquer alterações dos elementos de marcas já existentes deve ser previamente comunicada à autoridade aduaneira, com a antecedência mínima de 30 dias.

11. Para efeitos dessa comunicação, o artigo 108.º, n.º 3, do CIEC determina que os operadores económicos devem declarar, entre outros elementos, as características físicas do produto e o respetivo enquadramento no artigo 101.º, o teor de nicotina, no caso das bolsas de nicotina, e o «preço de venda ao público pretendido, com a adequada fundamentação».

12. A Autoridade Tributária e Aduaneira prestou, em 12 de janeiro de 2026 [1], esclarecimentos sobre as obrigações aplicáveis às bolsas de nicotina, remetendo, quanto aos elementos a apresentar na comunicação prévia dos produtos a comercializar, para o Ofício-circulado n.º 25071/2025, de 2 de junho, da DSIECIV, que prevê, designadamente, a indicação do respetivo preço de venda ao público e da correspondente estrutura de formação do preço.

13. Existe, portanto, relativamente às bolsas de nicotina, um preço de venda ao público objeto de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira.

14. É neste contexto que deverá ser apreciada a opção adotada pelo legislador nacional de incluir expressamente as bolsas de nicotina no elenco de produtos que o artigo 101.º do CIEC considera «tabaco manufaturado», importando determinar o alcance dessa qualificação e, em particular, se a mesma se encontra circunscrita à sujeição destes produtos ao Imposto sobre o Tabaco ou se é suscetível de determinar a aplicação do regime particular de IVA previsto no Decreto-Lei n.º 346/85.

ii. Regime previsto no Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto

15. O Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto, estabelece um regime particular de tributação em IVA de matriz monofásica aplicável às transmissões de tabacos manufaturados.

16. Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 346/85, nas transmissões de tabacos manufaturados, o IVA é devido à saída do local de produção pelos respetivos produtores, na importação pelos importadores e, nas aquisições intracomunitárias, pelos respetivos adquirentes, sendo o imposto determinado com base no preço de venda ao público.

17. O regime afasta-se, assim, do mecanismo geral de funcionamento do IVA, na medida em que concentra a liquidação do imposto numa fase anterior à venda ao consumidor final, tomando como referência o preço de venda ao público do produto.

18. Em correspondência com esta forma de tributação, o artigo 2.º daquele diploma estabelece que os revendedores de tabacos manufaturados não entregarão qualquer

imposto ao Estado relativamente às transmissões desses bens e não podem deduzir o imposto contido no respetivo preço de aquisição, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do Código do IVA, relativamente às restantes despesas.

19. Para a delimitação do âmbito de aplicação deste regime, importa atender, para além da respetiva configuração normativa, à fundamentação que presidiu à sua criação, expressamente enunciada no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 346/85.

20. Conforme resulta do referido preâmbulo, o regime foi instituído como alternativa ao mecanismo normal de funcionamento do IVA, assente numa cadeia sucessiva de liquidações e deduções ao longo do circuito económico, atendendo às características particulares da comercialização dos tabacos manufaturados (e dos fósforos, à data): por um lado, estes produtos eram produzidos por um número reduzido de empresas e, por outro, os respetivos preços de venda ao público encontravam-se legalmente fixados.

21. A conjugação destas características permitia, segundo o legislador, concentrar a cobrança do IVA numa única fase, ao nível da produção ou da importação, tomando como base o preço de venda ao público, sem alterar o montante de imposto que resultaria da aplicação do mecanismo normal do IVA ao longo de todo o circuito económico até ao consumidor final.

22. A existência de um preço de venda ao público constitui, assim, um elemento central da lógica subjacente ao regime, na medida em que permite conhecer antecipadamente o preço final sobre o qual é calculado e cobrado, numa única fase, o IVA correspondente ao consumo final.

23. No caso das bolsas de nicotina, a exigência de comunicação do respetivo preço de venda ao público à Autoridade Tributária e Aduaneira permite dar por verificado este elemento, não se identificando, quanto a este aspeto, qualquer obstáculo à aplicação do regime previsto no Decreto-Lei n.º 346/85.

24. Importa, assim, aferir se a inclusão das bolsas de nicotina no elenco de produtos que o artigo 101.º do CIEC considera «tabaco manufaturado» é suscetível de se projetar sobre o âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 346/85, delimitado por referência às transmissões de «tabacos manufaturados».

25. O Decreto-Lei n.º 346/85 não contém uma definição própria de «tabacos manufaturados», limitando-se a utilizar esta expressão para delimitar os produtos abrangidos pelo regime particular de tributação em IVA nele estabelecido.

26. Por sua vez, o artigo 101.º do CIEC, ao estabelecer a incidência objetiva do Imposto sobre o Tabaco, determina expressamente que este incide sobre o «tabaco manufaturado», considerando como tal os produtos enumerados no seu n.º 1, entre os quais se incluem, desde 1 de janeiro de 2026, as bolsas de nicotina.

27. Na ausência de uma definição autónoma no Decreto-Lei n.º 346/85, a delimitação dos produtos abrangidos pela expressão «tabacos manufaturados» nele utilizada deverá, assim, ser efetuada por referência ao artigo 101.º do CIEC, enquanto disposição que, no ordenamento jurídico nacional, determina os produtos que são considerados «tabaco manufaturado» para efeitos da respetiva tributação.

28. Tendo as bolsas de nicotina passado a integrar expressamente, por força da Lei n.º 73-A/2025, de 30 de dezembro, o elenco de produtos que o artigo 101.º do CIEC considera «tabaco manufaturado», esta qualificação deverá igualmente ser atendida para efeitos da delimitação do âmbito de aplicação do regime previsto no Decreto-Lei n.º 346/85.

29. Consequentemente, as transmissões de bolsas de nicotina encontram-se abrangidas pelo regime particular de tributação em IVA previsto naquele diploma, sendo-lhes aplicáveis as regras específicas de liquidação e dedução do imposto nele estabelecidas.

30. Conforme anteriormente referido, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 346/85, os revendedores de tabacos manufaturados não entregam qualquer imposto ao Estado relativamente às transmissões desses bens, nem podem deduzir o imposto contido no respetivo preço de aquisição.

31. Assim, nas transmissões de bolsas de nicotina efetuadas por revendedores não há

lugar a liquidação de IVA, uma vez que o imposto é liquidado numa fase anterior do circuito económico, nos termos previstos no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 346/85.

32. Nestas operações, a não liquidação do imposto deve ser refletida na respetiva faturação através da utilização do código M11, correspondente ao «Regime particular do tabaco - Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto».

III. CONCLUSÃO

33. Em face do exposto, entende-se que as bolsas de nicotina se encontram abrangidas pelo regime particular de tributação em IVA previsto no Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto.

34. Com efeito, tendo estes produtos passado a integrar expressamente o elenco daqueles que o artigo 101.º do CIEC considera «tabaco manufaturado», esta qualificação deve ser atendida para efeitos da delimitação do âmbito de aplicação daquele regime particular de IVA, que não estabelece uma definição autónoma desse conceito.

35. Consequentemente, nas transmissões de bolsas de nicotina efetuadas por revendedores não há lugar à liquidação de IVA, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 346/85, devendo a não liquidação do imposto ser refletida na respetiva faturação através da utilização do código M11, correspondente ao «Regime particular do tabaco - Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto».

36. Atendendo à resposta afirmativa às questões anteriores, não se coloca a questão do enquadramento destas operações nas regras gerais de tributação previstas no Código do IVA.

[1] Portal das Finanças:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Paginas/Tributacao_bolsas_nicotina_lmposito_sobre_Tabaco.aspx?utm