

**UNIVERSIDADE DE LISBOA**  
**FACULDADE DE DIREITO**



**FACULDADE DE DIREITO**  
**UNIVERSIDADE DE LISBOA**

## **A Tributação da Energia e dos Recursos Naturais**

*Ferramenta de Política Ambiental Vs Meio de Obtenção de Receita*

*António João Pão Fernandes*

Dissertação de Mestrado em Direito

Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Económicas

Área de Especialização: Direito Fiscal

2018



**UNIVERSIDADE DE LISBOA  
FACULDADE DE DIREITO**



**FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE LISBOA**

**A Tributação da Energia e dos Recursos Naturais**

*Ferramenta de Política Ambiental Vs Meio de Obtenção de Receita*

*António João Pão Fernandes*

Dissertação de Mestrado Orientada pela  
Prof.<sup>a</sup> Dra. Ana Paula do Valle-Frias Madureira Piedade Dourado

Dissertação de Mestrado em Direito  
Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Económicas  
Área de Especialização: Direito Fiscal

2018



*Aos meus pais,*



*“Se queres que eles mudem, vai-lhes ao “bolso” ...”*

*Desconhecido*



## *Agradecimentos*

Aos meus pais, que me proporcionaram tudo aquilo que nunca tiveram. Obrigado pelos sacrifícios que fizeram ao longo destes longos anos e por terem acreditado em mim.

À professora Ana Paula Dourado que aceitou o meu desafio e sempre confiou no meu trabalho e capacidade. Um eterno obrigado.

À minha irmã.

À minha restante família. Obrigado.



## Modo de Citação

Neste estudo, as obras são citadas pela seguinte ordem: nome de autor; título da obra completo; número de volume, se existir; número de edição, se existirem várias; nome da editora; mês, caso seja de referir, ano da publicação; número de página; nota de rodapé, caso seja de referir.

Note-se que a primeira citação terá todos os elementos referidos *supra*. Nas citações posteriores, os elementos serão abreviados, sendo que uns não são referidos. A ordem será: nome de autor; título da obra, completa ou parcial, consoante a extensão; número de página; nota de rodapé, caso seja de referir.

No caso das revistas periódicas, a ordem será a seguinte: nome de autor; título da obra completo; nome completo da revista; ano (específico de certas revistas), número; volume, caso haja; mês, caso haja; ano da publicação; número de página; nota de rodapé, caso seja de referir.

Novamente, note-se que a primeira publicação será feita de forma completa com os elementos *supra* enunciados. As posteriores citações serão feitas de forma abreviada da seguinte forma: nome de autor; título da obra, parcial ou completa, consoante a extensão; número de página; nota de rodapé, caso seja de referir.

Na bibliografia, os autores encontram-se organizados por ordem alfabética do último nome.



## **Resumo**

No âmbito do presente estudo, tenta-se demonstrar as potencialidades dos tributos, como instrumentos capazes de modificar os comportamentos das sociedades e dos indivíduos que as compõem em prol do ambiente, ao mesmo tempo que se incute uma maior sensibilização social acerca da deterioração do ambiente e de comportamentos nocivos.

O Direito Fiscal tem aqui uma opção para resolver os problemas que hoje em dia estão em destaque, nomeadamente, a questão ambiental. Para tal, deve visar finalidades extrafiscais, utilizar figuras tributárias corretas como mecanismos conformadores e persuasivos, e não estabelecer tributos com falsas pretensões ambientais.

Importa limar arestas, solidificar conceitos, estabelecer formas de atuação, e mais importante, evoluir e mudar o paradigma de forma a responder às necessidades atuais e futuras.

O imposto necessita de se soltar da sua característica tradicional. Atualmente, no que diz respeito ao ambiente, a tributação ecológica deve valorizar o bem jurídico ambiente numa lógica de solidariedade entre gerações do passado, presente e futuro. Assim, cabe aferir se o princípio do poluidor-pagador é suficiente, pois apesar de visar incutir a responsabilidade do custo ambiental ao poluidor, a verdade é que o dano ambiental, ou poluição, continuar a existir, mesmo que haja pagamento do tributo, quando é este mesmo dano ou poluição que se pretende remover.

No capítulo I, abordamos as questões de teóricas sobre o direito fiscal e ambiental, em particular, quando os instrumentos tributários começaram a ter um papel mais ativo na tutela ambiental, a par da sua importância e seus conceitos. Nos capítulos II, são analisadas diferentes normas fiscais aplicáveis às matérias da energia. No capítulo III, incide-se sobre o papel dos tributos no combate ao carbono. Analisa-se também o impacto da fiscalidade automóvel. No capítulo IV, a abordagem incide sobre os recursos naturais, em particular, a água. Por último, apresentamos o tratamento do direito fiscal ambiental sobre as energias renováveis, questionando se não será necessária uma mudança de paradigma nesta tutela ambiental.

## **Abstract**

In the present study, we try to demonstrate the potentiality of taxes as instruments capable of modifying societies and its individuals' behaviour in favour of the environment. At the same time, we want to raise social awareness to the environment deterioration and to harmful behaviour.

Fiscal Law has the opportunity to solve problems that these days are on the international agenda, mainly the environmental issue. As such, it should aim at extra fiscal purposes, use adequate taxes, as opposed to establishing taxes under false environmental pretexts.

It urges to smooth out edges, consolidate concepts, set up ways for acting and most importantly evolve and change the paradigm in order to answer the current and future needs. The tax needs to be released from its traditional feature. Nowadays, as far as the environment is concerned, ecological taxation should value the legal environment in a solidarity logic between generations of the past, present and future. Therefore, it is necessary to assess whether the polluter pays principle is sufficient, since although it aims at instilling responsibility for the environmental cost to the polluter, the fact remains that environmental damage, or pollution, continues to exist, even if the tax is paid, when it is this same damage or pollution that we want removed.

In chapter I, we address the theoretical issues of fiscal and environmental law, particularly when tax instruments have begun to play a more active role in the environmental protection, their importance and the concepts underneath. In chapter II, we analyzed different tax rules regarding energy. In Chapter III we focus on the taxes role in the fight against carbon, and the impact of car taxation. In chapter IV, the approach focuses on natural resources, water. Finally, we will present the treatment of the environmental fiscal law of renewable energies, questioning if a paradigm change in environmental protection will be necessary.

## **Advertências**

A redação do presente estudo encontra-se de acordo com o novo acordo ortográfico, salvo as citações, obras, ou reproduções onde seja adotado o acordo ortográfico vigente à altura. Todas as hiperligações, na falta de referência nesse sentido, encontram-se ativas e a funcionar à data em que o presente estudo foi terminado.

A Jurisprudência Portuguesa aqui analisada poderá ser consultada em <http://www.dgsi.pt>.

A Jurisprudência Europeia aqui analisada poderá ser consultada em <http://curia.europa.eu>.

Dei o meu melhor.

Lisboa, abril de 2018

## **Palavras-Chave**

Imposto;

Taxa;

Contribuição;

Energia;

Ambiente;

Poluição;

Princípio do poluidor-pagador;

Mudança;

Comportamentos nocivos.

## **Key words**

Tax;

Rate;

Contribution;

Energy;

Environment;

Pollution;

Polluter pays principle;

Change;

Harmful behavior

## Abreviaturas

al. – alínea

art. – artigo

CE – Comissão Europeia

CIEC – Código do Imposto Especial sobre o Consumo

IEC – Imposto Especial sobre o Consumo

LGT – Lei Geral Tributária

ISP – Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos

pág. – página

págs. – páginas

STJ – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

ss. – seguintes

Vol. – volume

vs. – *versus*

*vide* – consulte-se



## Índice

<b>Introdução</b> .....	21
<b>CAPÍTULO I – Enquadramento</b> .....	24
1. O combate às externalidades ambientais negativas, em especial, os tributos enquanto instrumentos económicos no combate às externalidades .....	24
2. Os princípios jurídicos em matéria ambiental/fiscal, em especial o Princípio do Poluidor(Utilizador)-Pagador.....	31
3. Impostos, taxas e contribuições especiais. <i>Querela jurídica sempre atual.</i> .....	36
3.1. A tripartição dos tributos.....	36
3.2. A importância da distinção.....	43
4. Imposto ambiental .....	45
4.1. Definição e âmbito .....	45
4.2. A legitimidade do tributo ambiental - algumas especificidades.....	51
4.3. A preferência do <i>Imposto</i> como mecanismo de correção das externalidades negativas ambientais .....	55
4.4. Os prós e contras dos impostos ambientais .....	58
4.5. Impostos ambientais Vs benefícios fiscais. A “queda” do princípio do poluidor-pagador? .....	62
5. O tipo de taxa de imposto – <i>ad rem vs ad valorem?</i> .....	67
<b>CAPÍTULO II – Tributação da Energia Elétrica</b> .....	69
1. A tributação da energia ao nível europeu. Análise crítica da <i>Diretiva 2003/96/CE</i> .....	69
2. A tributação da eletricidade em Portugal. “Imposto Especial do Consumo de Eletricidade” .....	72
2.1. Incidência .....	75
2.2. Fator gerador, exigibilidade e taxa do imposto .....	77
2.3. Isenções .....	80
3. A eletricidade “ <i>Verde</i> ” – Necessidade de não a sujeitar ao ISP. Isenção à eletricidade “ <i>limpa</i> ” .....	82
4. O regime jurídico da taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética (TLBEE)..	89
4.1. Regime jurídico e incidência.....	89
4.2. A Inconstitucionalidade do diploma? Verdadeira taxa?.....	91
5. A jurisprudência europeia e a eletricidade renovável.....	97
<b>Capítulo III – A Tributação do Carbono</b> .....	100
1. ISP – Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (e energéticos) .....	100
1.1. Incidência .....	105
1.2. Isenções especiais.....	106
2. Breve referência à “Taxa” do Carbono .....	108

3.	Considerações preliminares sobre a tributação automóvel .....	111
3.1.	IUC.....	114
3.1.1.	Incidência Objetiva e Subjetiva.....	114
3.1.2.	Base Tributável .....	114
3.2.	ISV .....	117
3.2.1.	Incidência e base tributável, exigibilidade e tabelas explicativas .....	117
3.3.	Os veículos Importados. A ação contra Portugal. ....	125
4.	IUC e ISV - Verdes Tributos Ambientais? .....	129
<b>Capítulo IV - Os Tributos nos Recursos Naturais.....</b>		<b>134</b>
1.	Análise da Tributação da Água e dos Resíduos .....	134
1.1.	A Taxa de Recursos Hídricos (TRH) .....	134
1.2.	Regime, Incidência.....	136
1.3.	A Inconstitucionalidade da TRH? .....	139
1.4.	A Repercussão do Tributo. O Fracasso na Tutela Ambiental .....	144
2.	Análise da Tributação dos Resíduos .....	146
2.1.	Notas acerca dos Resíduos, em especial, a Contribuição sobre os Sacos de Plástico.....	146
2.1.1.	O Regime Jurídico.....	146
2.1.2.	Natureza Jurídica – imposto, taxa ou contribuição?.....	148
2.1.3.	Os efeitos (in)desejados do tributo sobre os sacos de plástico .....	151
<b>Capítulo V – Os Instrumentos Fiscais ao Serviço das energias Renováveis - “Nice to Have, Necessary to Push Forward”. .....</b>		<b>154</b>
1.	Os Problemas Fiscais envolvendo a Energia Eólica, em particular o IMI. ....	154
2.	Breve análise, para efeitos de IMI, de Prédio.....	156
2.1.	Deve um Parque Eólico pagar IMI? Um Tributo ao Vento. O STA ao auxílio do ambiente? .....	159
2.2.	O Alívio Fiscal .....	166
<b>CONCLUSÃO .....</b>		<b>169</b>

## Introdução

A intensificação das ameaças ambientais constitui uma das principais tendências que vão moldar os desenvolvimentos globais nos próximos anos<sup>1</sup> e, como tal, o ambiente dominará o panorama dos riscos globais, fruto das alterações climáticas, como revela o *Global Risks Report 2017* do Fórum Económico Mundial.<sup>2</sup> Não é por acaso que a Agência Internacional da Energia estimou uma necessidade de 1 bilião de dólares por ano para fazer face a esse problema.<sup>3</sup>

O aumento da poluição e constante deterioração dos recursos naturais do planeta vêm ameaçando a própria humanidade, em concreto, o direito à própria existência, apesar de poucos elementos desta espécie terem presente essa noção. O consumo irracional dos recursos naturais, numa lógica de sustentabilidade<sup>4</sup> a longo prazo, deve-se à sua conceção enquanto recursos comuns, ou seja, ao facto de se se tratarem de bens cujo acesso é livre, ou dificilmente restringível.<sup>5</sup>

Todavia, esta conceção não faz sentido, dado ser do conhecimento económico geral que os bens comuns se encontram a esgotar. Por sua vez, os gases com efeitos de estufa, a este ritmo, crescerão mais de 37% até 2030 e 57% até 2050, num possível aumento da temperatura média global entre 1,7 a 2,4° C<sup>6</sup>, a par dos seus efeitos adversos.

O direito tem, assim, em mãos a tarefa de intervir sobre a degradação ambiental, encontrando uma forma eficiente de regular e proteger o ambiente.

Nos últimos tempos, têm surgido grandes debates acerca da necessidade de adoção de determinadas políticas fiscais que permitam a modificação e um *shifting* comportamental dos agentes económicos.

Em quase todos os textos constitucionais, o direito do ambiente consubstancia uma das atribuições dos Estados. Isso acontece, pois, o ambiente é uma realidade que se

---

<sup>1</sup> Como nota da atualidade deste tema, veja-se o exemplo da recentemente aprovada alteração à Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima na sequência da 21.ª Conferência das Nações Unidas sobre Mudança do Clima que decorreu em Paris entre novembro e dezembro de 2015.

<sup>2</sup> *The Global Risks Report 2017*, 12th Edition, publicado pelo World Economic Forum, disponível online em [www3.weforum.org/docs/GRR17\\_Report\\_web.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GRR17_Report_web.pdf), consultado em 16/01/2018.

<sup>3</sup> International Energy Agency, *Energy Technology Perspectives 2012: Pathways to Clean Energy System*, 2012, pág. 1.

<sup>4</sup> A sustentabilidade passa pela lógica de manter o consumo futuro ao mesmo nível do consumo atual. Carlos Lobo define a sustentabilidade como a “não diminuição do potencial de consumo, em sentido lato, por habitante.” in, LOBO, Carlos, *Imposto Ambiental: análise jurídico-financeira*, Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, n.º 2, Almedina, 1994, pág. 20.

<sup>5</sup> Para uma noção de recurso comum, vide, ARAÚJO, Fernando, *A Tragédia dos Baldios e dos anti-Baldios. O Problema económico do nível ótimo de apropriação*, Almedina, 2008, pág. 70.

<sup>6</sup> OCDE, *Environmental Outlook to 2030*, 2008, pág. 4

subsume no conceito de interesses difusos. De facto, o ambiente e a sua proteção traduzem-se em necessidades comuns a conjuntos mais ou menos largos e indeterminados de indivíduos e que somente podem ser satisfeitos numa perspetiva geral, nacional ou comunitária.<sup>7</sup>

O ambiente surge, assim, como incumbência do Estado, nos termos da alínea e) do artigo 9.º da CRP, e como direito e dever fundamental do cidadão, como dispõem os artigos 52.º<sup>8</sup> e 66.º da CRP. Neste último, o dever que se impõe ao cidadão atual de preservação do meio ambiente tem como fundamento a ideia de solidariedade entre gerações. (art. 66.º n.º 1 e n.º 2, alínea d), *in fine*.)

Neste seguimento, o Direito Tributário/Fiscal, ao longo do tempo, tem amadurecido e começou a ser entendido como uma forma clara, transparente e eficiente de atingir as metas em matéria de defesa do ambiente e combate às externalidades, quando comparada com outros mecanismos, como a simples regulação de determinado tipo de atividades, já que a tributação incentiva uma permanente redução da poluição e, pela sua transparência, permite uma comparação entre setores e fontes de poluição.<sup>9</sup>

O presente trabalho visa analisar os contributos do direito fiscal neste campo. Pretendemos analisar certos regimes fiscais ligados à energia, recursos naturais e resíduos, apresentando as suas especificidades e contribuindo para precisões técnico-jurídicas. Além disso, pretende-se demonstrar as falhas de certos regimes e questionar se será necessária uma mudança de paradigma na tutela ambiental. Em concreto, será que o princípio do poluidor-pagador ainda faz sentido nos tempos que correm? Será necessária uma nova abordagem através de outros instrumentos fiscais menos apelativos para à máquina fiscal? Será que existiu uma mudança de paradigma do imposto tal como o conhecemos? Enfim, será necessária uma mudança de paradigma?

Para responder a isso, cabe fazer um estudo teórico a partir das disposições normativas em causa, mas também avaliar os seus impactos práticos em sede de Direito Fiscal e Direito do Ambiente.

---

<sup>7</sup> MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, TOMO IV, 6.º edição, Almedina, 2015 pág. 102 e ss.

<sup>8</sup> Nos termos do n.º 3 do artigo 52.º da CPR “É conferido a todos, pessoalmente ou através de associações de defesa dos interesses em causa, o direito de ação popular nos casos e termos previstos na lei, incluindo o direito de requerer para o lesado ou lesados a correspondente indemnização, nomeadamente para: a) Promover a prevenção, a cessação ou a perseguição judicial das infrações contra a saúde pública, os direitos dos consumidores, a qualidade de vida e a preservação do ambiente e do património cultural(…)”

<sup>9</sup> OECD, *Taxation, Innovation and the Environment: A Policy Brief*, 2011.

Qual a melhor espécie de tributo para esta tarefa de tutela ambiental? Os atuais tributos ambientais possuem mesmo essa faceta ou são meros impostos “agarrados” à lógica tradicional? Será suficiente a presente intervenção do Direito Fiscal em prol deste objetivo ou será necessária mais intensidade? Os benefícios fiscais podem ser considerados como “jogadores promessas”? Há mais a fazer? Será a Tributação Ambiental instrumento *sine qua non* da tutela ambiental?

Ora, são tudo questões a que tentaremos responder.

No primeiro capítulo, abordaremos as questões teóricas ligadas a esta realidade. Estudaremos o momento em que os instrumentos tributários começaram a ter um papel mais ativo na tutela ambiental, apresentar-se-ão a definição dos mesmos e as diferentes faces que possam assumir, ao mesmo tempo que se tenta demonstrar a importância do Direito Fiscal e a sua relação com o Direito do Ambiente. Para além disso, apresentar-se-ão diversas particularidades que giram à volta desta temática.

Nos capítulos seguintes, são analisadas diferentes normas fiscais aplicáveis às matérias da energia, recursos naturais e resíduos, fazendo uma distinção por capítulo consoante a energia, recurso, ou resíduo em causa, a par da influência do direito comunitário no nosso ordenamento sobre esta matéria. Nestes capítulos, o processo passará pela exposição dos regimes, poucos conhecidos pela generalidade dos sujeitos, e análise crítica dos mesmos.

No último capítulo, apresentaremos o tratamento do direito fiscal ambiental das energias renováveis, questionando se não será necessária uma mudança de paradigma nesta tutela ambiental.

Apesar de estarem relacionados com o ambiente, a tributação da energia e afins geram imensa receita.

Independentemente disso, provavelmente consubstanciam instrumentos capazes de obter efeitos de redução de emissões de dióxido de carbono,<sup>10</sup> por exemplo. Acresce que estes impostos talvez possam estimular a inovação e incentivam as empresas a desenvolverem processos alternativos mais eficientes em termos energéticos.

Não obstante, estes impostos são suficientes ou será necessária uma mudança de paradigma que permita um desenvolvimento de processos alternativos capazes de propiciar um *shifting* comportamental dos agentes económicos?

---

<sup>10</sup> Dentro deste grupo encontram-se os impostos sobre os recursos, a energia, a poluição, tabaco, taxas de recolha e tratamento de resíduos, o IUC (Imposto Único de Circulação), o ISV (veículos) e o ISP (produtos petrolíferos e energéticos).

## CAPÍTULO I – Enquadramento

### 1. O combate às externalidades ambientais negativas, em especial, os tributos enquanto instrumentos económicos no combate às externalidades

“O imposto sobre combustíveis pode ter um efeito mau sobre a conceção dos automóveis, ao levar a que, exclusivamente por razões fiscais, se produzam veículos de reduzido consumo de combustível.”<sup>11</sup> Esta afirmação, retirada de uma revista italiana de 1955, revela como a consciência e tutela ambiental não se encontrava presente nos pensamentos da época, nomeadamente no pensamento de fiscalistas.<sup>12</sup>

Todavia, hoje em dia, ninguém tem dúvidas de que o Direito Fiscal constitui um forte e precioso instrumento de tutela ambiental, permitindo um combate às externalidades provocadas pelos setores energéticos e petrolíferos.

Costuma-se referir que o Direito do Ambiente se encontra dominado, por um lado, pela ideia da interdisciplinaridade, pois exige o recurso a saberes extrajurídicos, nomeadamente a saberes próprios de outras ciências sociais, ciências naturais, engenharia e da técnica e, por outro lado, pela ideia da horizontalidade ou da transversalidade, pelo facto de convocar diversos ramos do direito, mobilizando-os para a proteção ambiental.<sup>13</sup> Essa necessidade de proteção decorre de o próprio ambiente ser consagrado na Constituição da República Portuguesa, como um verdadeiro direito fundamental dos cidadãos.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> FORTE, Francesco, *Motor Vehicle Taxation as Pricing for Highway Services: Some Theoretical Notes*, BNLQ, Vol. 8, n.º 32-35, 1995, pág. 134 e ss.

<sup>12</sup> SOARES, Cláudia Alexandra Dias, *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, 2001, pág. 66.

<sup>13</sup> Neste sentido, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal*, Revista do Centro de Estudos do Direito do Ordenamento do Urbanismo e do Ambiente (CEDOUA), n.º 12, ano VI, 2003, pág. 25, nota de rodapé n.º 11 e NABAIS, José Casalta, *Tributos com Fins Ambientais*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 4, Inverno, 2008, pág. 112 e ss.; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente*, Fiscalidade, 2005, pág. 10, nota de rodapé n.º 11.

<sup>14</sup> Sobre direitos fundamentais *vide*, NOVAIS, Jorge Reis, *Direitos Fundamentais Justiça Constitucional*, AAFDL Editoria, 2017.

A tutela do ambiente serve-se assim de diversos meios, distribuídos por vários grandes setores, como refere *José Casalta Nabais*.<sup>15/16</sup>

Podemos dividir entre instrumentos que influenciam quantidades (ex.: licenças de emissão, normas administrativas) e instrumentos que influenciam os preços (ex.: tributos, incentivos fiscais ou financeiros)

Quanto aos primeiros, traduzem-se em instrumentos administrativos, também designados regulamentação de obrigação e controlo (*command and control*)<sup>17</sup>. Esta regulamentação caracteriza-se pela previsão de regras, baseadas em exigências tecnológicas, programas de execução e controlo, sanções e autorizações, onde se fixam, entre diversos elementos, requisitos de funcionamento das fontes, os limites de emissões permitidos e as tecnologias a usar, sem nunca descartar também o instituto da responsabilidade civil. Trata-se de um modelo de proteção que recorre a meios administrativos autoritários e impositivos.<sup>18</sup> Ou seja, este sistema é composto por instrumentos normativos que se traduzem em normas jurídicas e técnicas que impõem, através de obrigações positivas ou negativas, a alteração de condutas dos emissores no sentido de maior exigência ambiental, sob pena de sanção.<sup>19</sup>

As vantagens destas normas residem, à partida, numa maior justiça e economia de recursos. Por um lado, a regulamentação administrativa não atinge diretamente o rendimento dos particulares. Por outro lado, evita discricionariedade técnica, pois “*fornece aos agentes económicos um critério perene de regulação*”.<sup>20</sup> Apresenta-se como outra vantagem a sua natureza coerciva de aplicação unitária a todos os agentes, ao

---

<sup>15</sup> Vide, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente...*, cit., pág. 27.

<sup>16</sup> Também são três os instrumentos utilizados pela União Europeia para controlar a poluição: tributos, regulação e incentivos ao R&D. Vide WAGENBAUER, R. and WAINRIGHT, R., *Community Energy and Environmental Policy*, Yearbook of European Law, 16, 1996, pág. 76 e ss.

<sup>17</sup> Sobre os tipos ou categorias de normas de “*command and control*”, vide SOARES, Cláudia, *O Imposto Ecológico...*, cit., pág. 126 e ss. e LOBO, Carlos, *Imposto Ambiental: Análise Jurídico Financeira*, Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente n.º 2, dezembro, Almedina, 1994. Com base nestes autores depreende-se que estes mecanismos de comando e controlo passam pelo recurso a uma destas três condicionantes: a imposição de restrições quantitativas (fixação de limites máximos e mínimos), a adoção de uma conduta determinada de redução de poluição ou o seu controlo através da melhor tecnologia disponível, a interdição de certos produtos, ou processos de fabrico.

<sup>18</sup> No sistema dos Estados Unidos da América, as agências administrativas tinham largos poderes, em particular a *Environmental Protection Agency (EPA)*. Sobre este sistema, vide DIAS, José Eduardo F., “*Que Estratégia para o Direito Ambiental Norte-Americano do Século XXI: O “Cacete” ou a “Cenoura”*”, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, n.º 77, ano 2001, pág. 291 a 375.

<sup>19</sup> SARAIVA, Rute, *A Herança de Quioto em Clima de Incerteza: Análise Jurídico-Económica do Mercado de Emissões num Quadro de Desenvolvimento Sustentado*, Tese de Doutoramento, Ciências Jurídico-Económicas (Economia Política), Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2010, pág. 673.

<sup>20</sup> Neste sentido, LOBO, Carlos, *Imposto Ambiental...*, op. cit., pág. 35.

contrário dos tributos que apenas oneram aqueles que optem por poluir, numa lógica de poluidor-pagador.

Em Portugal, um exemplo de um instrumento de obrigação e controlo administrativo traduz-se na licença ambiental. O Decreto-Lei n.º 173/2008, de 26 de agosto, vem estabelecer os valores limite de emissão para as substâncias poluentes suscetíveis de serem emitidas em volume significativo pela instalação a que respeita, as medidas a adotar para garantir a proteção do solo e das águas subterrâneas, o controlo do ruído e medidas sobre a gestão dos resíduos gerados pela instalação. Este diploma fixa também medidas de monitorização das emissões da instalação, incluindo a descrição das metodologias e periodicidade das medições, para autocontrolo do cumprimento das condições da licença e a obrigação de comunicação à APA dos dados resultantes da monitorização.<sup>21</sup>

Seguem-se os instrumentos que influenciam preços, os meios indiretos de tutela, os instrumentos económicos,<sup>22</sup> onde se incluem os instrumentos tributários, nomeadamente, os impostos, taxas e benefícios fiscais.<sup>23</sup>

Quanto a estes, apenas no início da década de noventa do século passado é que se começou a assistir a uma mudança de paradigma do método instrumentário da política de proteção do meio ambiente. Para além dos instrumentos tradicionais, de orientação direta dos comportamentos, adicionaram-se estes instrumentos de orientação indireta de comportamentos.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> Decreto-Lei n.º 173/2008, de 26 de agosto. Outro instrumento com esta natureza diz respeito ao Decreto-Lei n.º 183/2009, de 10 de agosto, que estabelece o regime jurídico da deposição de resíduos em aterro. Nos termos deste decreto, os operadores dos aterros de RSU devem adotar medidas de prevenção da poluição, de acordo com as melhores técnicas disponíveis, e executar o programa de acompanhamento e controlo fixado na licença de operação, bem como o programa de medidas corretivas dos efeitos negativos significativos sobre o ambiente e realizar em laboratórios acreditados as análises necessárias à verificação da admissibilidade dos resíduos em aterro e ao acompanhamento e controlo da exploração.

<sup>22</sup> Dentro destes instrumentos encontram-se os subsídios que por razões de praticabilidade não serão aqui explorados. Apenas cabe fazer referência aos subsídios, pelo facto de muitos dos existentes serem contraproducentes. É o caso dos subsídios à agricultura que levam a uma sobre-exploração das terras e uso de pesticidas de forma a acelerarem o processo. No setor das pescas, os subsídios levam a um rápido desaparecimento dos cardumes devido à sua pesca intensiva. Em suma, há certos subsídios que acabam por gerar um impacto nocivo ao ambiente.

<sup>23</sup> Para além destes instrumentos tributários, como forma indireta de tutela, podemos acrescentar o instituto da responsabilidade civil, subsídios e subvenções. Assim, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente...*, cit., pág. 28;

<sup>24</sup> Note-se que estes instrumentos tributários não vieram substituir a abordagem clássica, mas sim, mais do que tudo, vieram assumir-se como um complemento ou suplemento a essas estratégias tradicionais. Neste sentido, DIAS, José Eduardo F., COSTA, Joana Duarte, *Breve Apontamento Sobre a Natureza Jurídico-Tributária da “Taxa “sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética, CEDOUA - Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, n.º 25, janeiro-junho, 2010, pág. 10*

Não querendo enveredar, de forma aprofundada, pelos aspetos económicos desta matéria, convém apenas referir que o uso destes instrumentos tributários<sup>25</sup> deveu-se à chamada internalização<sup>26</sup> dos custos sociais da produção. Começou-se a interiorizar, ou a incorporar, que certos custos que se retiravam dos produtos e serviços deveriam ser suportados por todos.

Diversos economistas, como *Arthur Cecil Pigou* e *Ronald Coase*, foram os grandes responsáveis para a internalização dos custos sociais de produção. A poluição consistiu na externalidade principal, externalidade negativa<sup>27</sup> diga-se já, em que ambos se apoiavam para defender as suas posições.

Uma externalidade consiste num efeito secundário que resulta da prossecução de uma certa atividade económica de produção, ou consumo, que recai sobre terceiro, estranho à relação que origina a externalidade.<sup>28</sup>

O *teorema de Pigou*<sup>29</sup> assenta na premissa que a repercussão de tributos no preço final do produto irá ter consequências ao nível da procura dos produtos tributados, nomeadamente uma redução de procura que exige ao produtor/empresário investir em meios menos poluentes, para que a carga tributária e preço final do produto desçam.<sup>30</sup>

Por sua vez, Ronald Case,<sup>31</sup> apesar de ter em vista também a redução das externalidades negativas, procura uma solução, não do ponto de vista da intervenção do Estado, mas sim através de uma titularização de um direito a poluir na forma de licença, uma licença de emissão. A ideia consiste em atribuir inicialmente um direito de propriedade sobre os fatores geradores de externalidades, pondo em prática um acordo que beneficie ambas as partes, na busca de um resultado eficiente. As licenças de emissão consistem em unidades jurídicas representativas, isto é, realidades unitárias, instituídas pelo Direito, às quais se convencionou legalmente associar um determinado montante de

---

<sup>25</sup> Onde se inserem os Impostos e as Taxas.

<sup>26</sup> Numa expressão mais fácil de compreender, “interiorização.”

<sup>27</sup> Como exemplo de uma externalidade negativa, tome-se a emissão de gases que provocam efeito de estufa (GEE).

<sup>28</sup> Para saber mais sobre externalidades, *vide* obra de referência, ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, 3ª Edição, Reimpressão da 3.ª Edição, Almedina, 2014.

<sup>29</sup> *Vide* obra de referência PIGOU, Arthur Cecil, *The Economics of Welfare*, 4th ed., Macmillan, London, 1938, págs. 194 a 197, e em especial capítulo IX, onde o autor desenvolve o conceito de externalidade e defende a intervenção do Estado através de impostos capazes de corrigir e desincentivar comportamentos, colocando assim a tributação ao serviço do bem-estar.

<sup>30</sup> Este autor apresenta o exemplo da instalação de uma empresa poluente num bairro residencial, que acarreta uma diminuição de qualidade de vida aos seus moradores, reclamando para este problema a intervenção do Estado através de impostos e outros instrumentos tributários.

<sup>31</sup> *Vide* sua obra de referência, *The Problem of Social Cost*, *Journal of Law and Economics* 3 (1), 1960.

poluição (1 tonelada de CO<sub>2</sub>) e que, em consequência, adquirem um certo valor económico. São livremente comercializáveis entre agentes económicos.<sup>32</sup>

Salvo o devido respeito, não nos parece que seja a melhor solução apesar de este pensamento ter permitido ao economista receber o prémio Nobel da Economia.

Tal pensamento originou o chamado “*comércio de emissões*”, que se traduz num mecanismo de flexibilização, apto a permitir aos agentes que se comprometeram a reduzir emissões de gases de efeito de estufa negociar o excedente das metas de emissões entre si.<sup>33</sup> Um agente que esteja na iminência de ultrapassar a meta de redução de gases a que se comprometeu poderá utilizar o excedente de redução de outro agente.

A nosso ver, trata-se de um mero truque técnico, contraproducente na proteção do ambiente, que permite apenas a grandes poluidores continuarem as suas atividades poluentes. De um mero ponto de vista ambiental, este modelo de *Coase* leva simplesmente a que se pague em contrapartida da deterioração da qualidade do ar que respiramos, ou da água que consumimos, sendo a tutela ambiental colocada de parte. Para além disso, gera um direito a poluir, dependente da emissão da licença, algo que repudiamos completamente.<sup>34</sup>

O direito do ambiente, marcado por uma finalidade muito própria, poderá ter os instrumentos tributários como os melhores meios para influenciar o comportamento dos agentes económicos do mercado, lutando contra externalidades negativas, pois estes têm subjacente a ideia de fazer pagar os danos ambientais àqueles que os provocam, ou seja, aos poluidores. Como tal, é tarefa do Estado alertar os agentes económicos para a presença de externalidades, incentivando-os a minimizá-los ao custo mais baixo, impondo, por exemplo, a internalização da externalidade no produtor, fazendo-o refletir sobre os seus custos privados, o montante dos custos sociais correspondentes ao ótimo social, fazendo essa internalização conduzir à produção de níveis mais sustentáveis e até,

---

<sup>32</sup>Neste sentido, ANTUNES, Tiago Barreto Caldeira, *Ensaio sobre a Natureza Jurídica das Licenças de Emissão no Seio do Mercado Europeu de Carbono*, Tese de Doutoramento em Direito, Ramo de Ciências Jurídico Políticas, Especialidade de Direito Administrativo, 2014, págs. 152 e 153.

<sup>33</sup> Protocolo de Quioto, Artigo 17.º: “*The Conference of the Parties shall define the relevant principles, modalities, rules and guidelines, in particular for verification, reporting and accountability for emissions trading. The Parties included in annex B may participate in emissions trading for the purposes of fulfilling their commitments under article 3. Any such trading shall be supplemental to domestic actions for the purpose of meeting quantified emission limitation and reduction commitments under that article.*”

<sup>34</sup> Para saber mais sobre este instrumento, vide PRENTICE, Joshua, *Carbon Leakage and Competitiveness under the EU ETS*, in *European Energy and Environmental Law Review*, Volume 22, n.º 4, 2013, pág. 132 e ss.

eventualmente, à adoção de medidas/técnicas que minimizem os impactos externalizadores ou danosos ao ambiente.<sup>35</sup>

A nossa Constituição, na alínea h) do n.º 2 do artigo 66º, incumbe no Estado a tarefa de “assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida.” Ora, na prossecução desta tarefa, nada melhor que um instrumento eficaz como os instrumentos tributários, sendo que, nos nossos dias, é o conceito de “Imposto Pigouviano” que serve para avançar com uma noção de imposto ambiental.<sup>36</sup> O sistema tributário representa, assim, um dos meios que o Estado dispõe para prosseguir as suas tarefas

A regulamentação de obrigação e controlo assenta na fixação de *standards* uniformes de poluição para um determinado setor, impondo a todos os poluidores o mesmo esforço. Ora, precisamente neste ponto, surge a sua falha, dado que não lhes proporciona flexibilidade de escolha,<sup>37</sup> ao contrário de um imposto que, incidindo sobre emissões, potencia um incentivo às empresas para alterarem comportamentos poluidores.

Senão vejamos, de forma a respeitar as regulamentações administrativas, as empresas acatam um limiar de produção e uso de certas tecnologias, mas o incentivo para ir mais longe do que aquele que a lei estabelece não existe. Inversamente, o imposto proporciona às empresas um incentivo constante de redução da poluição, ao mesmo tempo que se estimula a inovação tecnológica na área da defesa ambiental.<sup>38</sup>

Outra vulnerabilidade do sistema de regulamentação direta passa pela potencial assimetria de informação. Vejamos, a regulamentação de determinados setores necessita de se basear em informações técnicas fornecidas pelos agentes económicos. Nada garante que as informações não estejam viciadas à partida com intuito de afetar a própria

---

<sup>35</sup> ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, cit., pág. 549, e CARDOSO, Rita Meireles, *Impostos Ambientais: Meio de Obtenção de Receita? O Caso do ISV e do IUC*, Tese de Mestrado, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, dezembro, 2013, pág. 11.

<sup>36</sup> SOARES, Cláudia Alexandra Dias, *O Imposto Ecológico...*, pág. 65. Mas quanto a isso remete-se para seção própria.

<sup>37</sup> Neste sentido, SOARES, Cláudia Alexandra Dias, *O Imposto Ecológico...*, pág. 246 e ss.

<sup>38</sup> *Ibidem*, pág. 254. No mesmo sentido, Carlos Lobo, numa divisão entre uma perspetiva dinâmica e uma perspetiva estática, refere que “Se procedermos à análise da questão de uma perspetiva dinâmica de eficiência, poderemos concluir que a principal desvantagem da fixação, por exemplo de limites máximos de emissões, ou mínimos de eficiência energética, deriva do facto de não se fornecer ao agente económico um incentivo permanente no sentido de este procurar tecnologias alternativas com a finalidade de melhorar a sua eficiência energética, ou reduzir as suas emissões abaixo do nível legal exigido, e indicando, este tipo de regulamentação, muitas vezes, qual o equipamento a utilizar, sujeitar-se-á às inevitáveis pressões, impossibilitando-se igualmente novos desenvolvimentos suscetíveis de aplicação imediata., in, LOBO, Carlos, *Impostos Ambientais...* pág. 78.

regulamentação, a fim dos agentes económicos não verem as suas atividades (poluidoras) prejudicadas.

Embora os impostos relacionados com o ambiente consubstanciem uma forma eficaz e eficiente de alcançar objetivos de política ambiental, é importante relembrar que a tributação é um dos vários instrumentos políticos que podem ser utilizados para reduzir a poluição, sendo que o mais adequado irá depender da situação em concreto.

Porventura, apesar desta nossa preferência pelos instrumentos tributários, o desejável para alcançar uma proteção ambiental de longo alcance e abrangente passa pelo uso combinado dos mecanismos de *command e control* com os instrumentos tributários corretivos e orientadores.

## 2. Os princípios jurídicos em matéria ambiental/fiscal,<sup>39</sup> em especial o Princípio do Poluidor(Utilizador)-Pagador.

Neste ponto, como na maioria dos estudos sobre questões fiscais e ambientais, convém elencar alguns princípios que acabam por moldar, não só a regulação de condutas, mas também a tributação em si mesma.<sup>40</sup> A nossa abordagem irá versar sobre a relação entre os princípios tradicionais do Direito Fiscal com a tutela do ambiente.<sup>41</sup>

Um princípio consiste num instrumento que ordena que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Acabam por ser mandados de otimização que podem ser cumpridos em diferentes graus.<sup>42</sup> Por mais vaga que seja a sua definição, é necessário, para ser considerado como princípio, reunir um conjunto mínimo de elementos que permitam a sua aplicação a um conjunto de situações similares.<sup>43</sup>

A Constituição da República, no seu artigo 66.º, juntamente com outros preceitos constitucionais, apresenta uma panóplia de princípios orientadores da política ambiental.

O Princípio da Prevenção,<sup>44</sup> cujo direito do ambiente se encontra forçosamente ancorado, prevê que os responsáveis por comportamentos lesivos do meio ambiente optem, desde logo, pela sua prevenção, antes de verem esses danos concretizados. O objetivo do princípio passa por evitar lesões ao ambiente através de uma capacidade de antecipação de situações perigosas. Revela-se como um princípio que analisa os riscos concretos de determinada ação para o ambiente, procurando comprovar a sua danosidade

---

<sup>39</sup> Nesta matéria, a panóplia de princípios envolvidos é abundante. A tributação ambiental, pelo facto de estar consagrada constitucionalmente, implica o respeito pelos princípios de direito do ambiente na realidade fiscal. O elenco de Princípios em causa corresponde ao *Princípio da Prevenção, Princípio do Poluidor-Pagador Princípio da Responsabilização Princípio da Participação, Princípio da Cooperação, Princípio do Equilíbrio ou da Integração, Princípio da Procura do Nível mais Adequado de Ação e Princípio da Precaução*.

<sup>40</sup> ENGLE, Eric, *Ecotaxes and the European Union*, in *European Environmental Law Review*, Kluwer Law International, Volume 16, n.º 11, 2007, pág. 299.

<sup>41</sup> Baseamo-nos neste ponto, na obra de SOARES, Cláudia Alexandre Dias, *O Imposto Ecológico...*, cit., pág. 327 e ss.

<sup>42</sup> MIRANDA, Jorge, *Curso de Direito Constitucional*, Vol. I, Universidade Católica Lisboa, 2016, pág. 190.

<sup>43</sup> Em sentido idêntico, GOMES, Carla Amado, *Princípios Jurídicos Ambientais e Protecção da Floresta: Considerações Assumidamente Vagas*, CEDOUA, n.º 17, 2007, pág. 56.

<sup>44</sup> Em Portugal, o princípio da precaução e da prevenção já foram aplicados em decisões jurisprudências. Ainda que o tema em questão não diga respeito a tributação, vide Acórdão do TCA-Sul, de 31 de março de 2011 (proc. 06793/10). Este acórdão foi analisado num artigo por GOMES, Carla Amado, *Nem tudo o vento levou...*, *Anotação ao Acórdão do TCA-Sul, de 31 de Março de 2011 in*, *Direito do Ambiente Anotações Jurisprudenciais Dispersas*, ICJP, 2013, pág. 31 e ss.

e o nexo de causalidade entre o dano, a causa e o agente causador.<sup>45</sup> A ideia por trás do princípio encontra o seu sentido no provérbio “*mais vale prevenir que remediar.*” Em vez de medidas repressivas-mediadoras, a ideia passa por controlar a poluição na fonte.<sup>46</sup>

As alíneas a), c) e d) do artigo 66.º n.º 2 consagram este princípio ao indicar que “*incumbe ao Estado (...) prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos e as formas prejudiciais de erosão, (...) criar e desenvolver reservas e parques naturais e de recreio, bem como classificar e proteger paisagens e sítios, de modo a garantir a conservação da natureza e a preservação de valores culturais de interesse histórico ou artístico (...) e promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações.*”

Relativamente ao princípio da precaução, diga-se que o princípio da prevenção apresenta-se mais restrito do que aquele, dado exigir a adoção de medidas apropriadas para eliminar, ou reduzir, o risco de danos ambientais. De facto, o custo da reparação ecológica *ex post* é usualmente mais alta do que aquele que se possa ter com a implementação de medidas de precaução.<sup>47</sup>

Neste âmbito, o princípio da precaução funciona, se quisermos, como um princípio de “*in dubio pro ambiente.*” Quando os dados científicos suspeitam que determinada atividade é ou não prejudicial ao ambiente, deve-se realizar uma ponderação, privilegiando sempre a proteção ambiental. Este princípio aplica-se numa fase referida de “*risk management*”<sup>48</sup>

Assim, a diferença entre o princípio da prevenção e da precaução passa pelo elemento do nexo de causalidade. Enquanto que no princípio da prevenção<sup>49</sup> existe já um nexo causal, conhecido entre uma potencial atividade e o dano ambiental, no princípio da precaução tal nexo não se verifica, havendo apenas suspeitas ou ténues possibilidades.<sup>50</sup>

---

<sup>45</sup> Neste sentido, NORONHA, Francisco, *A Avaliação Ambiental Estratégica no Âmbito do RJIGT: Estudo das Imbricações Procedimentais e Substantivas da Avaliação Ambiental dos Planos Urbanísticos*, CEDOUA: Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, n.º 32, 2013, pág.70.

<sup>46</sup> Assim, SOARES, Cláudia Alexandra Dias, *O Imposto Ecológico...*, cit., pág. 368.

<sup>47</sup> ORNELLA, Porchia, *Le Politiche dell'Unione Europea in Materia Ambientale*, in Trattato di Diritto dell'Ambiente, Vol. 1, Ferrara & Sandulli eds., 2014, pág. 169.

<sup>48</sup> Em sentido semelhante, MASTELLONE, Pietro, *The Emergence and Enforcement of Green Taxes in the European Union, Part 2*, in, European Taxation, dezembro, 2014, pág. 552.

<sup>49</sup> Caso o dano ocorra, mesmo existindo prevenção, entra em jogo o princípio da correção na fonte.

<sup>50</sup> Sobre estes princípios, vide ARAGÃO, Alexandre, *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Republicação autorizada da obra originalmente publicada em Portugal

Outros princípios subjacentes à tutela ambiental traduzem-se nos princípios da participação coletiva e da cooperação. Aquele tem consagração nas alíneas l) e m) do artigo 81.º da CRP, ao incumbir ao Estado o “assegurar [de] uma política científica e tecnológica favorável ao desenvolvimento do país e adotar uma política nacional de energia, com preservação dos recursos naturais e do equilíbrio ecológico, promovendo, neste domínio, a cooperação internacional.” Este, consagrado no n.º 2 do artigo 66.º, incumbe aos cidadãos, uma responsabilidade de participação na prossecução e execução de política ambiental, de forma a assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável.

Em matéria ambiental, o princípio da solidariedade é de extrema importância, estando consagrado na alínea d) do artigo 66.º da CRP, *in fine*.<sup>51</sup> Este prescreve a necessidade de as gerações atuais aproveitarem de forma racional os recursos naturais disponíveis, para que gerações vindouras não sejam prejudicadas.

O Princípio Poluidor-Pagador (PPP) acaba por ser um dos mais importantes princípios em matéria ambiental/fiscal, um princípio de tributação. Este nasceu no quadro da OCDE, referido na recomendação C (72) 128, de 26 de maio de 1972, denominada “Princípios Reguladores da Dimensão Económica Internacional das Políticas Ambientais”. Posteriormente, teve a sua consagração no atual Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, concretamente no n.º 2 do artigo 191.º.<sup>52</sup>

No nosso ordenamento jurídico, o princípio poluidor-pagador goza também de consagração constitucional, dado ser um corolário necessário da alínea h), n.º 2, do artigo 66.º da CRP.<sup>53</sup>

---

na coleção *Studia Iuridica*, n.º 23, janeiro, 1997, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e da Coimbra Editora, documento eletrónico, págs. 62 a 65, disponível em: [http://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/monografias/pub\\_5/Poluidor\\_Pagador\\_Alexandra\\_Aragao\\_Planete\\_Verde.pdf](http://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/monografias/pub_5/Poluidor_Pagador_Alexandra_Aragao_Planete_Verde.pdf).

<sup>51</sup> Artigo 66.º alínea d) – “Promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações;”

<sup>52</sup> “A política da União no domínio do ambiente terá por objetivo atingir um nível de proteção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador.”

<sup>53</sup> Neste sentido, SILVA, Vasco Pereira da, *Como a Constituição é Verde, Os Princípios Fundamentais da Constituição Portuguesa de Ambiente*, 2001, pág. 27.

O PPP considera que os beneficiários de uma determinada atividade danosa para o ambiente devem ser responsáveis, pela via fiscal, por esse dano, devido ao prejuízo que criam para a sociedade em geral, na prossecução dessa atividade. Ou seja, o custo externo da poluição deverá recair sobre o sujeito responsável. Exceto em algumas condições específicas, os poluidores não devem receber qualquer tipo de apoio ou assistência para controlar a poluição, tais como subsídios, deduções fiscais ou outro tipo benefícios fiscais.<sup>54</sup>

Quanto à sua finalidade, existe um certo consenso em considerar que o PPP comporta as características da prevenção e da reparação. Gomes Canotilho refere que os fins do PPP se resumem à precaução e à prevenção dos danos ao ambiente.<sup>55</sup> De facto, este princípio, elevado como tal na Declaração do Rio de Janeiro de 1992, foi desenvolvido no *Environmental Taxes and Green Tax Reform*, de 1997, onde surge dotado de três finalidades distintas:

- I. Finalidade preventiva, ao promover a alteração de comportamentos danosos ao ambiente;
- II. Finalidade ressarcitória, função acessória que denota o efeito de compensação perante os danos causados ao meio ambiente;
- III. Finalidade proibitiva, não devendo o pagamento corresponder a um direito a poluir.

Em caso algum o PPP visa punir. Pelo contrário, dispõe-se introduzir no sistema económico sinais apropriados que revelem os custos ambientais. O objetivo passa por “evitar o desperdício de recursos naturais e colocar um ponto final à utilização gratuita da capacidade assimilativa do ambiente”.<sup>56</sup>

De facto, ao contrário do que se pense, este princípio não se relaciona com a ideia de responsabilidade civil, apesar de prever a responsabilidade pela reparação do dano. Como refere Gomes Canotilho, “em qualquer das variantes, pode verificar-se que o

---

<sup>54</sup> Dentro destas condições específicas, podemos encontrar os apoios a atividades de I&D sobre métodos e tecnologias de controlo de poluição. *Estudo sobre Setor Eléctrico e Ambiente 3º Relatório – Política de Ambiente e o Setor Eléctrico* Centro de Economia Ecológica e Gestão do Ambiente – FCT/UNL, Lisboa, 2002, pág. 6.

<sup>55</sup> CANOTILHO, José Gomes, *Introdução ao Direito do Ambiente*, Universidade Aberta, 1998, pág. 51; ARAGÃO, Alexandre, *O Princípio do Poluidor Pagador...*, *op. cit.*, pág., 109.

<sup>56</sup> OCDE, The Polluter-Pays Principle, OECD, Analyses and Recommendations, OCDE/GD (92)81, ponto 3.

*princípio do poluidor-pagador não se identifica com o princípio de responsabilidade, pois abrange, ou pelo menos, foca, outras dimensões não enquadráveis neste último.*"<sup>57</sup>

A nível fiscal, o PPP implica uma tributação que recai apenas sobre causadores de danos ambientais na medida da sua responsabilidade, de forma a não distribuir os custos de poluição sobre todos os contribuintes. Se não fosse assim, o objetivo da internalização não seria alcançado.

Noutra vertente, costuma-se falar de um outro princípio similar, o Princípio do Utilizador-Pagador. Enquanto que o *princípio do poluidor-pagador* nasce da consciencialização para a necessidade de os sujeitos económicos beneficiários de determinada atividade poluente, assumirem a responsabilidade, por via tributária, da compensação dos prejuízos que, do exercício dessa atividade, resultam para a comunidade, o *princípio do utilizador-pagador* aplica-se aos caso em que não é a atividade em si que polui, mas sim o intenso consumo de recursos naturais que devido à sua escassez, exigem um aproveitamento racional, como é o caso do consumo de água.

Se quisermos, o princípio do utilizador-pagador assume-se como uma extensão do princípio do poluidor-pagador no setor dos recursos-naturais.<sup>58</sup> Aliás, é mesmo esse o entendimento da Agência Europeia do Ambiente.<sup>59</sup>

Ora, qual o instrumento tributário que se apresenta mais propício a efetivar o objetivo do princípio do poluidor-pagador, ou seja, a internalização dos custos externos? Parece-nos bem fundamentar esta conclusão, após uma análise das características de cada tributo.

---

<sup>57</sup> CANOTILHO, Gomes, *A Responsabilidade por Danos Ambientais -Aproximação Juspublicística*, Direito do Ambiente, Instituto Nacional de Administração, 1994, pág. 401

<sup>58</sup> SMETS, Henri, *Le Principe Utilisateur-Payeur et Son Application dans la Gestion de L'eau*, in Lusíada, Revista de Ciência e Cultura, n.º 1 e 2, Porto, 2000, pág. 465

<sup>59</sup> AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE, *Relatório n.º 1/2006, Using the Market for Cost-effective Environmental Policy*, pág. 13 e ss.

### 3. Impostos, taxas e contribuições especiais. *Querela jurídica sempre atual.*

#### 3.1. A tripartição dos tributos

O conceito de tributo abrange, como reconhece a doutrina<sup>60</sup>, os impostos, taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas (as contribuições especiais), ou seja, abrange as receitas criadas pelo Estado ou outras entidades públicas, com intuito de satisfazer as necessidades públicas, sendo que a sua definição cabe à doutrina<sup>61</sup> e à jurisprudência, pois, nem a Constituição da República Portuguesa (CRP), nem a Lei Geral Tributária (LGT)<sup>62</sup> fornecem uma definição de tributo.<sup>63</sup>

A CRP, na alínea i), n.º 1 do artigo 165.º, faz referência a impostos, taxas e demais contribuições financeiras. O mesmo se passa com a LGT cujos números se dedicam a definir impostos, taxas e contribuições especiais.

A distinção entre estas espécies é de tremenda importância, dado que, ao longo do nosso estudo, nos depararemos com estas figuras, sendo a sua destrinça, de um interesse fundamental, dado que o regime constitucional aplicável difere consoante o tributo em causa,<sup>64</sup> para além da diferença substantiva ao nível da estrutura obrigacional.

O imposto consiste numa prestação pecuniária, coativa, unilateral exigida por uma entidade pública e com a finalidade de angariação de receita.<sup>65</sup>

---

<sup>60</sup> Vide como exemplo, MARTINEZ, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1993, pág. 22, XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, FDL, 1981, pág. 42.

<sup>61</sup> Estes conceitos pela doutrina ligada às Finanças Públicas. Vide, XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I Lisboa, 1974 pág., 42 e ss; FRANCO, Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, 4.ª edição, pág., 64 e ss.

<sup>62</sup> Ao longo deste estudo, a Lei Geral Tributária (LGT) poderá ser invocada para sustentar certas posições, apesar de termos consciência que as suas normas foram aprovadas por Decreto-Lei não reforçado, (Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12/98) sendo por isso livremente revogáveis por um Decreto-Lei posterior, normas dos códigos, estatutos e regimes que fazem parte do sistema fiscal. Tratando de um diploma que vem regular as relações jurídico-tributárias, lamenta-se o facto de o seu tratamento legislativo não ter sido o melhor.

<sup>63</sup> DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal, Lições*, Reimpressão, Almedina, março, 2016, pág. 26.

<sup>64</sup> Em sentido semelhante, CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 5.ª Edição, Almedina, 2016, pág. 37 e 38; COSTA, José Manuel Cardosa da, *Ainda a Distinção Entre Taxa e Imposto na Jurisprudência Constitucional*, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, 2006, pág. 547 e ss.

<sup>65</sup> Sobre o conceito de imposto, vide NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, 3.ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2012, pág. 223 a 251, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.ª edição, Almedina, 2016, págs. 34 e ss.; FRANCO, Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I-II, Almedina, Coimbra, Reimpressão, 2012, pág. 71 a 73; CAMPOS, Diogo Leite de/Campos, Monica de Leite de, *Direito Tributário*, Reimpressão da 2ª Edição de 2000, Almedina, Coimbra, 2003; SANCHES, Saldanha, *Manual*

Logo com esta definição, conseguimos isolar três elementos essenciais: o elemento objetivo, subjetivo e finalístico.<sup>66</sup>

Começando pelo elemento objetivo, o imposto caracteriza-se por ser uma prestação pecuniária, coativa e unilateral.<sup>67</sup> Uma “prestação”, pois é uma “conduta especificamente devida, ou seja, uma conduta determinada, devida por certa ou certas pessoas a certa ou certas outras”<sup>68</sup>, neste caso devida ao Estado, numa relação jurídica obrigacional, a que uma pessoa ficará adstrita para com a administração tributária à realização de um comportamento que a lei entende ser exigível judicialmente.<sup>69</sup>

Por sua vez, a característica “pecuniária” indica-nos que a prestação em causa consiste numa obrigação de *dare pecunia*, ou seja, paga em dinheiro e não em *espécie* ou outro comportamento de *facere*.

Não obstante, a lei permite que, em determinadas condições, o pagamento seja feito através de dação em cumprimento<sup>70</sup>, através de pagamentos de bens móveis ou imóveis quer antes da execução fiscal, quer depois de instaurado o processo.<sup>71</sup> Acresce que as dívidas tributárias podem ser pagas por compensação com créditos tributários, ou não, resultantes de reembolso ou de anulações de liquidações anteriores.<sup>72</sup> Por estas razões, há quem prefira o termo prestação “patrimonial”, em vez de “pecuniária”, dado que, independentemente da forma de que se revista, o que releva é o facto de a prestação ser sempre avaliável em dinheiro.<sup>73</sup>

---

*de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, 2007; RIBEIRO, Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 1997, pág. 258 a 260; CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 5.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2016, pág. 37; CUNHA, Pitta e, *Direito Fiscal*, AAFDL, Lisboa, 1974, pág. 25 a 31; PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 5.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2016, págs. 38 e ss.; VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão da Edição de 2015, Almedina, 2016, pág. 214 e ss., e obra de referência, DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal, Lições*, Reimpressão, Almedina, março, 2016, págs. 34 e ss. onde a autora indica diversa doutrina, especifica certos aspetos, e classifica os impostos no Sistema Fiscal Português. Entres outros.

<sup>66</sup> Neste sentido, VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, reimpressão da Edição de 2015, Almedina, 2016, pág. 214, nota de rodapé n.º 4.

<sup>67</sup> Característica principal para distinguir o imposto da taxa e contribuições especiais.

<sup>68</sup> MENDES, João Castro, *Introdução ao Estudo do Direito*, 3.<sup>a</sup> Edição, Editor Pedro Ferreira, 2010, pág. 152.

<sup>69</sup> É de resto o que a LGT indica no seu artigo 1.º.

<sup>70</sup> Sobre dação em cumprimento, vide CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil*, Vol. IX, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2016, em especial Título V, capítulo II, § 65.º

<sup>71</sup> Sobre estas possibilidades, vide os artigos 87.º e 201.º do Código do Procedimento e Processo Tributário – Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro na sua versão dada pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 01/07.

<sup>72</sup> Vide, artigos 89.º, 90.º e 90.º-A do Código do Procedimento e Processo Tributário – Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, na sua versão dada pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 01/07.

<sup>73</sup> Neste sentido, CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos, Teoria Geral*, cit., pág. 39.

A característica “*coativa*” traduz-se no simples facto de o dever de pagar o imposto constituir uma obrigação legal, não dependendo da vontade das partes.<sup>74</sup> A exceção a esta realidade encontra-se nos contratos fiscais que são celebrados entre a administração fiscal e os contribuintes, nos termos da lei.<sup>75</sup>

Na análise final do elemento objetivo, a característica da unilateralidade traduz-se na mais importante. A sua especificidade prende-se com o facto de nos impostos não existir qualquer contraprestação específica (pelo menos direta) que corresponda, ou justifique o montante do imposto a pagar. Assim, os impostos constituem tributos unilaterais, ao contrário das taxas que são bilateralidade. Na unilateralidade, a contraprestação pelo pagamento do imposto não acarreta de forma imediata um bem ou serviço, mas sim serviços ou bens que o Estado garante a toda a sociedade, como por exemplo, a segurança e defesa nacional, ou seja, serviços de que todos beneficiam e que são pagos por aqueles que apresentem capacidade contributiva<sup>76</sup> para tal. O TC identifica um imposto “*sempre que a obrigação do seu pagamento não esteja ligada a qualquer contraprestação específica por parte do Estado.*”<sup>77</sup>

Cabe apenas versar sobre os elementos subjetivo e finalístico. Quanto àquele, é de referir que os impostos são devidos por detentores de capacidade contributiva às entidades públicas<sup>78</sup>, sendo esta característica similar com os demais tributos.<sup>79</sup> Quanto ao elemento finalístico ou teleológico, a ideia tradicional dos impostos reconduz-se à mera arrecadação de receitas, querendo isto dizer que os impostos servem por regra, para o abastecimento do erário das entidades públicas<sup>80</sup>, com vista a financiar despesas necessárias às suas atividades e funções.

Não obstante, é necessário chamar à atenção para a rigidez desta definição, pois, para além das finalidades *fiscais*, existem finalidades *extrafiscais*<sup>81</sup> que são alheias à

---

<sup>74</sup> Neste ponto, Sérgio Vasques crítica uma observação de Soares Martinez, onde este último, rejeita a natureza coativa do imposto com o argumento de que “na generalidade dos casos (...) só é tributado quem, por um ato voluntário, se situa no plano de incidência legal.”, in, VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, cit., página 216, nota de rodapé n.º 7.

<sup>75</sup> Sobre esta matéria, vide NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais: Reflexões Acerca da Sua Admissibilidade*, Coimbra Editora, 1994;

<sup>76</sup> A capacidade contributiva é aferida de acordo com os rendimentos obtidos, titularidade de património e de acordo com o uso desses rendimentos, tal como dispõe o n.º 1 do artigo 4.º da LGT.

<sup>77</sup> Vide Acórdão do TC n.º 339/04.

<sup>78</sup> Note-se que não é só ao Estado que os contribuintes devem impostos. Para além do Estado, temos as Regiões Autónomas (Madeira e Açores) e as autarquias locais. A estas entidades de base territorial, acrescem as entidades reguladoras (ex. ERSAR e ERSE), institutos públicos, ou até mesmo entidades privadas com atribuições públicas.

<sup>79</sup> No mesmo sentido, VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, cit., página 217.

<sup>80</sup> CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos, Teoria Geral*, cit., pág. 44.

<sup>81</sup> Sobre a finalidade *extrafiscal*, vide, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 24/2009, de 14 de janeiro.

arrecadação de receita. Em particular, os impostos, além da finalidade principal da angariação de receita, servem propósitos de ordenação social e de orientação de comportamentos.<sup>82</sup> Tenha-se como exemplo os tributos ambientais. Porém, será que podem apenas visar estes últimos propósitos? Ora, no nosso entendimento o imposto não perde a sua natureza, caso a angariação de receita seja a finalidade secundária, e a finalidade ambiental seja a finalidade primária. Os chamados impostos *extrafiscais*, que pretendem orientar comportamentos individuais ou coletivos e que serão objeto de estudo neste trabalho, são ainda impostos, desde que se verifiquem as restantes características. É certo que a arrecadação de receita é uma finalidade residual, mas caso a finalidade principal de moldar comportamentos falhe, resta-nos a arrecadação de receita, característica tradicional do imposto.<sup>83</sup> Resumindo, a finalidade de obtenção de receita pode ocupar uma função meramente secundária, mas a natureza do tributo será posta em causa se essa finalidade não se encontrar presente de todo.

Cabe apenas referir uma última característica que muitas vezes não é referida pela doutrina. Referimo-nos ao facto de o imposto não ser uma prestação sancionatória, contrariamente ao que ocorre nas sanções pecuniárias.<sup>84</sup>

No que diz respeito à Taxa, esta traduz-se numa prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa.<sup>85</sup> No elemento objetivo e subjetivo, a taxa possui, como nos demais tributos, a característica de ser uma prestação pecuniária/patrimonial, coativa e devida a uma entidade pública<sup>86</sup>, dando por aqui reproduzido o apresentado relativamente aos impostos.

É no elemento finalístico que a diferenciação dos tributos começa a ter relevo. Enquanto que os impostos se definem pelo objetivo da angariação de receita, sem esquecer as finalidades *extrafiscais*<sup>87</sup>, claro, a especificidade das taxas prende-se com o facto de as mesmas pretenderem retribuir uma contraprestação específica de um qualquer

---

<sup>82</sup> Outra expressão utilizada pela doutrina reconduz-se a impostos *comutativos*. Estes são impostos que visam corrigir determinadas falhas de mercado, externalidades ou assimetria informativa, obrigando ao pagamento pelos os benefícios obtidos e à internalização de externalidades.

<sup>83</sup> Em sentido semelhante, DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, cit., págs. 30 e 31.

<sup>84</sup> Sendo assim, o imposto distingue-se de multa e coima, sendo aquela uma sanção pecuniária devida pela prática de um crime, e esta pela prática de uma contraordenação.

<sup>85</sup> Neste sentido, VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, cit., pág. 240.

<sup>86</sup> As taxas podem ser devidas à administração central, local e regional nos termos do artigo 3.º da LGT. Aliás, as taxas constituem para as autarquias uma das fontes de receitas mais importantes. Estas, podem ser devidas desde à administração indireta, de que fazem parte as universidades e institutos públicos, a entidades reguladoras, ordens profissionais, notários e empresas públicas.

<sup>87</sup> Mas aqui duvida-se que as mesmas possam visar essa finalidade.

bem ou serviço prestado pelo Estado ou outra entidade pública. Por isso, se diz que as taxas são bilaterais ou sinalagmáticas, ao contrário da unilateralidade dos impostos, dado que ao pagamento de uma taxa corresponde, sinalagmaticamente, um dever de contraprestação específica.<sup>88</sup>

Ora, esta contrapartida compreende três situações que se encontram elencadas no n.º 2 do artigo 4.º da LGT<sup>89</sup>. Nos termos daquele preceito, as taxas assentam:

- ✓ “na prestação concreta de um serviço público”<sup>90</sup>;
- ✓ “na utilização de um bem do domínio público”<sup>91</sup>;
- ✓ “ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.”<sup>92</sup>

A contrapartida exige que o bem ou serviço requerido e prestado seja capaz de ser individualizável, sendo por isso que a maioria das taxas sejam normalmente cobradas sobre bens e serviços semipúblicos.<sup>93</sup> O TC tem entendido que ao carácter sinalagmático basta que se verifique uma equivalência jurídica<sup>94</sup>, não sendo necessária uma absoluta equivalência/correspondência económica entre o montante pago e o valor do serviço prestado pela administração.<sup>95</sup>

Não obstante, deve existir sempre uma preocupação em aproximar o custo e a utilidade da prestação do serviço ao montante da taxa, em termos de proporcionalidade,

---

<sup>88</sup> Casalta Nabais, na análise da natureza da taxa faz dois testes, o a bi/unilateralidade do tributo e o teste da equivalência jurídica.

<sup>89</sup> O artigo 3.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA) é similar à norma da LGT, definido as taxas das autarquias locais como “tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (...)”

<sup>90</sup> Veja-se como exemplo, as propinas pagas no ensino superior, valores pagos por serviços requeridos nas secretárias das faculdades, ou tarifas de ligação aos sistemas de abastecimento de água e de saneamento.

<sup>91</sup> Veja-se como exemplo, o pagamento de portagens.

<sup>92</sup> Veja-se como exemplo, a autorização de uso e porte de arma que é indevidamente conhecida como “Licença de uso e porte de arma.” Não se trata de uma verdadeira licença dado que não se esta a atribuir um direito pretendido pelo particular do qual este não era detentor, tratando-se sim de o particular ficar dispensado de um certo comportamento omissivo que é imposto a toda a sociedade. Neste sentido, DIAS, José Eduardo F., COSTA, Joana Duarte, *Breve Apontamento..., cit., pág. 14, nota de rodapé n.º 19*. Independentemente disto, a lógica consiste num pagamento de taxa que faz remover o obstáculo jurídico que impunha um comportamento omissivo, o de não transportar a arma. Sobre a remoção de obstáculos jurídicos *vide*, também, os casos da taxa sobre publicidade criada por municípios, resumidamente *in*, SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, cit., pág. 33 e ss.*

<sup>93</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, cit., pág. 31 e ss.*; DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal..., cit., pág., 49*.

<sup>94</sup> Sobre o princípio da equivalência económica *vide* VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008.

<sup>95</sup> *Vide* Acórdãos do TC n.º 410/00; n.º 205/87; n.º 640/95.

sob pena de descaraterizar a taxa, tornando-a num imposto.<sup>96</sup> Repare-se que as taxas, tradicionalmente, têm uma função essencialmente redícticia, mas, caso a taxa tenha uma finalidade extrafiscal, como por exemplo, a proteção do ambiente, a fixação do montante da taxa dependerá da intensidade desse objetivo, sendo possível uma prestação superior ao custo administrativo da prestação pública.<sup>97</sup>

No controlo do aspeto sinalagmático, o bem, o serviço, ou o obstáculo a ser removido deverá ser presente e não futuro,<sup>98</sup> sendo que o tributo não deverá ultrapassar a cobertura de custos,<sup>99</sup> sob pena de se considerar um imposto oculto.

Por último, cabe dispor acerca das contribuições especiais/financeiras.

Estas, após a revisão constitucional de 1997, foram introduzidas como nova categoria de tributo, ainda que residual.<sup>100</sup> Até àquela data, sempre que se estava perante um tributo que ultrapassava a tipologia dicotómica (imposto *vs* taxa), o regime aplicável aos impostos funcionava como regime residual para onde eram reconduzidos os tributos não suscetíveis de serem incluídos no conceito de taxa.<sup>101</sup>

A doutrina tem, entre nós, sistematizado as contribuições especiais em categorias.<sup>102</sup> Dentro desta sistematização, têm-se distinguido entre contribuições especiais extrafiscais e contribuições parafiscais.<sup>103</sup> Aquelas visam a conformação de

---

<sup>96</sup> Em sentido semelhante, SOARES, Cláudia Dias, *O Enquadramento Constitucional dos Tributos Ambientais: Sua Natureza e Regime*, Revista de Finanças Públicas, Ano 7, n.º 1, junho, 2014, pág. 66.

<sup>97</sup> Sobre este assunto abordado de forma precisa, *vide*, LOBO, Carlos, *Reflexões Sobre a (Necessária) Equivalência Económica das Taxas*, Estudos de Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Vol. I Coimbra Editora, 2006, págs. 409 a 451.

<sup>98</sup> Neste sentido, DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, *cit.*, pág., 49.

<sup>99</sup> Está aqui em causa o princípio da proporcionalidade, numa vertente da cobertura de custo. Sobre esta matéria, *vide* DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, *cit.*, pág., 49 e ss., onde a autora versa sobre o caso “ponte 25 de abril”, processo n.º 286/94, Tribunal Constitucional, Relator, Conselho Ribeiro Mendes.

<sup>100</sup> Residual no sentido em que enquadram os tributos que não apresentem as características da unilateralidade, bilateralidade, mas que sejam tributos a favor de entidades públicas de base não territorial com características de sinalagma difuso. Neste sentido, DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, *cit.*, pág. 56.

<sup>101</sup> RIBEIRO, João Sérgio, *Um novo paradigma de imposto*, in *Fiscalidade*, n.º 43 (Jul.-Set. 2010), págs. 5ª 23.

<sup>102</sup> Sobre esta sistematização *vide* DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, *cit.*, pág. 56; SILVA, Susana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Estudos Regionais e Locais, 2008, pág. 48 e ss. Há doutrina que distingue as contribuições especiais entre contribuições de melhoria e contribuições por maiores despesas. Não obstante, a sistematização adotada parece-nos muito mais clara e precisa.

<sup>103</sup> São parafiscais, pois escapam ao orçamento de Estado ou de outras entidades públicas territoriais. Com a revisão constitucional de 1989, o então artigo 106.º n.º 1 (atual 103.º n.º 1) passou a referir-se à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. Com a implementação de entidades reguladoras com a finalidade de proteger o mercado, surgiram estas novas taxas de regulação económica de forma a cobrir as despesas daquelas. O TC no Acórdão 365/08 evitou qualificar estas taxas de regulação económica, de “taxas”, nem as qualificou como impostos também. Sendo assim, constituem um *tertium*

comportamentos, enquanto que estas visam o financiamento de entidades administrativas de base não territorial e serviços de interesse geral.

As contribuições, ao contrário das taxas, não se apresentam com um carácter sinalagmático direto. Aliás, o sinalagma que existe pode ser apelidado de indireto, presumível, ou até mesmo mitigado, dado que, indiretamente ou presumivelmente, o contribuinte irá beneficiar de uma contraprestação futura, mas não imediata, no momento em que paga. Dito de outro modo, nas contribuições a bilateralidade existente é mitigada, enquanto que nas taxas, o sinalagma é concretamente individualizável e imediato.

As prestações associadas às contribuições acabam por ter uma componente coletiva mais acentuada do que as taxas, sendo assim imputadas a grupos determinados de consumidores, de operadores económicos ou de utentes de serviços. Ou seja, acabam por beneficiar os sujeitos passivos no plano individual de modo reflexo e indireto.<sup>104</sup>

Quanto ao seu regime jurídico-constitucional, estes tributos seguem o princípio da legalidade fiscal, mas distinguem-se dos demais impostos, pois a capacidade contributiva em causa apenas diz respeito a um determinado grupo de pessoas.

Em suma, a análise dos conceitos de imposto, taxa e contribuição especial ajudar-nos-á a concluir, ainda que mais à frente, que em sede ambiental não está a ser respeitada o *nomen juris* de cada tributo. No entanto, apesar da distinção entre estes tributos não ser sempre linear, existe sempre uma natureza substantiva, valendo independentemente da designação formal que a lei lhes dê.<sup>105</sup>

---

*genus*. Sobre esta matéria, vide obra de referência, org. VASQUES, Sérgio, *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Coimbra, 2008.

<sup>104</sup> Neste sentido, VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pág. 175. JORGE, Pessoa, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1964, págs. 51 e 52.

<sup>105</sup> Veja-se o exemplo da “*taxa de publicidade*” que, na verdade, revestia a natureza de imposto. Vide Acórdão do TC n.º 553/98.

### 3.2. A importância da distinção

Esta diferenciação exaustiva torna-se importante devido ao regime jurídico-constitucional previsto para cada um tipo de tributo.

Tendo em conta o disposto na alínea i) n.º 1 do artigo 165.º e n.º 2 do artigo 103.º os impostos encontram-se sujeitos à reserva relativa da Assembleia da República, ou seja, a criação, extinção dos impostos e todos os seus elementos – *incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes*<sup>106</sup> – são definidos por Lei, ou Decreto–Lei autorizado<sup>107</sup> do Governo, no respeito pelo Princípio da Legalidade Tributária.<sup>108</sup>

Acresce que a CRP inclui na reserva relativa da AR o *regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades*. Caso estas formalidades não sejam respeitadas, estes tributos poderão ser declarados inconstitucionais pelo facto de o órgão que o aprovou não ter competência para tal.<sup>109</sup>

Não obstante, esse regime geral das taxas e contribuições financeiras ainda se encontra por criar, pelo que as taxas e contribuições financeiras criadas e existentes não

---

<sup>106</sup> Apesar de não ser matéria que iremos abordar, convém referir que existem divergências no que diz respeito à *liquidação e cobrança* como elementos sujeitos, ou não, à reserva de lei parlamentar. O n.º 3 do artigo 103.º da CRP, impõe que a liquidação e a cobrança dos impostos se façam nos “*termos da lei*.” Por isso, parte da doutrina entende que o tipo de “*lei*”, aqui referida não é unicamente a lei da assembleia da república ou decreto-lei autorizado pela AR, compreendendo também o decreto-lei do Governo no âmbito da sua competência legislativa independente (198.º n.º 1, al. a) da CRP). Neste sentido, CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos, Teoria Geral*, cit. pág. 99; CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I - Artigos 1º a 107º*, Almedina, Reimpressão, 2014.; entre outros. Em sentido contrário, parte da doutrina faz uma interpretação ampla do conceito de “sistema fiscal”, termo que se encontra presente na epígrafe do artigo 103.º da CRP. Como este artigo trata dos objetivos da tributação, incidência, taxas, benefícios, fiscais, garantias dos contribuintes, liquidação e cobrança de impostos, estes cabem todos no conceito de “sistema fiscal” e, portanto, na reserva de lei parlamentar, o que implica que o termo “*lei*” previsto no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, estará a fazer referência à lei da assembleia da república, ou DL autorizado. Neste sentido, DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*, CTF n.º 379, DGCI, 1995, MARTINEZ, Soares, *Manual...*, op. cit., pág. 105, SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Rei dos Livros, 2003, pág. 95. Quanto a nós, partilhamos a posição de Ana Paula Dourado. Apesar de obsoletos, de facto, parece-nos, no contexto dos impostos, que a liquidação e cobrança ainda estão ligados à determinação da matéria coletável e respetiva quantificação, ou seja, fazem parte da incidência em sentido amplo, sendo necessário como tal respeitar a reserva de lei parlamentar. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, op. cit., pág., 139.

<sup>107</sup> Mediante autorização da AR, o governo poderá intervir no processo de criação e regulação dos impostos.

<sup>108</sup> Trata-se de um princípio ligado ao brocardo “*no taxation without representation*.” Sobre o princípio da legalidade vide, DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Reimpressão de 2007, Almedina, 2015; DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, op. cit.; DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*, CTF n.º 379, DGCI, 1995; DOURADO, Ana Paula, *Separation of Powers in Tax Law*, European Association of Tax Law Professor, The Netherlands, 2010; NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental...*, op. cit.; COSTA, Cardoso da, *Perspectivas Constitucionais – O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal*, Coimbra, 1997; MARTINEZ, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit. ; entres outros.

<sup>109</sup> Estando assim perante uma inconstitucionalidade orgânica.

respeitam nenhum regime geral. Por isso, podemos afirmar, à imagem de certa doutrina, que estamos perante uma inconstitucionalidade por omissão.<sup>110</sup>

No plano das taxas, tem sido admissível a sua criação pelo Governo, mesmo sem regime geral, realidade que não se tem entendido aplicável às contribuições.

Até à criação de um regime geral, as contribuições devem passar pelo mesmo crivo que são sujeitos os impostos, nomeadamente, para efeitos de reserva de competência legislativa parlamentar. As contribuições especiais foram consideradas, aquando da sua instituição, como um tipo de tributo que partilhava a maior parte das características dos impostos, mas que, por terem uma certa natureza comutativa, não se enquadram totalmente com o conceito tradicional de imposto.

Nesta matéria, é bem elucidativa a fundamentação apresentada por Sérgio Vasques que entende ser inadmissível aprovar contribuições por Decreto-Lei simples antes da aprovação de um regime geral de contribuições, pelos seguintes fundamentos:<sup>111</sup>

- 1) Até à revisão constitucional de 1997, estes tributos paracomutativos encontravam-se subordinados à reserva de lei parlamentar, como se verdadeiros impostos se tratassem;
- 2) De forma a dar legitimidade às contribuições financeiras, sem muita tradição legislativa entre nós, mas com tradição de resistência por parte da doutrina e da jurisprudência,<sup>112</sup> é necessário consentimento político do parlamento que enquadre estes tributos e que lhes confira alguma coerência;
- 3) Dado que os tributos qualificáveis como contribuições podem ser vastos são necessários estes procedimentos formais de forma a clarificar e enquadrar uma miríade de figuras.

Em suma, no caso de falta de lei habilitante da AR que possibilite ao Governo criar tais tributos, em concreto, contribuições especiais, ou quando aprovados por diploma diferente da lei parlamentar, estes deverão ser declarados organicamente inconstitucionais.

---

<sup>110</sup> Neste sentido, MACHADO, Jónatas E. M., COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal*, Perspetiva Multinível, Almedina, 2016, pág. 22; e SILVA, Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª Edição, CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Coimbra Editora, 2013, pág. 16.

<sup>111</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual...*, *op. cit.*, pág. 242 e ss.

<sup>112</sup> SILVA, Susana Tavares da, *As Taxas...*, *op. cit.*, pág. 83.

## 4. Imposto ambiental

### 4.1. Definição e âmbito

Nos primórdios, os tributos ambientais foram desenhados para simples propósitos de arrecadação de receita. Tributar veículos, combustíveis, poluição, ou até mesmo tabaco e álcool, sempre foi fácil, derivado à facilidade de identificar aqueles bens, por se traduzirem em produtos relativamente inelásticos, dada a sua substituição por outros produtos não ser tão satisfatória para os consumidores.

Com o passar do tempo e maior consciencialização acerca do problema ambiental, àqueles propósitos juntaram-se a finalidade de fazer refletir os custos sociais e desencorajar o respetivo consumo.<sup>113</sup> Impor estes custos externos aos consumidores, ou poluidores, é conhecido como a receita *Pigouviana*, onde se prescreve que o consumo/produção eficiente pode ser alcançado através do sistema fiscal, com a imposição de tributos equivalentes ao custo marginal do dano causado a outras pessoas.<sup>114</sup> Veja-se como exemplo o aquecimento global, cujo custo externo é internalizado através de tributos sobre emissões de carbono, sobre os combustíveis ou até mesmo sobre a energia.

Então, o que qualifica um imposto<sup>115</sup> como ambiental?

Definir imposto não é tarefa fácil<sup>116</sup> e definir imposto ambiental muito menos. As opiniões divergem neste campo, não sendo fácil a sua definição.<sup>117</sup> Para uns, teremos de atender à finalidade do imposto, enquanto que para outros, temos de olhar para o facto gerador do imposto.

Parece-nos por bem apresentar algumas definições possíveis.

A Eurostat define o imposto ambiental como: “*A tax whose base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specif negative impact on the*

---

<sup>113</sup> Muito destes propósitos são idênticos nos Impostos sobre o Consumo.

<sup>114</sup> BARDE, Jean-Philippe, BRAATHEN, Nils Axel, *Environmentally Related Levies, Theory and Practice of Excise Taxation, Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Edited by Sijbren Cnossen, Oxford, University Press, 2005, pág. 4.

<sup>115</sup> Esta questão será abordada utilizando a figura do imposto, pois traduz-se naquele tributo mais apto à tutela do ambiente.

<sup>116</sup> TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2012, pág. 34

<sup>117</sup> Assim reconhece a OCDE, in *Environmental Taxes and Green Tax Reform*, Paris, 1997.

*environment.*”<sup>118</sup> Trata-se de uma definição partilhada pela Comissão Europeia<sup>119</sup> que assenta na base tributável e não na finalidade.<sup>120</sup>

Gago Rodriguez e Labandeira Villot entendem por imposto ambiental o pagamento obrigatório de uma importância monetária por parte dos agentes que emitem substâncias poluentes, sendo calculado pela aplicação de uma taxa fixa ou variável a uma base tributável relacionada com o nível de descargas poluentes efetuadas no ambiente.<sup>121</sup>

Túlio Rosembuj parte da internalização dos tributos nos cidadãos, de modo a incentivar a redução das atividades danosas do bem ambiental.<sup>122</sup>

Cláudia Dias Soares entende por imposto ambiental aquele que é aplicado a bens que provocam poluição, quando são produzidos, consumidos, eliminados ou a atividades que geram um impacto ambiental negativo (...).<sup>123</sup> Para a autora é a finalidade que preside à criação do imposto, que o permite qualificar como ambiental.<sup>124</sup>

No mesmo sentido, Casalta Nabais olha para a finalidade/objetivo extrafiscal assumida/o pelo legislador como critério de caracterização do imposto ambiental.<sup>125</sup>

Jiménez Hernandez, com uma visão um pouco abrangente, qualifica um imposto como ambiental, quando o conjunto de elementos estruturais do mesmo se relacionam de maneira direta, ou de maneira indireta, com determinados objetivos protetores do ambiente.<sup>126</sup>

Resulta daqui que existe sempre um toque de arbitrariedade,<sup>127</sup> aquando da definição de impostos ambientais, ou impostos relacionados com o ambiente.

---

<sup>118</sup> Esta definição surgiu no âmbito de um grupo de trabalho criado para harmonizar este conceito em 1997. OCDE, *Ecotaxes et Reforme Fiscale Verte*, Paris, 1997.

<sup>119</sup> COM (97) final, de 26 de março de 1997, pág., 4.

<sup>120</sup> Com todo o respeito, trata-se de uma definição muito lata que levaria a que todos os impostos fossem ambientais, pois, em última análise, viver é poluir.

<sup>121</sup> In, PIMENTA, Carlos Rocha Ramos e LOPES, Cidália M. Mota, “*Os Limites da Tributação Ambiental um Estudo Empírico do Crédito Fiscal à Defesa e Proteção Ambiental em Portugal*”, in, *Fiscalidade*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 25, Lisboa, março, 2006, pág., 70;

<sup>122</sup> In, PIMENTA, Carlos Rocha Ramos e LOPES, Cidália M. Mota, “*Os Limites da Tributação Ambiental...*”, *cit.*, pág., 70; ROSEMBUJ, Túlio, *Tributos Ambientales*, in, *Fiscalidade Ambiental*, Barcelona, 1998, pág. 45.

<sup>123</sup> SOARES, Cláudia Dias, *A Inevitabilidade de se Avançar para a Tributação Ambiental também em Portugal*, *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, *Ordem dos Advogados Portugueses*, A. 64, n.º 1 e 2, 2004, pág. 471.

<sup>124</sup> SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2002, pág. 11.

<sup>125</sup> ASSIM, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente... (CEDOUA)*, *cit.*, pág., 32.

<sup>126</sup> HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez, *Hecho Imponible o Finalidad, Que califica a un Tributo como Ecológico?*, in *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 374.

<sup>127</sup> BARDE, Jean-Philippe, BRAATHEN, Nils Axel, *Environmentally Related Levies*, Theory and Practice of Excise Taxation, Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving, Edited by Sijbren Cnossen, Oxford, University Press, 2005, pág. 121.

Neste sentido, partindo de alguns elementos fornecidos pela doutrina, delimitámos a nossa.

Ora, o grande objetivo do imposto ambiental deve ser o de moldar comportamentos, caso contrário, será um simples imposto, cujo objetivo não passará da mera arrecadação de receitas.<sup>128</sup> Sendo assim, para conseguir esta alteração de comportamentos, ou corrigir comportamentos nocivos, torna-se necessário fixar uma carga fiscal mais elevada daquela que seria aplicada, caso se pretendesse apenas arrecadar receita.

Neste seguimento, o imposto/tributo ambiental assume-se como uma prestação<sup>129</sup> patrimonial que é exigida e cobrada ao sujeito controlador do facto nocivo,<sup>130</sup> num montante suficientemente capaz de gerar um poder conformador sobre os modos de produção, utilização e de consumo para outras alternativas ambientalmente sustentáveis e, conseqüentemente, levar à redução da produção, utilização ou consumo de produtos danosos e prejudiciais ao ambiente, ao mesmo tempo que se observa uma diminuição do produto da cobrança.<sup>131</sup>

Assim, a eficácia do imposto ambiental dependerá de uma taxa de imposto elevada, capaz de criar um poder conformador que atue como incentivo direto aos sujeitos passivos,<sup>132</sup> de forma a se optar por produtos ou comportamentos amigos do ambiente. Isso mesmo comprova Tulio Rosenbuj quando refere que “*la eficacia de los impuestos sobre productos depende de su cuantia, porque para que actúe como incentivo directo (...)*”

---

<sup>128</sup> Apesar de estarmos a dispor acerca de tributos que cabem no campo da extrafiscalidade, diga-se, desde logo, que todos os impostos, mesmo aqueles que são meros instrumentos de arrecadação de receita, têm inerente uma certa dose de extrafiscalidade, mesmo que essa ideia esteja ausente da mente do legislador, tal como refere, e bem, Casalta Nabais. O autor aponta uma extrafiscalidade imanente a todos as normas tributárias. Sobre isto *vide*, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, *op. cit.*

<sup>129</sup> Prestação de *dare* ou de *facere* como refere GOMES, Sá, *As Situações Jurídicas Tributárias*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 77, Lisboa, 1969, pág. 60.

<sup>130</sup> Sem prejuízo da sua repercussão fiscal.

<sup>131</sup> Em sentido diferente, Luiz González considera o objetivo de um imposto não o de eliminar uma atividade nociva, mas sim a de a situar num nível de produção aceitável *in* GONZÁLEZ, Luis, “*Los Impuestos Especiales como Tributos Medioambientales, Derecho del medio ambiente y Administracion Local*”, Coord. José Esteve Pardo, Madrid, Editorial Civitas, 1996, pág. 654 e ss.

<sup>132</sup> Como refere Cláudia Sofia Dias, esse poder conformador deverá agir no ponto mais a montante do processo de produção do processo ecológico, ou seja, no início da formação da vontade do agente poluidor, *in* SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, *op. cit.*, pág. 14, nota de rodapé 26.

*el nivel de los mismos debe ser suficientemente elevado para que convenga la utilización o empleo de produtos de consumo limpos substitutivos.*”<sup>133</sup>

Consequentemente, urge assistir à diminuição constante da receita, ao longo do período de vigência do tributo, ou seja, será eficaz aquele tributo ambiental que vai perdendo a sua capacidade recaudatória.

Porventura, quando o tributo ambiental for eficaz e, consequentemente, a sua receita for quase nula, haverá casos em que será necessário mantê-lo em vigor no ordenamento jurídico<sup>134</sup> de forma a dissuadir o retrocesso de comportamentos.<sup>135</sup> De facto, nada impede que uma atividade poluente que tenha sido “aniquilada” renasça, quando o imposto ambiental que teve aquele efeito seja eliminado do ordenamento jurídico. A receita nula ou quase nula de um imposto ambiental não nos parece que seja causa da sua desnecessidade. No caso dos verdadeiros impostos ambientais, a lógica deve ser contrária. A ideia assenta em alterar o comportamento nocivo e mantê-lo alterado. Veja-se o exemplo da tributação dos sacos de plástico que analisaremos mais à frente. Atualmente, a produção e receita dos sacos de plástico alvo daquele tributo são quase, ou mesmo, nulas. Caso se elimine esse tributo do ordenamento jurídico, nada impede, ou desincentiva, os agentes económicos de voltar a produzir e vender aquele produto.

Numa ótica de prevenção,<sup>136</sup> parece-nos ser uma posição defensável que o ambiente agradece.

Outro ponto relevante diz respeito à necessária conexão entre a base de incidência e a poluição/atividades poluidoras, sob pena de uma fraca conexão, a par de uma taxa de imposto baixa fazer falhar a política ambiental.

A título de exemplo, na Noruega, surgiu uma fraca conexão entre a base tributável e a poluição que originou um resultado completamente diferente do pretendido. De forma a incentivar a redução de desperdícios domésticos, o Governo começou a tributar os sacos especiais onde o lixo era colocado, em vez de tributar tendo em conta a quantidade de lixo produzido. Ora, o resultado da tributação acabou por ser completamente diferente do pretendido, uma vez que as pessoas, em vez de reduzirem as suas emissões de lixo

---

<sup>133</sup> ROSEMBUJ, Túlio, *Medidas Tributarias de Proteccion: fundamento e naturaleza*, Derecho del medio ambiente y Administracion local, coord. José Esteve Pardo, Madrid, Editorial Civitas, 1996, pág. 743.

<sup>134</sup> Essa opção deverá ser aferida caso a caso.

<sup>135</sup> Neste sentido, ROSEMBUJ, Tulio, *Tributos ambientales*, in, Yaber Sterling (direc.), *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998, pág 57.

<sup>136</sup> Realidade subjacente aos verdadeiros impostos ambientais.

doméstico, começaram a poupar nos sacos, enchendo-os em demasia, ou então, efetuavam despejos em locais abandonados, com as consequências que daí advinham.<sup>137</sup>

A doutrina faz uma distinção relativamente aos tributos ambientais, nomeadamente, separa os verdadeiros tributos ambientais (em sentido próprio), dos falsos tributos ambientais (em sentido impróprio). Aqueles visam, em primeira linha, a finalidade ambiental, enquanto que estes visam, como objetivo primeiro, a obtenção de receitas e, em segundo plano, a finalidade ambiental. Outros autores apelidam os primeiros de “*impostos ambientais*” e os segundos “*impostos ambientalmente relevantes*.”<sup>138</sup>

Os verdadeiros impostos ambientais inserem-se numa linha de prevenção do dano ambiental, enquanto que os impostos ambientais, em sentido impróprio (falsos), visam a recuperação do equilíbrio ecológico.

Poder-se-á preterir uns em detrimento de outros?

Ora, infelizmente, na realidade atual, o Estado, sedento de receita, tem utilizado e abusado do uso de tributos ambientais em sentido impróprio, uma vez que estes incidem sobre bens ou comportamentos inelásticos, tornando desta forma possível ao Estado financiar-se, ao mesmo tempo que possibilita (pelo menos na teoria) a chamada de atenção aos agentes económicos para a necessidade de evolução tecnológica. A isto acresce a constituição de fundos ecológicos que, porventura, estes impostos possibilitam.<sup>139</sup>

Todavia, nada demonstra que não se possa prescindir dos falsos tributos ambientais. Eliminando-se as chamadas gorduras do Estado e desempenhando de forma sã e correta a gestão do erário público, a política fiscal ambiental poderia assumir um papel genuíno e não subsistir sobre falsos pretextos, como atualmente assenta.

Em suma, a definição de tributo ambiental é suscetível de variação. Mas é patente que a figura do imposto já se encontra há algum tempo a perder o caráter tradicional de mero instrumento financiador dos Estados, estando cada vez mais associado aos tributos

---

<sup>137</sup> SANDMO, A., *Direct versus Indirect Pigouvian Taxation*, in, *European Economic Review*, Vol. 7, 1976, págs. 337 a 349, citado por LOBO, Carlos, *Os Impostos Ambientais*, *op. cit.*, pág. 90, nota de rodapé 40.

<sup>138</sup> Assim, PAULUS, Aggie, *The Feasibility of Ecological Taxation*, Antwerpen, 1995, págs. 51 a 52.

<sup>139</sup> Neste sentido, SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, *op. cit.*, pág. 15.

objetivos sociais, económicos conjunturais e principalmente, para o que nos importa, objetivos de defesa ambiental.

Atualmente, tributar atividades lesivas ao ambiente traduz-se, por um lado, numa forma de obter receita, e, por outro, numa forma de orientar e incentivar comportamentos ou condutas amigas do ambiente, numa lógica extrafiscal.

Voltamos a realçar que a eficácia destes tributos só será alcançada se a sua carga fiscal for alta o suficiente e de forma proporcional, levando a uma desejada diminuição de condutas e consumos de bens poluentes e, conseqüentemente, a uma diminuição das receitas obtidas.

Por sua vez, de forma a que sejam respeitados os princípios do sistema fiscal, os tributos ambientais necessitam de incidir sobre uma atividade ou situação que demonstre uma capacidade contributiva dos agentes e uma conexão com o dano ambiental, no respeito pelo princípio da necessidade.

A distinção entre verdadeiros e falsos tributos ambientais é, por estas razões, fulcral, dado que a proteção do ambiente é um objetivo que deve ser alcançado e deve estar presente nos pensamentos atuais da sociedade, o que poderá ser difícil, caso se continue a propagação de tributos com desculpas ecológicas<sup>140</sup> que encobrem finalidades meramente recaudatórias, prejudicando, deste modo, a credibilidade destes instrumentos e o fim que deveriam visar.

---

<sup>140</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera, *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente*, in *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling, Barcelona, 1998, pág. 151.

## 4.2. A legitimidade do tributo ambiental - algumas especificidades

Neste ponto, cabe fazer referência a algumas especificidades que surgem a propósitos dos impostos ambientais.

O primeiro aspeto a salientar diz respeito à neutralidade. O Princípio da Neutralidade<sup>141</sup> dos impostos obriga a que um sistema fiscal não deva influenciar, ou interferir, na competitividade da economia, na concorrência entre as empresas e no comportamento dos consumidores.

Nos impostos ambientais, a noção de imposto neutral acaba por não fazer muito sentido, pois um tributo ambiental não pode ser neutro, dada a sua finalidade consistir em levar os sujeitos passivos a modificar as suas condutas. Como tal, deve-se considerar que estes tipos de impostos são legítimos, pois são chamados a desempenhar uma função social, tendo apenas como limite a proporcionalidade, para que não se caia num *excesso de discricionariedade que conduza ao dirigismo tributário*.<sup>142</sup>

Outra especificidade que nesta sede se levanta diz respeito à fronteira entre imposto ambiental e sanção. Questiona-se, na aplicação deste expediente de defesa ambiental, se estamos perante um imposto, ou uma sanção, uma vez que, na génese do princípio do poluidor-pagador, recai um encargo sobre quem polui.

A ilação a que chegamos é a de que os impostos ambientais não têm um carácter sancionatório,<sup>143</sup> uma vez que são desenhados para incidir sobre situações lícitas,<sup>144</sup> estando o Estado a desempenhar com estes expedientes a defesa do ambiente.<sup>145</sup> Pelo contrário, uma sanção é a forma como o Estado exerce a sua função de autoridade-polícia em caso de atividades ilícitas.<sup>146</sup> Acrescenta-se que na sanção pune-se e retira-se o benefício arrecadado com a infração, enquanto que nos tributos ambientais apenas se

---

<sup>141</sup> Trata-se de um princípio ligado com mais destaque ao IVA, IMI e IMT.

<sup>142</sup> Neste sentido, OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *Os Impostos Ambientais – Algumas Reflexões Propostas*, op. cit., pág. 97.

<sup>143</sup> ANTÓN, Fernando Serrano, *Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales*, in *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling, Barcelona, 1998, pág. 322 e ss.

<sup>144</sup> Atividades lícitas, dado serem necessários para satisfazer as necessidades gerais da sociedade (ex.: produção de eletricidade, produção de combustíveis, utilização dos combustíveis, etc.).

<sup>145</sup> Função que a Constituição da República Portuguesa lhe atribui.

<sup>146</sup> Em sentido semelhante, OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *Os Impostos Ambientais – Algumas Reflexões Propostas*, op. cit., pág. 98.

capta parte do benefício arrecadado com a atividade poluente, sob pena de estarmos perante um imposto confiscatório.<sup>147</sup>

Ainda que um imposto ambiental elimine uma atividade nociva, essa eliminação não tem como fundamento a ilicitude da atividade, nem visa puni-la. Antes pelo contrário, visa o incentivo dos sujeitos passivos para a adoção de desenvolvimento de soluções inovadoras e alteração de comportamento danosos ao ambiente. À semelhança do que existe nas penas, ou sanções penais, um imposto ambiental tem uma função preventiva,<sup>148</sup> a que acresce uma função incentivadora, nunca punitiva.

O princípio da Capacidade Contributiva assume-se como tópico de destaque que merece ser abordado nesta sede.

Os impostos são criados e aplicados tendo como limite a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

O Princípio da Legalidade Fiscal<sup>149</sup> subordina a criação dos impostos ao princípio de lei formal (artigo 165.º n.º 1 alínea i) CRP) e material (artigo 103.º n.º 2 da CRP). Por sua vez, o princípio da igualdade exige que o legislador procure um critério para a repartição dos tributos. Nos impostos, o critério adotado consiste na capacidade contributiva que se revela através do rendimento auferido, ou da sua utilização, e do património<sup>150</sup>, tal como disposto no n.º 1 do artigo 4.º da LGT, sendo que o princípio da proporcionalidade servirá de complemento, no que diz respeito a impostos extrafiscais.<sup>151</sup>

Não obstante, de forma a estarmos perante um imposto ambiental, defendemos que deve ser estabelecido uma tributação mais elevada daquela que seria aplicável, caso não se pretendesse regular a questão ambiental.

Logo, a questão que se suscita passa por saber se a capacidade contributiva não fica prejudicada com esta tributação mais elevada, consequentemente deixando de ser legítimo os tributos ambientais?

---

<sup>147</sup> *Ibidem*, pág. 98.

<sup>148</sup> No mesmo sentido, SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, op. cit., pág. 17.

<sup>149</sup> Sobre este princípio, veja-se obra de referência DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação...*, op. cit.

<sup>150</sup> Veja-se, por exemplo, o chamado, na gíria política, “Imposto Mortágua,” que consiste numa taxa adicional de IMI de 0,3% aos detentores de prédios urbanos (pessoas singulares, heranças indivisas ou empresas) cujo valor patrimonial ultrapasse €600 mil. Esse adicional incide sobre o valor que ultrapasse os €600 mil. A exceção, entre outras, são os imóveis que estão licenciados para fins industriais ou turísticos. O imposto aplica-se apenas ao valor que exceder o limite de €600 mil.

<sup>151</sup> SOARES, Cláudia Dias, *O Enquadramento Constitucional dos Tributos Ambientais...*, op. cit., pág.77.

Esta questão também é levantada por Casalta Nabais. Apesar de se referir aos impostos indiretos, o autor defende que, embora estes tributos tenham uma função ambiental, acabam por arrecadar receitas, o que faz com que seja utilizado sempre um princípio próprio do direito fiscal, concretamente, o princípio da capacidade contributiva para determinar os elementos do facto tributário.<sup>152</sup>

O autor retira a legitimidade dos impostos ambientais do enorme reconhecimento comunitário e constitucional da tutela do ambiente que deve ser prosseguida pelos diversos instrumentos de atuação estatal, ao que acresce o facto de toda a fiscalidade ter inerente uma certa dose de extrafiscalidade.<sup>153</sup>

Embora a CRP, no seu artigo 104.º, não mencione os impostos ambientais, ela não os exclui, sendo que a criação de um imposto ambiental consubstancia um meio do Estado assegurar o cumprimento das suas tarefas, como a defesa da natureza, ambiente e preservação dos recursos naturais.

O tributo ambiental tem natureza tributária. Não obstante, o dever de contribuir que emerge dessa natureza está feito para atender a necessidades específicas, como a proteção do ambiente e não necessidades públicas, em geral. Os objetivos destes instrumentos (pelos menos os falsos tributos) consistem, como já se referiu, em obter receitas, ao mesmo tempo que se pretende modificar comportamentos lesivos ao ambiente, sendo necessário sempre uma articulação com o princípio do poluidor-pagador.

Como vemos, subordinar os tributos ambientais apenas ao princípio da capacidade contributiva levaria a uma perda dos seus poderes desincentivadores,<sup>154</sup> desvirtuando-os. Subjugar os tributos ambientais apenas à capacidade contributiva implicaria que o imposto se relacionaria apenas com os fatores de arrecadação de rendimento, sem qualquer relação aos fins extrafiscais inerentes a estes tributos.

Tal não significa que a capacidade contributiva não esteja presente nos impostos ambientais. Esta encontra-se presente, funcionando, se quisermos, como uma proibição do excesso, no sentido em que a taxa de imposto não deve ser tão elevada ao ponto de prejudicar o mínimo de garantia das posições dos particulares, tornando-se um mero tributo confiscatório ferido de inconstitucionalidade. Como discorre Maria de Oliveira, a capacidade contributiva pode ser vista como um “*limite negativo*” dos impostos

---

<sup>152</sup> NABAIS, Casalta, *Tributos com Fins Ambientais...*, *op. cit.*, pág. 137 e ss.

<sup>153</sup> *Ibidem*, pág. 117 e ss.

<sup>154</sup> *Ibidem*, pág. 99.

ambientais, possibilitando assim uma coexistência destas figuras no ADN do imposto ambiental.

Assim, o princípio da capacidade contributiva terá uma expressão, ou concretização, de 3.º grau nos impostos ambientais, ao passo que nos impostos sobre o rendimento e sobre o património terá uma expressão de 1.º e 2.º grau, respetivamente.<sup>155</sup>

Por último, merece referência a relação entre o princípio da igualdade e os tributos ambientais.

Como sabemos, o princípio da igualdade<sup>156</sup> não estabelece a necessidade de idêntico tratamento a todos os cidadãos, mas sim tratar situações iguais de forma igual e as situações diferentes de forma diferente. Isto significa que o princípio da igualdade permite tratamentos diferentes sempre os mesmos sejam devidamente justificados, tendo em conta critérios objetivos e razoáveis, sendo a delimitação e averiguação destes critérios a grande questão a resolver na tarefa justificativa dessa diferença.

Ora, da análise realizada ao princípio poluidor-pagador conclui-se que, por via do mesmo, os tributos ambientais acabam por ser instrumentos seletivos, pois apenas pretendem incidir sobre condutas nocivas ou agentes poluidores.

Partindo desta premissa, pode acontecer que uma determinada realidade possa ser tributada, enquanto que outra realidade similar não o é, sem que estejamos perante a violação do princípio da igualdade, nomeadamente pelo facto de o tratamento desigual justificar-se por ser necessário cumprir a norma constitucional que incumbe ao Estado a proteção do ambiente.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> Neste sentido, NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de...*, *op. cit.*, pág. 481. Apesar de o autor referir que a expressão de 3.º grau se aplica nos impostos sobre o consumo, um vez que estes são similar aos dos tributos ambientais, adaptámos o seu entendimento.

<sup>156</sup> Artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa.

<sup>157</sup> É um excelente exemplo o tratamento diferenciado entre energias renováveis e não renováveis.

#### 4.3. A preferência do *Imposto* como mecanismo de correção das externalidades negativas ambientais

Feita esta análise expositiva que nem sempre é linear, cabe perguntar qual o tributo mais apto a prosseguir finalidades extrafiscais, ou especificamente, a tutela ambiental? Ao longo do estudo, adotámos a figura do imposto à imagem da doutrina, para versar sobre os aspetos controversos, definições, conteúdos e opções legislativas. Teve um razão de ser, diga-se, a utilização da figura do imposto em detrimento da expressão tributos, que abarca as três figuras *supra* abordadas.

Vejam, existem sempre dúvidas na hora de selecionar a modalidade de tributo a utilizar para tutelar o ambiente. Ora, quanto a nós, não podemos deixar de acompanhar a posição da doutrina.<sup>158</sup>

Teoricamente, os tributos bilaterais (taxas) constituem os mais adequados à aplicação do princípio do poluidor-pagador, pois permitem uma melhor internalização dos custos externos, dado estarem mais aptos a imputar a responsabilização pela produção de custos externos, derivado à sua fácil aplicação, proximidade e imediatismo.

Todavia, prosseguir objetivos extrafiscais através dos instrumentos tributários não se coaduna com a ideia de proporcionalidade e equivalência que assiste às taxas.<sup>159</sup>

Em primeiro lugar, estes princípios parecem-nos poder obstar à natureza autodestrutiva do tributo ambiental. Esta implica que a receita gerada será proporcionalmente inversa à correção dos comportamentos. Uma verdadeira taxa será cobrada proporcionalmente face ao custo do serviço ou bem prestado. Daqui decorre que essa proporcionalidade poderá não gerar a alteração comportamental desejada, obstando à criação de um poder conformador.

Por outro lado, se uma taxa apresenta como objetivo cobrir os custos, recorrer a este instrumento para alterar comportamentos em prol do ambiente implica o seu aumento de valores a cobrar, o que poderá gerar a não correlação entre a receita cobrada e os custos

---

<sup>158</sup> Vide NABAIS, Casalta, *Tributos com Fins Ambientais...*, *op. cit.*; SOARES, Cláudia, *O Impostos Ecológico...*, *op. cit.*

<sup>159</sup> Neste sentido, NABAIS, Casalta, *Tributos com Fins Ambientais...*, *op. cit.*, pág. 129, nota de rodapé 48.

do valor do bem, ou serviço, acarretando, como consequência, o desvirtuamento da taxa, por falta de proporcionalidade.

Já o imposto não se encontra submetido a esse limite, em virtude de poder ser fixado e implementado com base em critérios políticos.<sup>160</sup>

Em segundo lugar, o raciocínio que antecede à elaboração de uma taxa ambiental acaba por inevitavelmente ser a de um direito a poluir, à semelhança das licenças de emissão, onde se torna possível comprar um direito a poluir, pagando pela degradação do ambiente.<sup>161</sup> Se existe pagamento, então o sentimento que permanece é o de que surge um direito a poluir e o correspondente dever de deixar poluir, na lógica sinalagmática da taxa.

Em terceiro lugar, torna-se complicado avaliar com exatidão o *quantum* de benefício prestado pelo Estado e os custos causados ao ambiente, algo que cria problemas à necessária proporcionalidade da taxa.<sup>162</sup>

No que diz respeito às contribuições, consideramos difícil conterem em si pretensões estritamente ambientais.

As contribuições visam beneficiar um grupo homogêneo (grupo distinguível da comunidade), financiando determinadas entidades ou serviços. Não nos parece que uma contribuição se autodestrua e prejudique o grupo que supostamente deveria beneficiar.

Nas contribuições, as receitas devem ser constantes, de forma a financiarem serviços das entidades financiadas e fruídas pelo grupo. Além disso, sendo o ambiente um bem geral, as contribuições, por serem específicas a um determinado grupo, não nos parece que sejam o melhor instrumento para tutelar o ambiente.

O imposto apresenta-se como a modalidade mais conveniente. O ambiente é uma realidade global que afeta todos, no geral, e cada indivíduo, em particular. Sendo uma realidade global, o imposto acaba por ser o melhor instrumento para o tutelar, devido ao seu carácter geral e abstrato. Se a matéria sobre o qual um tributo versa é global e geral,

---

<sup>160</sup> WEIZSACKER, E., *Política de la Tierra: Una Política Ecológica Realista en el Umbral del Siglo del Medio Ambiente*, 3.ª Edição, Madrid, 1992, pág. 168.

<sup>161</sup> Neste sentido, LOBO, Carlos, *Imposto Ambiental...*, *op. cit.*, págs. 46 e 47

<sup>162</sup> Neste sentido, NABAIS, Casalta, *Tributos com Fins Ambientais...*, *op. cit.*, pág. 160

então as soluções devem ser globais e gerais.<sup>163</sup> Tornando o imposto o instrumento de eleição na tutela ambiental, a sua relação com o sistema tributário deverá ser também total.

Não se poderá de maneira alguma afirmar que o imposto ambiental visa punir um poluidor. Pelo contrário, o que se pretende com tais instrumentos é a racionalização do uso de um bem escasso, que deve ser protegido e conservado e orientar os comportamentos para outros menos danosos ao ambiente.<sup>164</sup>

Em suma, em sede de tributos ambientais, a figura do imposto será a espécie de tributo preferencial a adotar na tutela do ambiente.

---

<sup>163</sup> Neste sentido, ANTÓN, Fernando Serrano, *Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales*, in *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling, Barcelona, 1998, pág. 318.

<sup>164</sup> *Ibidem*.

#### 4.4. Os prós e contras dos impostos ambientais

Após as anteriores especificidades, cabe apresentar as vantagens e desvantagens relacionadas com os impostos ambientais.

Relativamente às vantagens, sustentamos anteriormente a preferência dos impostos ambientais, em detrimento dos instrumentos de *command e control*, pelo facto de aqueles permitirem um melhor incentivo à redução de comportamentos nocivos, dado incidirem sobre os rendimentos dos agentes, ao passo que estes últimos apenas incentivam a cumprir o *standart* máximo exigido por lei. O imposto, sendo um instrumento baseado no mercado, não necessitará para a sua aplicação de uma recolha de informação exaustiva, ao contrário da regulamentação de obrigação e controlo.

Por outro lado, os impostos ambientais afetam os preços dos bens consumidos, atribuindo um preço a um ativo ambiental, o que indiretamente reflete uma proteção ambiental. Vejamos, um tributo que incida sobre a produção de um bem ou serviço poluente implica um conseqüente aumento do preço do bem, de forma a que os produtores possam cobrir o custo adicional do tributo. Ora, o consumidor, depara-se com um bem mais caro e, numa situação normal, orienta os seus desejos para outros bens sucedâneos, mais baratos e menos danosos ao ambiente.<sup>165</sup> Do outro lado da medalha, os produtores vêem-se obrigados a produzir de forma ecológica de forma a combater a curva da procura descendente.<sup>166</sup> Numa ótica de justiça, o imposto ambiental leva a que o encargo ambiental que os poluidores criam não seja suportado pelos não poluidores. Assim, evita-se que “*um bem cujas externalidades negativas fossem pagas por todos e não apenas por quem as gerou*” esteja “*em situação idêntica à de um bem subsidiado, ficando o produtor em condições de o poder oferecer no mercado a um preço mais baixo que o de outros bens que não tivessem idêntico tratamento*”<sup>167</sup>

Um dos principais benefícios dos tributos ambientais consiste em gerar um incentivo para a substituição de tributos distorcivos por tributos eficientes. Como consequência, os ganhos de eficiência são superiores à regulação, porque nesta não há

---

<sup>165</sup> Se esses bens e serviços não forem inelásticos.

<sup>166</sup> Claro que é sempre necessário atender se a procura é rígida ou não. Veja-se PIMENTA, Carlos Rocha Ramos e LOPES, Cidália M. Mota, “*Os Limites da Tributação Ambiental (...)*, *op. cit.*, pág. 74 e ss.

<sup>167</sup> Neste sentido, OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *Os Impostos Ambientais – Algumas Reflexões Propostas*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 19 e 20, julho-setembro/outubro-dezembro, 2004, pág. 96.

incentivo às empresas para que encontrem formas mais eficientes. Os tributos ambientais exigem que empresas procurem formas mais económicas de produção, premiando a redução da poluição de forma contínua e dinâmica.<sup>168</sup>

Acresce que, para além de incentivo,<sup>169</sup> os tributos ambientais acabam também por ser um entrave à entrada de novas empresas poluentes no mercado. Estas, tendo alguma pretensão de entrar no mercado e fornecer serviços e bens poluentes, vêem o imposto como um entrave e ponderam sobre a viabilidade de enveredar por essa atividade, assumindo o tributo.

Um tributo de cariz ambiental também acaba por estabelecer uma justiça social mais concreta. Vejamos, entre a empresa X, que vende o seu produto no mercado a preços competitivos, mas teve de suportar custos acrescidos com sistemas de controlo de emissões de gases poluentes, e a empresa Y, que tenta vender o seu produto no mesmo mercado, mas não despendeu qualquer esforço no mesmo sentido, razões de justiça obrigam que seja cobrado um tributo à empresa Y de forma a compensar as externalidades criadas.<sup>170</sup>

No seguimento do que foi já abordado, os impostos ambientais consubstanciam um excelente instrumento da atividade administrativa do Estado que visa evitar, ou criar, obstáculos a certas condutas ou atividades lesivas do ambiente, ao mesmo tempo que propicia receitas para os cofres públicos, que é devolvida à economia, melhorando a distribuição de recursos, reduzindo o desemprego involuntário ou aumentando a eficiência económica. A este tipo de tributos é apontado um variado conjunto de vantagens que vão desde a eficiência ambiental e económica à capacidade de aumentar receita pública para financiar a ação de organismos estatais. A esta conjugação de vantagens dá-se o nome da Teoria do Duplo-Dividendo.<sup>171</sup>

Todavia, não está garantido que os impostos ambientais encerram esta capacidade. Perante um verdadeiro imposto ambiental, não haverá essa receita adicional, que a Teoria do Duplo-Dividendo sustenta, pois, a receita deverá diminuir ao longo de tempo, não

---

<sup>168</sup> Assim, TERKLA, David, *The efficiency value of effluent tax revenues*, Journal of Environmental Economics and Management, 1984, Vol.11 (2), págs. 107 a 123.

<sup>169</sup> O incentivo não só é direcionado para a alteração de comportamentos, como também estimula a inovação tecnológica em prol do ambiente. Neste sentido, SOARES, Cláudia, *O Imposto Ecológico...*, *op. cit.*, pág. 254 e ss.

<sup>170</sup> No mesmo sentido, SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ecológico...op. cit.*, págs. 292 e 293

<sup>171</sup> PEARCE, D. *The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming*, *The Economic Journal*, N. 101, 1991, pág. 938 e ss.

existindo os tais recursos para reduzir o desemprego involuntário ou aumentar a eficiência económica.

Centrando-nos agora para nos contras dos impostos ambientais, o primeiro argumento apresentado nesta sede traduz-se na famosa perda de competitividade dos setores sujeitos ao imposto ou perda de competitividade face a outros Estados que não aplicam tais tributos aos seus setores.<sup>172</sup> As empresas sujeitas a estes tributos muitas das vezes possuem habilidades capazes de criar pressões sobre os governos, ameaçando com a deslocação da sua sede para outros países. Poderá pensar-se que a saída do país de tais empresas seja benéfica para o ambiente, mas não nos devemos esquecer que tal argumento é falacioso, já que a poluição não tem como limite as fronteiras.

Deste modo, uma maneira de contornar esta perda de competitividade consiste na criação de isenções específicas aos setores de indústria. Veja-se o exemplo da energia elétrica usada na produção e distribuição de eletricidade<sup>173</sup> ou a eletricidade produzida a bordo de aviões ou navios. Devoluções fiscais também se apresentam como ferramentas de competição, como no caso da Suécia, onde o montante de imposto cobrado às centrais elétricas por emissão de certos gases é reembolsado em função da quantidade de energia que produzam.<sup>174</sup> Não obstante, saliente-se que é sempre necessário evitar excessos.

Uma outra desvantagem atribuída aos impostos ambientais diz respeito à sua potencial regressividade. Potencialmente, um imposto ambiental poderá pesar mais sobre as famílias mais pobres, sobretudo quando a sua incidência seja sobre bens de primeira necessidade. Isto poderá acontecer se, para além do imposto sobre o consumo final, as famílias suportarem o imposto ambiental sobre produção que é repercutido pelas empresas no produto final.<sup>175</sup>

Como já defendemos, um imposto ambiental tem de ser suficientemente alto de forma a desincentivar o comportamento dos agentes. Ora, um imposto com essas características logicamente agrava o nível global da carga tributária que atualmente já é

---

<sup>172</sup> BARDE, Jean-Philippe, BRAATHEN, Nils Axel, *Environmentally Related Levies*, Theory and Practice of Excise Taxation, Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving, Edited by Sijbren Cnossen, Oxford, University Press, 2005, pág. 121.

<sup>173</sup> Artigo 89.º n.º 1, alínea d), 89.º n.º 2, alínea a) e b), do CIE.

<sup>174</sup> BARDE, Jean-Philippe, BRAATHEN, Nils, *Environmental related Levies...*, *op. cit.*, pág. 139.

<sup>175</sup> PIMENTA, Carlos, LOPES, Cidália, *Os Limites da Tributação Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 92 e ss.

bastante elevada, criando situações de perda de competitividade económica das empresas e dos particulares.

Deste modo, a nosso ver, cabe ao Estado tomar medidas necessárias de forma a garantir a neutralidade fiscal, tais como:

- Concessão de incentivos e benefícios fiscais a investimentos dos agentes económicos, quer no campo de investigação, quer nas aquisições de tecnologias pró-ambiente e a produtos de baixo consumo energético;
- Redução de outros impostos indiretos, como o IVA;
- Redução dos impostos diretos, quer ao nível das sociedades, quer ao nível dos rendimentos dos particulares, dado o inevitável aumento de preços.

#### 4.5. Impostos ambientais Vs benefícios fiscais. A “queda” do princípio do poluidor-pagador?

No âmbito da tributação ambiental, existe sempre a velha questão polémica de saber se a proteção do ambiente deverá ser feita através da implementação de tributos, ou ao invés, através de benefícios fiscais.

O conceito de benefício fiscal que aqui adotamos é um conceito *lato*, que engloba todas as medidas de carácter excecional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação. São, assim, benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que visem interesse públicos superiores à da tributação. (*vulgo* arrecadação de receita).<sup>176</sup>

Referimos anteriormente que aos tributos ambientais é apontado um conjunto variado de vantagens que vão desde a eficiência ambiental, à capacidade de aumentar receita pública, numa lógica de extrafiscalidade concorrente.<sup>177</sup> Não obstante, esta figura não deve ter em exclusivo aquele papel.

Os benefícios fiscais, em alternativa, ou em forma de complemento, consubstanciam ótimos meios para satisfazer fins e interesses ambientais. Dentro destes benefícios fiscais, podemos ter aqueles que promovem escolhas energeticamente mais eficientes e aqueles que visam de forma direta a causa ambiental.

Os impostos constituem meios de obtenção de receita para os Estados. Trata-se de uma das finalidades mais tradicionais.

Todavia, os benefícios fiscais apresentam-se como o reverso da moeda da finalidade da arrecadação de receita.<sup>178</sup> Quando um Estado pretende incentivar determinado comportamento, com o fundamento de que existe um interesse público superior ao da tributação, o Estado estabelece benefícios fiscais, abdicando da receita na obtenção de um determinado objetivo.<sup>179</sup> Dito de outro modo, os benefícios fiscais consistem em desagravamentos fiscais que introduzem exceções à incidência tributária,

---

<sup>176</sup> Adotamos aqui o preceituado no n.º 2 do Código do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho.

<sup>177</sup> Expressão utilizada por Casalta Nabais, *in*, *Direito Fiscal*, *op. cit.*, pág. 384.

<sup>178</sup> FERNANDES, António João P., *Os Prejuízos Fiscais no Seio da União Europeia*, Relatório da Cadeira de Direito Fiscal Europeu, FDL, 2016, pág. 29.

<sup>179</sup> Como exemplos de benefícios fiscais às sociedades, temos em Portugal, por exemplo, Isenção de IRC dos juros de depósitos de instituições de crédito não residentes (31º do EBF), concessão de incentivos para a criação de emprego (19º do EBF), Deduções à coleta e isenções de IMI, IMT e ISelo no âmbito da competitividade empresarial (Código Fiscal do Investimento).

no âmbito de finalidades não fiscais ou extrafiscais<sup>180</sup>. E, por serem exceções às normas de incidência, violam o princípio da igualdade e carecem de justificação bastante para vigorarem.<sup>181</sup> Além disso, por serem excepcionais, têm carácter temporário, característica elencada no Estatuto dos Benefícios Fiscais que estabelece, no seu artigo 3.º, que “As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes ii e iii do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário.”

O grosso da extrafiscalidade<sup>182</sup> surge aqui nos benefícios fiscais. Como dispõe Casalta Nabais, “é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e frequentes”, como “medidas de carácter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação.”<sup>183</sup>

Até ao momento, os tributos ambientais funcionam numa lógica “quem contamina/polui paga.” Não obstante, como menciona Rosembuj, este princípio tem o seu reverso. Se quem “contamina paga”, então quem “descontamina cobra”. De facto, um agente que, com a sua conduta beneficia ambientalmente o resto da sociedade, deve receber um “prémio” por essa conduta, prémio esse que pode observar a figura de benefícios fiscais.

Não bastam impostos ambientais que visam aplicar o princípio do poluidor-pagador. É necessário ir além disso. Os benefícios fiscais constituem o complemento necessário para uma melhor transição para as energias renováveis ou adoção de comportamentos e motivações respeitadores do ambiente, pois serão os incentivos que os agentes económicos necessitam para arranjar soluções engenhosas, de conservação de energia e tecnologias limpas.

O Princípio do poluidor-pagador deve ser complementado pelos Benefícios Fiscais. De facto, na promoção e transição para as energias renováveis, o PPP demonstra-se insuficiente e encontra-se desenquadrado com os objetivos atuais ambientais.

---

<sup>180</sup> DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal, Lições*, op. cit., pág. 72.

<sup>181</sup> DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal, Lições*, op. cit., pág. 73.

<sup>182</sup> A extrafiscalidade pode ser vista como um conjunto de normas que fazem parte do Direito Fiscal, mas não possuem como finalidade dominante ou principal a consecução de receitas para o Estado. Têm sim como objetivo realizar determinada finalidade económica ou social.

<sup>183</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 2004, pág. 632/633

O PPP visa compensar a poluição criada, mas, mesmo que se pague a poluição, esta continua a existir apesar de se pretender inicialmente eliminá-la. Pagar de forma a responsabilizar os poluidores não deve ser, e não pode ser, a única forma de tutelar o ambiente. É necessário evoluir para além disso.

Como tal, defendemos que os benefícios fiscais devem ser utilizados em conjunto com os impostos diretos e indiretos na tarefa de tutelar o ambiente, não devendo o princípio do poluidor-pagador ter o regime de exclusividade.

A mera internalização de custos ambientais, através da imposição de tributos, origina apenas a que o valor dos bens seja elevado, atribuindo um preço aos ativos do meio ambiente.

Consequentemente, este aumento de valor diminui a quantidade de sujeitos que têm acesso aos bens. Ou seja, o mero imposto ambiental, que não estabeleça um conjunto de benefícios e alternativas, pode tornar um bem acessível apenas a quem têm um certo nível de riqueza, permitindo-lhes pagar para poluir.

Os benefícios fiscais acarretam a sua dose de eficiência protetiva do ambiente. O agente poluidor avalia sempre se é mais vantajoso continuar o comportamento poluidor ou se é mais benéfico adotar a conduta sujeita a benefícios fiscais, capazes de lhe permitir alcançar os seus objetivos empresariais. É melhor incentivar do que penalizar (economicamente).

O Direito Fiscal, para atender à função protetiva do ambiente, pode dispor de tributos ou conceder benefícios fiscais. Através de tributos, alcança-se a internalização das externalidades na concretização do princípio do poluidor-pagador.

Não obstante, surgem dificuldades como a de contabilizar, por exemplo, os custos que estão envolvidos nas externalidades tributáveis e, consequentemente, o critério quantitativo. Acresce que o agente poluidor só irá adotar tecnologias e processos respeitadores do ambiente, ou com menos impacto, quando os custos com a adoção desse mecanismo sejam sustentáveis. Caso contrário, compensará manter a conduta lesiva.

Por isso, os benefícios fiscais apresentam-se como um instrumento que atualmente permitirá uma melhor eficiência energética, uma transição para o setor das energias renováveis e uma melhor proteção ambiental. Note-se, no entanto, que a ideia aqui presente é a de que os benefícios fiscais devem complementar estas falhas que o princípio do poluidor-pagador tem.

O êxito de uma política fiscal ambiental será alcançado, a nosso ver, quando é composto por tributos desincentivadores à poluição e conjuntamente por incentivos económico-financeiros que premeiem aqueles que pretendam desempenhar atividades respeitadoras do ambiente.<sup>184</sup>

Os incentivos às fontes de energia renovável devem ser projetados para ajudar as empresas de energia, investidores e outras entidades a permanecerem atualizados com as políticas governamentais e programas que apoiem energias eólica, solar, biomassa, energia geotérmica e energia hidrelétrica.<sup>185</sup>

Os incentivos, isenções ou benefícios fiscais devem, por outro lado, incentivar o seu beneficiário a alterar os seus comportamentos e a realizar investimentos que melhorem a proteção do ambiente. O custo elevado de produção de certos tipos de energia de fontes renováveis origina, indubitavelmente, obstáculos às empresas que pretendam investir nestes setores. Daí, os benefícios fiscais justificarem-se para equilibrar esta realidade, de forma a reforçar o envolvimento do setor privado.

Apesar de qualquer benefício a longo prazo que incida sobre combustíveis, R&D, produto ou setor ser indesejável, devido à possível distorção que se cria no mercado, os benefícios ou isenções temporárias, por outro lado, servem para incentivar novas tecnologias e devem ser aceites por consubstanciarem excelentes instrumentos propícios a acelerarem o processo de substituição das energias fósseis.<sup>186</sup>

Qualquer sistema tributário que não preveja incentivos tributários para aqueles que cumprem as obrigações “verdes”, dificilmente alcançará a redução de emissão CO<sub>2</sub> e conseguirá promover investimentos de infraestruturas respeitadoras do ambiente.

---

<sup>184</sup> Concordamos com Pedro Molina Herrera quando refere que se deve evitar “*una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal*” e que uma verdadeira política ambiental, “*debe llevarse a cabo introduciendo el interés ecológico en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirecto*”, in, HERRERA, Pedro, Manuel Molina, *Derecho Tributario Ambiental (environmental tax law) – La Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 46.

<sup>185</sup> Porquê a defesa dos benefícios fiscais em prol das Energias renováveis? Os choques petrolíferos são raros, mas quando surgem criam graves problemas as economias dos Estados. A Dinamarca foi exemplo disso, sendo um dos países mais afetados pelo choque petrolífero de 1973. Em resposta, a Dinamarca não voltou a cometer o mesmo erro de estar dependente de combustíveis fósseis importados e desenvolveu uma política pública de remodelação do modelo energético, baseada na eficiência energética e na aposta, em particular, da energia eólica, na qual se tornou pioneira e líder mundial, exportando a sua tecnologia e conhecimento globalmente. Para saber mais sobre isto, vide HANSEN, Rikke Munk, *Legislative Measures for Promotion of Renewable Energy: Wind Energy Development in Denmark as a Case Study*, in Energy Law and Sustainable Development, IUCN, Cambridge, 2003.

<sup>186</sup> Em sentido semelhante, OTTINGER Richard L., ZALCMAN Fred, *Legal Measures to Promote Renewable and Energy Efficiency Resources*, in Energy Law and Sustainable Development, Environmental Policy and Law Paper, n. 94, 2003, pág. 94.

Assim, urge uma mudança mais acentuada de paradigma, caso contrário a política ambiental não deixará de ser apenas uma política/meio de arrecadação de receita, onde a utilização de impostos ambientais consistirá num engano ao cidadão.

## 5. O tipo de taxa de imposto – *ad rem* vs *ad valorem*?<sup>187</sup>

A taxa de um imposto pode ser específica (*ad rem*) ou valorativa (*ad valorem*). Uma base tributável *ad rem* é calculada tendo em conta uma medida física como uma unidade de peso ou volume. Por exemplo, X€ por 2kg de batatas ou 1€ por X litros de vinho. Ou seja, incidem sobre grandezas físicas.<sup>188</sup>

Por sua vez, uma base tributável *ad valorem*, como o próprio nome indica, é calculada tendo em conta o valor do objeto transacionado, como por exemplo, uma taxa de 25% sobre o preço vendido de uma garrafa de whiskey.<sup>189</sup>

Esta distinção é importante na medida em que a escolha da base tributável se traduz num momento essencial na concretização do princípio da igualdade tributária.<sup>190</sup> Nos impostos *ad valorem*, o princípio da capacidade contributiva ganha destaque ao passo que nos impostos *ad rem* é o princípio da equivalência que ocupa esse lugar.

Dentro das vantagens das taxas específicas, temos desde logo o facto de não ser preciso determinar o valor dos produtos a tributar, o que acaba por ser vantajoso para produtos mais caros e, sobretudo, não leva a um desagravamento fiscal de bens medíocres e de preço muito baixo.<sup>191</sup> Em contraponto, a desvantagem reside na necessária vigilância de forma a não permitir a desatualização da taxa.

Por outro, as taxas *ad valorem* acabam por ser mais justas, pois em princípio refletem o poder de compra de cada consumidor.

Não obstante, do ponto de vista do princípio da equivalência, uma taxa específica acaba por ser mais útil para ajustar a carga fiscal aos custos ambientais. Só uma taxa específica permite distinguir os produtos petrolíferos, conforme os custos externos que lhes estão associados.

No imposto sobre os produtos petrolíferos, a base tributável assenta na qualidade e composição desses produtos, de modo a aproximar o imposto do custo ambiental. Vejamos, a gasolina é tributada em função do teor de chumbo e o fuelóleo varia em função do teor de enxofre.

---

<sup>187</sup> Sobre estas noções, vide CORREIA, Arlindo, *Taxas específicas versus taxas ad valorem*, Fisco, A. 5, n.º57, Lisboa, 1993, pág. 33.

<sup>188</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015, pág. 234

<sup>189</sup> Como exemplo, o valor do rendimento ou património.

<sup>190</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, *op. cit.*, pág. 234.

<sup>191</sup> Arlindo Correia dá o exemplo da tributação de whiskey que até 1986 era *ad valorem*, situação que levou a um favorecimento de marcas de baixa qualidade importadas a preços mais baixos e depois vendidas a preços elevados, in CORREIA, Arlindo, *As Taxas...*, *op. cit.*, pág. 33 e 34.

Para além destes exemplos, surge a tributação automóvel com uma clara base de tributação específica que é composta por níveis de emissão de CO2 e cilindrada.

Deste modo, consegue-se de uma melhor forma influenciar comportamentos.

## CAPÍTULO II – Tributação da Energia Elétrica

### 1. A tributação da energia ao nível europeu. Análise crítica da Diretiva 2003/96/CE

Como sabemos, a tributação tem sido abordada como um meio de influenciar comportamentos e, conseqüentemente, um instrumento jurídico muito útil na tutela ambiental e desenvolvimento sustentável.

Sem surpresas, após a assinatura do tratado de Maastricht em 1992, a Comissão Europeia apresentou uma proposta de tributação da energia,<sup>192</sup> com o intuito de introduzir, em todos os Estados Membros, um imposto sobre as emissões de dióxido de carbono.

Não obstante, a tributação na União Europeia é um campo de difícil harmonização, pois constitui um tema sensível para os Estados-Membros, a par do facto de estas matérias necessitarem de unanimidade<sup>193</sup>, algo que não aconteceu em 1992.

Em março de 1997, a Comissão voltou à carga com uma nova proposta de Diretiva, cujo objetivo consistiria em melhorar os regimes jurídicos existentes, modernizando os regimes de tributação dos óleos minerais, e alargar a incidência a todos os produtos energéticos, melhorando assim a eficiência do mercado interno.<sup>194</sup> Nesta proposta, apenas na segunda página é que se fez referência ao ambiente, algo que demonstra que a tutela ambiental não era o critério decisivo para a apresentação da nova proposta. Além disso, a referência ao ambiente e às políticas energéticas estavam em conexão com os objetivos nacionais.

---

<sup>192</sup> Proposal for a Council Directive, introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy, COM (92) 226 final, 30 June 1992, pág. 1.

<sup>193</sup> Vide artigo n.º 113 do TFUE, onde se dispõe que “O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.” E artigo n.º 115 do TFUE dispõe que “Sem prejuízo do disposto no artigo 114.º, o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta directivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno.”

<sup>194</sup> Proposal for a Council Directive restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Products, COM (97) 30 final, 13 March 1997.

Esta proposta acabou por ser discutida durante seis anos, muito por via da Espanha que exigia a liberalização do mercado energético, como condição para aceitar uma diretiva de harmonização da tributação da energia.<sup>195</sup>

Apenas em 2003, foi alcançado o acordo para a tributação dos produtos energéticos, mediante a Diretiva 2003/96/CE de 27 de outubro de 2003.

Nos termos do artigo n.º 1 e 2.º da Diretiva é estipulado um mínimo de tributação para os produtos energéticos, sendo que estes são tratados de forma idêntica, alterando o quadro legal à altura onde apenas os óleos minerais eram sujeitos a tributação a nível europeu, através da Diretiva 1992/82/CEE de 19 de outubro de 1992.<sup>196</sup>

Para além disso, a Diretiva previu a possibilidade de aplicação de isenções ou redução de tributação para eletricidade produzida via energia renováveis, nos termos do disposto no seu artigo 15.º

Por sua vez, no que diz respeito à tributação da energia na indústria, o artigo 17.º da Diretiva, providencia aos Estados Membros a possibilidade de uma redução de imposto, em favor da indústria de utilização intensiva de energia,<sup>197</sup> ou que tenham celebrado algum acordo com intuito de tutela ambiental. Acresce que poderá existir uma redução de tributação, caso se tenha em vista alcançar uma melhor eficiência energética, numa clara opção política de competitividade industrial.

Mas será a tutela ambiental alcançada com esta diretiva?

Após a análise de alguns aspetos do regime, não podemos deixar de afirmar que os objetivos ambientais que a diretiva visa acabam por ser muito modestos.

O facto de os primeiros cinco considerandos dizerem respeito ao funcionamento do mercado interno e os considerandos seis e sete serem os únicos com referência a

---

<sup>195</sup> TERRA, Ben, WATTEL, Peter, *European Tax Law*, 5.º edição, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law Internacional, 2008, pág. 427.

<sup>196</sup> Esta diretiva era restrita a todos os óleos minerais, salvo as devidas exceções previstas na mesma. Foi objeto de questão prejudicial no Caso C-346/97, Braathens Sverige AB v Riksskatteverket onde o Tribunal de Justiça referiu “O artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, opõe-se à cobrança de um imposto, como o que está em causa no processo principal, que incide sobre o tráfego aéreo comercial interno e que é calculado em função de dados relativos ao consumo de carburante e às emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto num trajecto aéreo médio do tipo de avião utilizado” e “A obrigação, prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 92/81, de isentar do imposto harmonizado os óleos minerais fornecidos para utilização por carburante para a navegação aérea com excepção da aviação de turismo privada pode ser invocada por particulares perante o juiz nacional a fim de se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com essa obrigação.”

<sup>197</sup> Como exemplos de indústrias de utilização intensiva de energia, temos a indústria do ferro e do aço, indústria do alumínio, indústria de fazer papel e indústria química.

aspectos ambientais, torna bem claro que os objetivos ambientais não estiveram no centro da mesma, aquando das discussões no Conselho.<sup>198</sup> Possivelmente a única razão para estes aspectos ambientais estarem na Diretiva decorre do facto de, nos termos do artigo 11.º do TFUE, “[a]s exigências em matéria de protecção do ambiente” deverem “*ser integradas na definição e execução das políticas e acções da União, em especial com o objetivo de promover um desenvolvimento sustentável.*”<sup>199</sup>

A estipulação de derrogações não contribuiu em nada para uma boa tutela ambiental.

Em geral, as derrogações podem levar a que um diploma seja mais restrito ou, pelo contrário, mais benevolente, sendo que as da diretiva acabam por se resumir a esta última categoria.<sup>200</sup>

Acresce que, ao olharmos para os objetivos ambientais da proposta de 1992 e 1997, a diretiva atual contempla um carácter menos protetor do ambiente.

Em suma, tendo a Comissão visto no passado propostas necessárias à tutela ambiental serem chumbadas pelos Estados Membros, só se pode apontar o dedo a estes, pelo facto de a Diretiva 2003/96/CEE ser muito pouco ambiciosa na proteção ambiental. Talvez, a forma de implementar esta diretiva fosse esta.

A única situação que merece aplauso, no que concerne à tutela ambiental, traduz-se na possibilidade que a diretiva atribui aos Estados de isentarem as energias obtidas através de meios renováveis, apesar de essa prerrogativa se encontrar dependente de concretização pelos Estados.

---

<sup>198</sup> No mesmo sentido, EIJNDTHOVEN, Jolanda Van, *Energy Taxation at European Level: What does it do for the Environment and Sustainability?*, EC Tax Review, Issue 6, 2011, pág. 283.

<sup>199</sup> A isto acresce o compromisso da União Europeia com o Protocolo de Kyoto, como referido no considerando 7.

<sup>200</sup> EIJNDTHOVEN, Jolanda Van, *Energy Taxation at European Level...*, *op. cit.*, pág. 286.

## 2. A tributação da eletricidade em Portugal. “Imposto Especial do Consumo de Eletricidade”<sup>201</sup>

A tributação sobre o consumo da eletricidade em Portugal decorre da transposição da Diretiva 2003/96/CE<sup>202</sup> para o nosso ordenamento. A Lei do Orçamento do Estado de 2012 introduziu alterações ao respetivo Código dos Impostos Especiais de Consumo, no âmbito dessa transposição.

Antes da criação do novo imposto especial de consumo de eletricidade, esta era tributada através do Imposto sobre o Valor Acrescentado.<sup>203</sup>

Com a criação do novo imposto especial de consumo de eletricidade<sup>204</sup>, a Lei n.º 51-A/2011 de 30 de setembro eliminou a taxa reduzida<sup>205</sup> de IVA sobre a eletricidade e o gás natural, sujeitando-as à taxa normal.<sup>206</sup>

A transposição da diretiva forçou a que certos países adotassem novos impostos sobre a eletricidade ou aumentassem as taxas de impostos já existentes sobre o setor.<sup>207</sup> Foi o caso de Portugal.

Esta Diretiva estabeleceu, para vários países, períodos transitórios que possibilitaram aos Estados-Membros uma boa adaptação aos novos níveis de tributação, limitando assim eventuais efeitos negativos.<sup>208</sup> A Portugal foi concedido um período

---

<sup>201</sup> De forma a delimitar o tributo em causa, identificámo-lo como Imposto Especial do Consumo de Eletricidade, tendo plena noção que tal expressão não é utilizada pela lei.

<sup>202</sup> Sobre o percurso atribuído desta diretiva, vide EEA (Agência Europeia do Ambiente), *Market-Based Instruments for Environmental Policy in Europe*, Technical Report, N.º 8/2005, em especial a Tabela 3.3 - “An overview of the chronological development of proposals, communications and directives relevant to the taxation of energy products at the EU level”, pág. 50, disponível em: <https://www.cbd.int/financial/doc/eu-several.pdf>.

<sup>203</sup> Sobre o IVA, vide, VASQUES, Sérgio, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Almedina, 2015. Este imposto incide sobre a despesa ou consumo e tributa o “valor acrescentado” das transações efetuadas pelo contribuinte, sejam elas transmissões de bens, prestação de serviços ou importação e aquisições intracomunitárias de bens. Carateristicamente, apresenta-se como um imposto plurifásico, dado ser liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista. Sendo plurifásico, não é cumulativo, pois o seu pagamento é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto.

<sup>204</sup> Aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro que aprovou o orçamento do Estado para 2012. À semelhança do que aconteceu com a eletricidade, em 2013 entrou em vigor o Imposto Especial de Consumo de Gás Natural (IEC), dentro da subcategoria de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP).

<sup>205</sup> Consiste em 6%.

<sup>206</sup> No mesmo sentido, CABRAL, Ana Inês Pratas, *A Tributação da Eletricidade – Num Contexto Ambiental*, Dissertação, Área de especialização em Direito Fiscal, Universidade Católica do Porto, 2012, pág. 29.

<sup>207</sup> Assim, EEA (Agência Europeia do Ambiente), *Market-Based Instruments for Environmental Policy in Europe*, Technical Report, N.º 8/2005, pág. 50, disponível em: <https://www.cbd.int/financial/doc/eu-several.pdf> consultado no dia 16/01/2017 às 12h20.

<sup>208</sup> Considerando 30 da Diretiva 2003/96/CE de 27 de outubro.

transitório até 1 de janeiro de 2010, sendo que esse período acabou por ser transgredido, sendo sanado mediante a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.<sup>209</sup>

Outros países sofreram consequências mais severas pelo atraso na transposição, nomeadamente a França que foi levada ao Tribunal de Justiça da União Europeia, por parte da Comissão Europeia.<sup>210</sup>

O imposto sobre a eletricidade foi enxertado no CIEC, que incide sobre as bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos e os tabacos manufacturados, matérias harmonizadas a nível comunitário e que foram codificados com a publicação do Decreto-Lei n.º 566/99, entretanto revogado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, que aprovou o Código dos IEC, atualmente em vigor. Estes integram a tipologia dos impostos indiretos, ou seja, distinguem-se dos impostos tradicionais, devido ao facto do devedor do imposto poder repercuti-lo junto dos consumidores finais.

A justificação para a existência destes impostos especiais de consumo reside, nomeadamente, nos custos sociais, ou ambientais, imputáveis ao consumo.<sup>211</sup>

Neste sentido, nos impostos especiais de consumo, cada consumidor deve pagar na medida do encargo que o seu consumo gera na comunidade onde se integra, a título de compensação, aplicando-se-lhes o princípio da equivalência.<sup>212</sup>

Cabe perguntar o seguinte: um IEC é um tributo ambiental?

---

<sup>209</sup> Vide no mesmo sentido, CABRAL, Ana Inês Prates, *A Tributação da Eletricidade... cit.*, pág., 35.

<sup>210</sup> “The European Commission today decided to bring France before the Court of Justice of the European Union for failing to comply with the Directive on the taxation of energy and electricity products (Directive 2003/96/EC). Since France has not responded adequately to the reasoned opinion issued by the Commission on 18 March 2010 (IP/10/295), the Commission has decided to bring the matter before the Court of Justice of the European Union.: Under Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, France had a transition period until 1 January 2009 to adapt its electricity taxation system. Currently, the French system ('local taxes on electricity') allows taxes to vary on a local basis, which means that consumers residing in one municipality do not pay the same taxes as consumers residing in another municipality or in another department. Such a system does not comply with the Directive. The transition period has therefore expired without the necessary measures having been taken to bring French legislation into line with European law. Moreover, the proposal to reform the taxation of electricity currently being discussed before the French Parliament maintains a differentiation of taxes on a local basis, which is contrary to the Directive, in, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-10-1575\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1575_en.htm?locale=en).

<sup>211</sup> É por esta razão que se admite uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva.

<sup>212</sup> ERSE, *Recomendação de Informação do Imposto Especial de Consumo na Fatura de Eletricidade*, pág. 1, disponível em: [http://www.erse.pt/pt/electricidade/regulamentos/relacoescomerciais/Documents/Recomenda%C3%A7%C3%B5es/Recomenda%C3%A7%C3%A3o\\_IEC\\_6jan2012.pdf](http://www.erse.pt/pt/electricidade/regulamentos/relacoescomerciais/Documents/Recomenda%C3%A7%C3%B5es/Recomenda%C3%A7%C3%A3o_IEC_6jan2012.pdf), consultado em 19/03/2018.

Ora, para nós, face ao fim que visam, acabam por se integrar no conceito de impostos ambientais em sentido amplo, partilhando também as ideias subjacentes àquela realidade.<sup>213</sup>

Nos IEC deparamo-nos com um imposto especial, onde o princípio da capacidade contributiva não constitui um dos seus limites principais, à imagem dos impostos em geral.<sup>214</sup> De facto, nesta sede, o princípio da equivalência ganha a titularidade de personagem principal,<sup>215</sup> estando consagrando no artigo 2.º do CIEC, e como refere Sérgio Vasques, o seu sentido resume-se à “*exigência de que o tributos públicos se adequem ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe proporciona(...)*” sendo que é necessário também que seja associado “*não apenas à compensação dos benefícios mas também à compensação dos custos que essas prestações revestem*”<sup>216</sup>

Este princípio da equivalência, de onde decorre a premissa que este imposto tem uma vocação essencialmente extrafiscal, é de difícil aplicação. Apesar de, no caso dos Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos, existir uma relação direta entre a utilização desses produtos e os danos causados ao ambiente, a medida do dano e os custos são difíceis de calcular. Pelo que, mesmo que o princípio da capacidade contributiva tenha menos destaque<sup>217</sup>, acaba por ter um papel de fiabilidade, dado a obtenção de receitas ser um objetivo ainda presente.

Respondendo à questão, este tributo parece-nos à primeira vista cair no rol dos impostos ambientais, dado que o uso de combustíveis fósseis na geração de eletricidade provoca externalidades que, de um ponto de vista teórico, devem ser tributadas, de acordo com as externalidades causadas pelos combustíveis utilizados.<sup>218</sup>

---

<sup>213</sup> Podemos excluir deste conceito o Imposto sobre o Tabaco e o Imposto sobre as Bebidas Alcoólicas, ainda que reflexamente possam ter certo impacto naquela realidade.

<sup>214</sup> Para uma melhor análise *vide* capítulo II.

<sup>215</sup> No preâmbulo do Código dos IEC, encontramos esta referência onde é dito que o princípio da capacidade da equivalência é “distinto do da capacidade contributiva e que dita a respetiva adequação ao custo provocado pelos os contribuintes nos domínios da saúde pública ou do ambiente.” *Vide*, Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho.

<sup>216</sup> VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência (...)* *op. cit.*, pág., 338 e 339.

<sup>217</sup> O princípio da capacidade contributiva não é incompatível com os impostos indiretos, já que estes, enquanto dirigidos à capacidade dos consumidores, ainda são expressão de um tal princípio se bem que menor do que consubstanciada nos impostos diretos. NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, *op. cit.*, pág. 481.

<sup>218</sup> Assim, BARDE, Jean-Philippe, Braathen, Nils, *Environmentally Related Levies*, *op. cit.*, pág. 125 e ss.

## 2.1. Incidência

No que diz respeito à incidência objetiva, o imposto em questão incide sobre a eletricidade que se encontra abrangida pelo Código NC2716, nos termos da alínea d) n.º 1 do artigo 88.º do ISP<sup>219</sup>, uma subcategoria do CIEC.<sup>220</sup>

A estrutura do ISP e as taxas mínimas aplicáveis encontram-se harmonizadas ao nível da União Europeia, através da Diretiva 2003/96/CE de 27 de outubro. Por sua vez, a parte geral do CIEC encontra-se, igualmente, harmonizada por via da Diretiva 2008/118/CE de 16 de dezembro.

Passando à incidência subjetiva, devemos atender aos artigos 4.º e 96.º- A do CIEC. No caso de fornecimento de eletricidade ao consumidor final<sup>221</sup>, constituem sujeitos passivos de imposto, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CIEC:

- os comercializadores<sup>222</sup>, definidos em legislação própria;
- os comercializadores para a mobilidade elétrica;
- os produtores que vendam eletricidade diretamente aos consumidores finais;
- os auto produtores;
- os consumidores que comprem eletricidade através de operações em mercados organizados.

Note-se que, apesar de os sujeitos passivos consistirem nos *supra* elencados, o ISP será repercutido nos consumidores finais.

Mas qual será a razão de ser assim? Não deveria ser o poluidor a pagar?<sup>223</sup>

---

<sup>219</sup> Note-se que o ISP, Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, no qual se engloba a tributação da eletricidade, encontra-se no Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) que estabelece o regime dos impostos especiais de consumo harmonizados pelo Direito Comunitário.

<sup>220</sup> Nos termos do n.º 1 do CIEC, Código dos Impostos Especiais de Consumo, incide sobre o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e o imposto sobre o tabaco (IT). A estrutura do ISP e as taxas mínimas aplicáveis estão harmonizadas a nível da União Europeia através da diretiva, 2003/96/CE de 27 de outubro. Por sua vez, a parte geral do CIEC encontra-se igualmente harmonizada por via da Diretiva 2008/118/CE de 16 de dezembro.

<sup>221</sup> O consumidor final consiste naquele que compra eletricidade para uso próprio. Sobre as definições acerca de termos técnicos no setor elétrico, vide DL 29/2006 de 15 de fevereiro.

<sup>222</sup> A lista dos comercializadores é disponibilizada pela ERSE (Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos), em [www.erse.pt/pt/electricidade/agentesdosetor/comercializadores/Paginas/default.aspx](http://www.erse.pt/pt/electricidade/agentesdosetor/comercializadores/Paginas/default.aspx).

<sup>223</sup> Sobre a repercussão neste campo vide ARAGÃO, Alexandre, *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, cit., pág. 183.

Ora, como referimos anteriormente, aquando do tratamento do princípio poluidor-pagador, o tributo deve incidir sobre o sujeito que polui. Por esta lógica, os produtores, por exemplo, é que deveriam suportar o imposto e não o consumidor final, pois o ato de produção é que gera poluição e não o consumo. O uso de produtos fósseis para produzir eletricidade é a atividade poluidora, sendo lógico repercutir nesses produtores o imposto, de forma a fazê-los alterar o comportamento de produção, substituindo-o por meios alternativos, “amigos” do ambiente. Como refere Alexandra Aragão “(...) *quem efetivamente cria e controla as condições em que a poluição se produz, (...) é o produtor. A sua atuação foi condição sine qua non da poluição, e só ele dispõe de meios para a evitar. É certo que o consumidor também é um poluidor indireto, que beneficia de um produto cuja produção foi prejudicial para a sociedade, mas ele não tem ao seu alcance meios razoáveis para evitar a ocorrência do dano, porque não controla as condições em que a poluição acontece.*”<sup>224</sup>

Não obstante, optou-se por repercutir, no consumidor final, o imposto numa vertente do princípio do poluidor-pagador, em concreto, na vertente do utilizador-pagador.

Adotou-se uma perspetiva em que os consumidores podem ser poluidores efetivos ou potenciais, diretos ou indiretos, é certo, mas onde são sempre poluidores, pelo menos, poluidores indiretos, que, como tal, pagam indiretamente.<sup>225</sup>

Assim, economicamente, serão os consumidores, devido à tributação no seu consumo, que terão a responsabilidade de não estimular a produção do bem danoso.

---

<sup>224</sup> In, ARAGÃO, Alexandre, *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, cit., pág. 136.

<sup>225</sup> Neste sentido, ARAGÃO, Alexandre, *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, cit., pág. 191.

## 2.2. Fator gerador, exigibilidade e taxa do imposto

Ao analisarmos para o esquema de funcionamento dos artigos 7.º e 8.º do Código dos IEC, reparamos que existe uma distinção entre o momento em que a obrigação tributária nasce e o momento em que se torna exigível. Trata-se de uma distinção que se encontra em correspondência com a Diretiva Horizontal.<sup>226</sup>

Simplificando, no CIEC, regra geral, o facto que origina a obrigação tributária consiste na produção, fabrico ou importação destes bens, enquanto que a exigibilidade de tal obrigação surge com a introdução desses bens no consumo.<sup>227</sup> No período de tempo entre estas duas realidades, o imposto encontra-se congelado.<sup>228</sup>

No que diz respeito à eletricidade,<sup>229</sup> temos uma derrogação do regime-regra, prevista nos termos do artigo 7.º n.º 2 do CIEC, onde se dispõe que o fornecimento de eletricidade ao consumidor final se apresenta como facto gerador do imposto e não a sua produção ou importação.<sup>230</sup> Por sua vez, tal significa que no momento em que a eletricidade é introduzida no consumo é que o imposto se torna exigível, tal como disposto no n.º 1 do artigo 8.º do CIEC. Para saber o que significa a introdução no consumo da eletricidade, necessitamos de recorrer à aliena f), n.º 1 do artigo 9.º do CIEC.<sup>231</sup>

Em termos práticos, o fornecimento da eletricidade ao consumidor final, ou seja, a introdução no consumo, gera a obrigação fiscal e a sua exigibilidade, não existindo o tal congelamento do imposto que referimos *supra*. Deste modo, deixamos de ver a

---

<sup>226</sup> VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais...*, cit., pág. 284.

<sup>227</sup> Veja-se o disposto nos artigos 2.º e 7.º n.º 1 da Diretiva 2008/118/CE do Conselho de 16 de dezembro de 2008.

<sup>228</sup> No mesmo sentido, VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais...*, cit., pág. 284, onde o autor refere que “É precisamente no período que medeia entre o facto gerador (*taxable event, Steuerentstehung*) e a exigibilidade (*chargeability of tax, Steuerfälligkeit*) que o imposto se diz suspenso”

<sup>229</sup> O mesmo se diga para o gás, que não será objeto de estudo devido às similitudes de regime com a eletricidade e devido à necessidade de delimitar este estudo.

<sup>230</sup> Para além disso, chama-se à atenção do artigo 7.º n.º 1 do CIEC que sujeita ao imposto os bens previstos naquele código, quando provenham de outro estado-membro, a partir da sua produção, importação ou com a sua entrada em território nacional. Trata-se de uma regra que visa concretizar internamente o artigo 2.º da Diretiva Horizontal, estabelecendo como facto gerador destes impostos aquelas realidades. Neste sentido, VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais...*, cit., pág. 281.

<sup>231</sup> Norma também Aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Note-se que, para demonstrar a introdução da eletricidade no consumo, é necessário formalizar uma declaração de introdução no consumo (DIC), nos termos do artigo 10.º n.º 1 do CIEC. Caso estejamos num ato de importação de eletricidade, será necessário preencher uma declaração aduaneira, considerando estância aduaneira competente a alfândega ou delegação aduaneira em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do operador económico ou o entreposto fiscal, consoante o caso, ou outro local sujeito a controlo aduaneiro, nos termos do artigo 10.º n.º 1 conjugado com o n.º 6 do mesmo artigo, renumerado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro. Sobre o procedimento a ter no âmbito da tributação da eletricidade *vide* o Ofício Circulado n.º 35023/2013 de 29-07-2013 da Autoridade Tributária e Aduaneira disponível em: [http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/71C02B2D-8BB7-42E0-A69D-207879B26F49/0/35023\\_2013.pdf](http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/71C02B2D-8BB7-42E0-A69D-207879B26F49/0/35023_2013.pdf) .

introdução no consumo da eletricidade como apenas uma condição de exigibilidade. Pelo contrário, a introdução no consumo da eletricidade manifesta a obrigação tributária e sua consequente exigibilidade.

Entende a doutrina que a separação entre o facto gerador e a exigibilidade, no campo do IEC, não faz sentido. Para estes, a obrigação de imposto não se pode considerar verdadeiramente nascida senão aquando da introdução no consumo<sup>232</sup>, posição que nós partilhamos também.

Ao analisarmos o IEC, antes da introdução no consumo,<sup>233</sup> não existe qualquer evidência que a obrigação tributária tenha nascido.<sup>234</sup> Como refere, Sérgio Vasques, “*a relevância jurídica, do fabrico e da importação parecem estar simplesmente na geração de deveres de cooperação, a cargo dos operadores, e de poderes de vigilância, por conta da administração tributária.*”<sup>235</sup> Com a introdução no consumo é que se determina o estado com competência para tributar e qual a taxa a aplicar, surgindo aí a obrigação tributária.<sup>236</sup>

Feita esta análise sobre o facto gerador e sobre a exigibilidade, vamos passar a uma análise das taxas de imposto na eletricidade.

Uma das principais razões de existência do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP) consiste na habitual questão ambiental. Não obstante, ao olharmos para as taxas de imposto que incidem sobre a eletricidade e através de um estudo comparado com outros países, não podemos deixar de afirmar, que a opção política passou por tornar este tributo, um mero instrumento de arrecadação de receita.

Ora vejamos, nos termos do artigo 92.º n.º 1 do ISP, as taxas aplicáveis a todos os produtos petrolíferos e energéticos são fixadas por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia. Neste seguimento, a Portaria 320-D/2011, de 30 de dezembro, estabelece, no seu artigo 6.º, que a taxa do ISP aplicável à eletricidade é igual a (euro) 1,00 por MWh.<sup>237</sup>

---

<sup>232</sup> Neste sentido, VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais...*, cit., pág. 285, onde refere outros autores com opinião similar, como Marco Cerrato, Gaspare Falsitta e Erhard Stobbe.

<sup>233</sup> Sobre o propósito da noção de introdução no consumo vide, VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais...*, cit., pág. 289 e ss.

<sup>234</sup> Neste sentido, VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais...*, cit., pág. 285

<sup>235</sup> VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais...*, cit., pág. 285. A opinião do autor mereceu ser aqui transcrita devido ao teor da fundamentação apresentada.

<sup>236</sup> VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais...*, cit., pág. 285. Concordamos na plenitude com o autor.

<sup>237</sup> Nos termos do n.º do artigo 91.º do IEC, a unidade tributável da eletricidade é o MWh.

Ao contrário de certos países europeus, onde se discrimina entre uma taxa aplicável aos consumidores e uma taxa aplicável à indústria,<sup>238</sup> em Portugal a taxa é uniformizada.

O legislador nacional, ao estabelecer apenas valores mínimos, acaba por tornar este imposto como um mero instrumento de arrecadação de receita.

Um imposto que pretenda incentivar a adoção de um comportamento sustentável na utilização da energia, ou que desincentiva consumos excessivos e desnecessários, deverá estabelecer taxas suficientemente altas, dentro do limite de proporcionalidade, para diminuir consumos desnecessários. É esse o fim de um tributo ambiental.<sup>239</sup>

---

<sup>238</sup> Em Espanha e Irlanda adotou-se uma taxa de 0,5€ para a indústria e 1€ para consumidores. Por sua vez a Itália aplica uma taxa de 3,10€ à indústria e 4,70€ aos consumidores domésticos. Na Finlândia aplica-se uma taxa de 7,03€ à indústria e 17,03€ aos consumidores domésticos. COMISSÃO EUROPEIA, 2012, págs. 59 a 60

<sup>239</sup> Concordámos na íntegra com a autora CABRAL, Ana Inês Prates, A Tributação da Eletricidade... *cit.*, pág. 43. Na prática, como refere a autora, “*um consumidor médio não [paga] mais de 1,15€ ao ano pelo imposto (excluindo o IVA)157, o que representa um acréscimo de 7 a 9 cêntimos na fatura mensal da luz, valores que num universo de cerca de 5 milhões de clientes representarão um ingresso de 5.75 milhões de euros.*”

### 2.3. Isenções

Na decisão de tributar determinado facto, muitas vezes, o legislador estabelece que certas situações carecem de tratamento diferente por razões sociais, económicas e ou extrafiscais. A mesma lógica foi aplicada à tributação da eletricidade. Porém, se olharmos para as referidas isenções, constatamos que nenhuma foi criada com o propósito ambiental.

Ora vejamos, em primeiro lugar, cabe referir que o regime jurídico do ISP prevê um conjunto bastante alargado de isenções que se encontram em várias disposições do CIEC.

Para além das disposições específicas aplicáveis à eletricidade, são aplicáveis as isenções comuns previstas no artigo 6.º do CIEC.<sup>240</sup>

No que diz respeito às isenções específicas, em primeiro lugar, por uma questão lógica, encontra-se isenta do imposto a eletricidade que de forma comprovada seja utilizada para produzir eletricidade e para manter a capacidade de produzir eletricidade<sup>241</sup> e a eletricidade produzida a bordo de embarcações, nos termos da alínea a) e b) do n.º 2 do artigo 89.º

Por sua vez, de forma a não prejudicar setores que são importantes à economia, em especial o setor dos transportes, o legislador isentou a eletricidade utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou elétrico e por tróleis, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 89.º.

Uma das isenções mais carismática diz respeito à alínea d) do artigo em estudo, que prevê uma isenção para clientes economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social nos termos do Decreto-Lei n.º 138-A/2010, de 28 de dezembro.<sup>242</sup> Esta isenção

---

<sup>240</sup> Em concreto, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo estão destes isentos sempre que se destinem a ser utilizados no âmbito das relações diplomáticas ou consulares a organismos internacionais reconhecidos como tal pelo Estado Português, bem como aos membros desses organismos, dentro dos limites e nas condições fixadas pelas convenções internacionais que criam esses organismos ou pelos acordos de sede às forças de outros Estados que sejam Partes no Tratado do Atlântico Norte para uso dessas forças ou dos civis que as acompanhem ou para o abastecimento das suas messes ou cantinas, excluindo os membros dessa força que tenham nacionalidade portuguesa; a ser consumidos no âmbito de um acordo concluído com países terceiros ou com organismos internacionais, desde que esse acordo seja admitido ou autorizado em matéria de isenção do imposto sobre o valor acrescentado; a ser expedidos ou exportados; ou a ser consumidos como abastecimentos, sem prejuízo dos limites e condições fixados para as provisões de bordo.

<sup>241</sup> Nesta até se pode questionar se, de certo modo, não será um benefício, dada a produção de energia através de meios que não fósseis.

<sup>242</sup> Este decreto-lei vem estabelecer uma tarifa social que é aplicável a consumidores que tenham carências económicas, comprovado pelo Sistema de Segurança Social.

decorre das orientações europeias reforçadas pela Diretiva 2009/72/CE que estabelece regras comuns para o mercado interno da eletricidade<sup>243</sup> e que visa criar medidas concretas de proteção aos consumidores de energia elétrica.

Por último, temos o disposto na alínea e) que isenta a eletricidade utilizada nas instalações sujeitas ao regime de comércio europeu de emissão de licenças de gases com efeitos de estufa (CELE), identificadas no anexo II do Decreto-Lei n.º 38/2013, de 15 de março, ou a um acordo de racionalização dos consumos de energia (ARCE), no que se refere aos produtos energéticos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704 e 2713, ao fuelóleo com teor de enxofre igual ou inferior a 1%, classificado pelo código NC 2710 19 61 e aos produtos classificados pelo código NC 2711.<sup>244</sup>

---

<sup>243</sup> Vem revogar a Diretiva 2003/54/CE.

<sup>244</sup> Alínea aditada pela Lei n.º 51/2013, de 24 de julho.

### 3. A eletricidade “Verde” – Necessidade de não a sujeitar ao ISP. Isenção à eletricidade “limpa”

Anteriormente, referimos que a Diretiva n.º 2008/11/CE do Conselho de 16 de dezembro de 2008<sup>245</sup> criou o novo regime geral dos impostos especiais de consumo, que inclui os abrangidos pela Diretiva n.º 2003/96/CE de 27 de outubro de 2003.

Esta última, que estabelece a tributação da eletricidade,<sup>246</sup> dispõe no seu artigo 15.º, e no que diz respeito à eletricidade, que “*Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros podem aplicar, sob controlo fiscal, isenções totais ou parciais ou reduções do nível de tributação aos seguintes produtos:*

(...)

b) *Eletricidade:*

- *De origem solar, eólica, das ondas, maremotriz ou geotérmica*
- *De origem hidráulica produzida em centrais hidroelétricas*
- *Produzidas a partir da biomassa ou de produtos produzidos a partir da biomassa*
- *Produzida a partir do metano emitido por minas de carvão abandonadas*
- *Produzida por pilhas a combustível*

c) *Produtos energéticos e eletricidade utilizados para a cogeração de calor e eletricidade (...).*

Numa análise deste preceito, a interpretação preliminar é a de que o artigo acaba por estabelecer um carácter diferenciador entre a eletricidade gerada por meios poluentes e a eletricidade gerada por meios não poluentes. Claramente, o legislador europeu reconhece a diferença da produção de eletricidade.

---

<sup>245</sup> Revogou a Diretiva n.º 92/12/CEE de 25 de fevereiro de 1992.

<sup>246</sup> Sobre o papel da eletricidade na economia portuguesa *vide*, SEIXAS, J., FORTES, GOUVEIA, J. P., SIMOES, S. G., PEREIRA, A. PEREIRA, R., *The Role of Electricity in the Decarbonization of the Portuguese Economy*, Faculdade de Ciências e Tecnologia e College of William and Mary, 2017.

Os parágrafos 24 e 25 da Diretiva n.º 2003/96/CE voltam a constar esta necessidade de valorar a eletricidade gerada por meios renováveis, em detrimento dos fósseis.<sup>247</sup>

Olhando agora a realidade portuguesa, constatamos que a mesma, no que diz respeito à eletricidade gerada por meios renováveis, não beneficia de qualquer isenção prevista no artigo 89.º n.º 2 do ISP.<sup>248</sup> O legislador optou por não introduzir nenhuma medida de carácter ambiental, nomeadamente, não consagrou nenhuma norma que discrimine a tributação em função da origem da eletricidade.

Demonstrando a diretiva, potenciais preocupações ambientais e dando possibilidade aos Estados de estabelecer isenções na busca da proteção do ambiente, exigia-se, e exige-se, ao legislador português que não trate da mesma forma a eletricidade produzida por combustíveis fósseis e a eletricidade produzida por energias renováveis.

Assim, propomos a exclusão da eletricidade produzida através de meios alternativos, ou renováveis, da incidência do ISP, através da inclusão de uma nova alínea no artigo 89.º n.º 2.

A questão que se pode levar nesta sede passa por saber se devem existir isenções ou incentivos num imposto que tem por objeto um produto energético, como é o caso da eletricidade.

*Vaquera Garcia* menciona alguns obstáculos à possibilidade de incluir isenções a um imposto deste tipo,<sup>249</sup> como a pouca adaptação da finalidade ambiental ao método de

---

<sup>247</sup> Parágrafo 24 e 25 da Diretiva n.º 2003/96/CE: “*Convém permitir aos Estados-Membros a aplicação de determinadas outras isenções, ou de níveis reduzidos de tributação, sempre que tal não prejudique o bom funcionamento do mercado interno nem implique distorço da concorrência. Nomeadamente, a co-geração de calor e eletricidade e, a fim de promover a utilização de fontes de energia alternativas, as energias renováveis poderão beneficiar de tratamento preferencial.*”

<sup>248</sup> Um diploma que merece aplausos e compensa esta falta de sensibilidade ambiental traduz-se do Decreto-Lei 153/2014 de 20 de março que cria os regimes jurídicos aplicáveis à produção de eletricidade, destinada ao autoconsumo e ao da venda à rede elétrica de serviço público a partir de recursos renováveis, por intermédio de Unidades de Pequena Produção. Trata-se de um diploma que veio concentrar num único documento legal a atividade de produção descentralizada de energia elétrica. O legislador, ainda que não isente de tributação a produção de eletricidade renovável, visa com este regime uma melhor eficiência energética. Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 153/2014, de 20 de março e as Portarias n.º 14/2015 e n.º 15/2015, ambas de 23 de janeiro, já é possível consumir a energia elétrica produzida na sua habitação/empresa. Assim, reduz-se, ou até mesmo elimina-se os custos de energia de uma habitação com uma regra que propicia a produção de energia limpa para o seu consumo. Note-se que a possibilidade de produzir energia nestes moldes para fornecer à rede também continua a ser possível.

<sup>249</sup> Ainda que a sua opinião se reconduza aos impostos especiais sobre o consumo em Espanha, nada invalida, devido à similitude com a realidade portuguesa, que a sua opinião possa ser utilizada ao contexto português.

medição da base tributável que é aferida, consoante o valor de energia elétrica fornecida e a nula perceção ambiental que isso traria.<sup>250</sup>

Por sua vez, certa doutrina, onde humildemente nos incluímos, entende que se falhou a oportunidade, aquando da criação deste imposto sobre a eletricidade, de incluir a finalidade ambiental na estrutura do imposto, através da inclusão de isenções à energia “verde”.

De facto, como refere *Rozas Valdés*, a principal finalidade extrafiscal de um imposto energético não pode deixar de ser a proteção do ambiente. Não parece razoável aplicar o mesmo tratamento fiscal a processos energéticos com custos ambientais diversos, devendo existir um tratamento específico e benéfico às energias renováveis.<sup>251</sup>

A lógica de tributar a eletricidade assenta no facto de a sua produção recorrer a meios que inevitavelmente emitem CO<sub>2</sub>. Nisto, urge tributar esta realidade, de forma a alterar comportamentos nocivos ao ambiente.<sup>252</sup>

Não obstante, se não é dada alternativa viável aos sujeitos passivos, estes manterão o mesmo comportamento. Torna-se necessário proporcionar alternativas que possibilitam e premeiem a produção de eletricidade de uma forma amiga do ambiente, aliciando os sujeitos passivos através de mecanismos de isenção tributária.

De acordo com o princípio do poluidor-pagador, quem polui e obtém vantagens dessa poluição deve pagar esses custos ambientais. Ora, se o legislador não trata de forma diferente o que deve ser tratado de forma diferente, então este princípio esgota-se, pois, um sujeito passivo que produza eletricidade “verde” irá ser tratado, a nível tributário, pelo

---

<sup>250</sup> GARCIA, Antonio Vaquera, *Fiscalidade y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 308 e 309.

<sup>251</sup> Vide neste sentido, VALDÉS, José Andrés Rozas, *Impuesto sobre la Electricidad*, em *Medidas Fiscales para 1998*, AA.VV, Coord., R.Falcón Y Tella, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 338; e MOLINA, P.M Herrera, *Derecho Tributario Ambiental (environmental tax law). La Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, Ministério de Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 326 e ss.

<sup>252</sup> Uma outra forma de incentivo à eletricidade de energia renovável traduz-se no Regime Remuneratório introduzido pelo DL 215-B/2012, de 8 de outubro, que procedeu à sexta alteração ao DL 172/2006, de 23 de agosto, e que veio desenvolver as bases gerais da organização e funcionamento do Sistema Elétrico Nacional e transpor os artigos n.º 13º e n.º 16º da Diretiva 2009/28/CE, relativa à promoção da utilização de energia proveniente de fontes renováveis. Este diploma revogou a legislação que regulava a produção de eletricidade em regime especial, afastando a aplicação exclusiva do sistema de remuneração garantida e bonificada, ou seja, as tarifas *feed-in*, ou seja, obrigação de compra a preços bonificados. Atualmente, com a entrada em vigor do DL 215-B/2012, a atividade de produção em regime especial passou a poder ser exercida tanto ao abrigo do regime de remuneração garantida, em que a eletricidade produzida é entregue ao comercializador de último recurso, como ao abrigo do regime geral, através da venda de eletricidade produzida em mercados organizados. Trata-se de um sistema de incentivo aplicado em diversos países europeus como a França, Alemanha, Suíça ou Dinamarca, e estabelecia fórmulas de remuneração das centrais electroprodutoras com bonificação, prevendo um montante de remuneração variável, consoante o tipo de produção, tanto eólica, hídrica, solar e biomassa.

menos, de forma idêntica àquele que produziu eletricidade com energias fósseis, pondo em causa o princípio da equivalência, aplicável a este tipo de impostos, como corolário do princípio da igualdade que exige um tratamento diferente entre poluidor e não poluidor.

Ainda que o contexto temporal seja outro, os Países Baixos introduziram, em 1996, o denominado “*ecotax*” que incidiu sobre os pequenos e médios utilizadores de energia elétrica. A ideia desse imposto consistia em estimular o consumo de eletricidade “verde”, através da sua isenção tributária. A somar a isto, os produtores de energia “verde” foram auxiliados, fiscalmente, na produção desta energia. No estudo apresentado pelos autores, van Rooijen e van Wees, no total existiu um apoio aos consumidores de seis cêntimos por kwh e dois cêntimos por kwh para apoio na produção.<sup>253/254</sup>

Acresce que a eletricidade “verde” importada foi incluída neste “*ecotax*”, muito por via do *lobby* do setor.<sup>255</sup>

Na Suécia, a eletricidade produzida a partir de energia eólica em geradores de eletricidade com uma capacidade inferior a 125 kW não é alvo de qualquer tributação.<sup>256</sup> O mesmo acontece à eletricidade produzida a partir de energia solar em geradores de eletricidade com uma capacidade inferior a 255 kW.<sup>257</sup>

Como vemos, a questão de isentar a energia elétrica “verde” deriva apenas de vontade política.<sup>258</sup>

---

<sup>253</sup> Vide, van ROOIJEN, S., van WEES, M, *Green Electricity Policie in the Netherlands: an analysis of policy decisions*. Energy Policie 34, 2006, pág. 62, disponível em:

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0301421504001685>., consultado em 14/02/2017.

<sup>254</sup> Em 2001 com a liberalização do setor energético, o objetivo passou por estimular a produção doméstica de energia elétrica “verde” através de um sistema de certificados “verdes” ligados ao regime de isenção do imposto sobre a energia elétrica. Sobre isto, vide DINICA, Valentina, ARENTSEN, Maarten., *Green Certificate Trading in the Netherlands in the Prospect of the European Electricity Market*, Energy Policy 31, 2003, pág. 609 a 620, in <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0301421502001465>., consultado em 14/02/2017

<sup>255</sup> Sobre um estudo comparado sobre esta matéria, vide o estudo, GAN, Lin, ESKELAND, Gunnar, KOLSHUS, Hans, *Green Electricity Market Development: Lessons from Europe and the US*, Energy Policy 35, 2007, págs. 144 a 155 disponível em <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0301421505002867>., consultado em 14/02/2017.

<sup>256</sup> Vide Act No. 1994:1776 (*Lag om skatt på energi – Energy Tax Act*).

<sup>257</sup> Vide Act No. 1994:1776 (*Lag om skatt på energi – Energy Tax Act*)

<sup>258</sup> Note-se que se torna necessário que os produtores e fornecedores de energia, juntamente com os média, tenham um papel relevante em criar no consumidor uma consciencialização de tutela ambiental, através de campanhas informativas, para que os levem a mudar para o uso de eletricidade renovável.

Rozas Valdés<sup>259</sup> destaca que as isenções/benefícios à eletricidade produzida por energias renováveis poderiam passar por um mínimo de isenção, reduções na base tributável, taxas diferenciadas ou deduções/isentivos para determinados ativos de investimento à produção de energia elétrica “verde”.

Neste contexto, será que estes tipos de isenções/benefícios poderão ser considerados como auxílios de Estado à luz do artigo 107.º do TFUE?

Ora, a resposta é negativa. Os Estados-membros poderão tributar ou não, tributar parcialmente ou não, estes produtos de energia e eletricidade, sem que se esteja perante auxílios de Estado na aceção do artigo 107.º do TFUE, dado que tais medidas acabam por estar de acordo com a natureza, ou esquema geral de tributação destas realidades.<sup>260</sup> Acresce que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, para que uma medida seja suscetível de ser classificada como um auxílio de Estado na aceção do artigo 87.º n.º1, CE, essa medida deve ser imputável ao Estado (*vide*, Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C 482/99, França *versus* Comissão, 16.05.2002). Por sua vez, se uma isenção fiscal decorre de uma diretiva,<sup>261</sup> a medida em causa não é imputável ao Estado.<sup>262</sup> Dito de outro modo, a Diretiva atual permite uma diferenciação fiscal entre a eletricidade “verde” e não “verde”, sem que estejamos perante um considerado auxílio de Estado.<sup>263</sup>

Infelizmente, o ISP contém apenas pretensões de arrecadação de receita que sobrepõem às finalidades ambientais. Não é por acaso que Portugal é um dos países da União Europeia que tem uma das maiores percentagens de tributos presentes nas faturas apresentadas aos consumidores.<sup>264</sup>

---

<sup>259</sup> Vide VALDÉS, José Andrés Rozas, *Impuestos, Energia y Derecho Comunitario*, em Noticias de la Unión Europea, n.º 193, 2001 pág. 85.

<sup>260</sup> RENNERT-LOQUENZ, Brigitta, BOESHERTZ, Daniel, *State Aid: Key Elements, for the Agreement in the Council on Energy Taxation*, Competition Policy Newsletter, 2003, pág. 15

<sup>261</sup> Como é o caso da Diretiva n.º 2003/96/CE de 27 de outubro de 2003 e o seu artigo 15.º

<sup>262</sup> RENNERT-LOQUENZ, Brigitta, BOESHERTZ, Daniel, *State Aid: Key Elements, for the Agreement in the Council on Energy Taxation*, op. cit., pág. 15, nota de rodapé 5.

<sup>263</sup> No mesmo sentido, EIJNDTHOVEN, Jolanda Van, *Energy Taxation at European Level...*, op. cit., pág. 288.

<sup>264</sup> EUROSTAT, *Energy Price Statistics*: “At the other end of the scale, the highest proportion of taxes in the final price of electricity for consumers was recorded in Denmark, where more than two thirds (69.1 %) of the final price was made up of VAT, taxes and levies; just over half of the final price was accounted for by VAT, taxes and levies in Germany (51.6 %), while the share in Portugal (49.5 %) was just less than half.”, disponível em: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Energy\\_price\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Energy_price_statistics). consultado em 17/01/17.

No âmbito do anteprojeto da Reforma da Fiscalidade Verde,<sup>265</sup> foi proposto que a energia hídrica deveria ser isenta de tributação, por consubstanciar numa fonte de energia renovável, incentivada por razões de política energética.

No contexto legal e regulatório atual, é obrigatório uma rotulagem da eletricidade a nível nacional que permite conhecer a sua origem (fontes primárias) e impacto poluente, o que desta forma possibilita quantificar por origens a eletricidade fornecida ao consumidor final.

Tendo em conta este mecanismo, é possível, atualmente, realizar uma tributação diferenciada da eletricidade em função da fonte energética utilizada na sua produção, com o intuito de se promover a produção a partir de fontes com menor impacto poluente.<sup>266</sup>

Não obstante, voltou-se novamente a falhar uma boa oportunidade de tutelar o ambiente. Da análise dos argumentos apresentados, a Comissão de Reforma acaba por atirar a responsabilidade para os consumidores, atribuindo-lhes o ónus de tutela ambiental, justificando a não tributação pelo facto de “*os comercializadores de energia elétrica deve[rem] incluir nas faturas informação sobre as origens da energia elétrica vendida aos seus clientes (mix) e os impactes ambientais associados ao fornecimento dessa energia elétrica*” e como tal, “*possibilita-se que os consumidores façam opções de consumo mais informadas, nomeadamente considerando os impactes ambientais provocados pela energia elétrica que consomem.*” De forma simples, “não se tributa porque se informa.”

Ora, a ideia da tributação ambiental passa por orientar os comportamentos, sendo que os benefícios ou isenções traduzem-se em mecanismos aliciantes promotores dessas alterações.

De facto, os consumidores podem escolher, mas, se não se alivia a carga fiscal que incide sobre a eletricidade renovável, aqueles não vêm qualquer razão, salvo os ambientalistas conscientes, para mudarem de fornecedor. Dado que a incidência do imposto, incide sobre os comercializadores, sendo estes alvos de isenção caso produzam ou comercializem energia renovável, essa isenção terá reflexo no preço da eletricidade e,

---

<sup>265</sup> ANTEPROJETO DE REFORMA DA FISCALIDADE VERDE, 30 de junho de 2014, in, <http://www.portugal.gov.pt/media/1541780/Anteprojecto%20Reforma%20Fiscalidade%20Verde%20Final.pdf>, consultado em 05/03/2017.

<sup>266</sup> No mesmo sentido, ANTEPROJECTO DA REFORMA..., op. cit., pág. 42 e 43.

consequentemente, os consumidores poderão aí optar pelo fornecedor que pratique o preço mais baixo. Por esta via, os efeitos da tributação ambiental serão alcançados.<sup>267</sup>

Sem querer negar totalmente que o ISP tem em vista compensar custos, afirmamos que a motivação primordial (e quem sabe única), no que diz respeito à eletricidade, é a de gerar receita, sendo muito difícil sequer de inseri-lo na categoria de impostos ambientalmente relevantes, ou nos falsos tributos ambientais.

Em suma, propomos a exclusão da eletricidade produzida através de meios alternativos, ou renováveis, da incidência do ISP, fazendo recair apenas sobre os agentes poluidores o tributo, de forma a se garantir o respeito pelo princípio da igualdade, ao mesmo tempo que se contribui para uma melhor concorrência entre empresas, nomeadamente, entre aquelas que suportam custo para implementar sistemas de produção de energia renovável e outras que não o fazem.<sup>268</sup>

---

<sup>267</sup> A Comissão de Reforma acaba a exposição argumentativa referindo que “*é questionável se a energia hídrica deverá ser favorecida relativamente às demais fontes renováveis.*” Não podemos deixar de demonstrar a nossa desmotivação por, neste campo, ainda não se compreender que a justificação para tributar de forma diferenciada reside no facto de a energia não poluente ser um objetivo cada vez mais importante na sustentabilidade ambiental e, principalmente, económica, dada a escassez dos recursos tradicionais de produção de energia.

<sup>268</sup> Apesar de incidência do tributo, em 2018, a produção de energia renovável excedeu a consumida em Portugal pela primeira vez. Imagine-se o que se conseguira se a isenção existisse. Vide, *Produção de energia renovável excedeu a consumida em Portugal pela primeira vez*, *Jornal de Notícias Online*, <https://www.jn.pt/economia/interior/producao-de-energia-renovavel-excedeu-a-consumida-em-portugal-pela-primeira-vez-9229899.html>, consultado em 02/04/2018.

## 4. O regime jurídico da taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética (TLBEE)

### 4.1. Regime jurídico e incidência

Nas primeiras vezes em que se começou a falar sobre o “aquecimento global”, a substituição de lâmpadas por outras mais eficientes em tempos foi pensada como uma das soluções para a redução de CO<sub>2</sub>.<sup>269</sup> Na altura, o foco residia em pequenas ações individuais e simples, como substituir lâmpadas, como forma de salvaguardar o ambiente. É claro que, neste momento, estamos para além desse ponto.

Não obstante, a nossa análise não se resume a erros de juízos passados, mas sim a uma análise jurídica crítica, de preferência acerca deste regime de cariz ambiental, à luz das nossas regras, princípios e doutrina presentes no nosso ordenamento jurídico.

A Lei de Bases do Ambiente<sup>270</sup>, na alínea c) do n.º 2 do seu artigo 17.º, consagra as taxas como um forte instrumento de política ambiental. Como tal, o Decreto-Lei 108/2007 de 12 de abril<sup>271</sup> apresenta-nos a Taxa sobre Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética (TLBEE).

Podemos desde já adiantar que esta taxa consubstancia um verdadeiro tributo ambiental.<sup>272</sup> O claro objetivo do legislador consiste em primeira mão respeitar os compromissos obtidos no âmbito do protocolo de Quioto, nomeadamente, a melhoria de eficiência energética ao nível da eletricidade.<sup>273</sup> Por outro lado, esta eficiência energética implicará uma redução do consumo de eletricidade e, em última instância, uma redução de emissões de CO<sub>2</sub>, salvaguardando o ambiente. Aliás, isso é visível no n.º 1 do Decreto-Lei 108/2007, onde é revelado que a criação desta taxa “*visa compensar os custos que a utilização de tais lâmpadas imputam ao ambiente, decorrentes do consumo ineficiente de*

---

<sup>269</sup> Dióxido de carbono consiste num produto químico formado por dois átomos de oxigênio e um átomo de carbono (CO<sub>2</sub>). É uma substância que se encontra cada vez na atmosfera terrestre, sendo responsável pelo efeito de estufa que o planeta terra se encontra a sofrer. A nossa economia, e a economia global, ainda depende maioritariamente dos combustíveis fósseis que, quando utilizados, emitem estes gases prejudiciais para o meio ambiente.

<sup>270</sup> Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

<sup>271</sup> Na nova redação dada pelo Decreto-Lei n.º 42-A/2016, de 12 de agosto.

<sup>272</sup> Ou seja, um imposto de natureza fiscal, mais especificamente um imposto ecológico. Assim, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pág. 597.

<sup>273</sup> Com lâmpadas mais eficientes, não será necessário um grande consumo de eletricidade para emitir luz, daí a eficiência energética. Veja-se atualmente as lâmpadas denominadas LED (*light-emitting diode*) que são atualmente consideradas as mais eficientes energeticamente.

energia, e estimular o cumprimento dos objetivos nacionais em matéria de emissões de CO<sub>2</sub>.” Ou seja, o intuito deste diploma passa por penalizar a aquisição (e, por conseguinte, a fabricação) de lâmpadas de baixa eficiência energética, promovendo a aquisição e utilização de lâmpadas energeticamente mais eficientes, um objetivo que constitui uma imposição da União Europeia.<sup>274</sup>

A isto, soma-se a finalidade de proteger o ambiente e sensibilizar a população, dada a afetação das receitas para o Fundo Ambiental<sup>275</sup> e ao Fundo de Eficiência Energética (FEE), nos termos do disposto no artigo 5.º do diploma em análise.

No que diz respeito à incidência objetiva, é necessário recorrer às portarias n.º 54/2008, de 18 de janeiro e n.º 63/2008 de 21 de janeiro, que concretizam do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 108/2007 (TLBEE).<sup>276</sup>

Por sua vez, na incidência subjetiva, nos termos do n.º 2 do diploma, os sujeitos passivos consistem nos produtores e importadores de lâmpadas de baixa eficiência energética, cujo objetivo passe por comercializar as mesmas em território português.

Aquando da sua comercialização, torna-se necessário nos termos do n.º 5 do artigo 6.º que os grossistas e retalhistas discriminem na fatura o valor da taxa. Acresce que devem conter “*faturas dos seus fornecedores nos respetivos estabelecimentos comerciais e, em caso de comercialização de mais de 25 000 lâmpadas por ano na totalidade dos seus estabelecimentos comerciais, devem enviar à DGEG até ao final do 1.º trimestre de cada ano o número de lâmpadas vendidas no ano anterior, discriminando os respetivos fornecedores.*” Como vemos, existe um controlo acentuado desta fonte de poluição.<sup>277</sup>

---

<sup>274</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pág. 597.

<sup>275</sup> A partir de 2017, com o Decreto-Lei n.º 42-A/2016, criou-se o Fundo Ambiental e extinguiu-se o Fundo Português de Carbono, do Fundo de Intervenção Ambiental, do Fundo de Proteção dos Recursos Hídricos e do Fundo para a Conservação da Natureza e da Biodiversidade, criados pelo Decreto-Lei n.º 71/2006, de 24 de março, pelo artigo 69.º da Lei n.º 50/2006, de 29 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 172/2009, de 3 de agosto, e pelo Decreto-Lei n.º 171/2009, de 3 de agosto, respetivamente.

<sup>276</sup> Assim, a taxa incide sobre: *lâmpadas incandescentes de utilização genérica, sem halogéneo, de qualquer formato ou tipo de acabamento (claras, foscas e opalinas), com casquilho E14, E27 e B22, de potência entre 15 W e 200 W e tensão de funcionamento entre 220 V e 240 V, ainda que incluídas em luminárias e lâmpadas de vapor de mercúrio de alta pressão sem iodetos, geralmente utilizadas na iluminação urbana e industrial, com potência entre 50 W e 1000 W.*

<sup>277</sup> Ainda, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º: “*Os produtores, importadores e demais agentes económicos referidos no artigo 2.º devem enviar à DGEG, em Janeiro e em Julho de cada ano, informação relativa às lâmpadas vendidas a clientes nacionais ou objeto de autoconsumo no semestre anterior, discriminando todos os clientes que tenham adquirido mais de 12 500 lâmpadas.*”

No cálculo da taxa, devemos atender ao Decreto-Lei n.º 108/2007 e aos valores definidos pela portaria n.º 63/2008, onde para as lâmpadas incandescentes e lâmpadas de mercúrio de alta pressão se estabeleceu um valor de €0,41/unidade e €6,77/unidade, respetivamente.

A discriminação da taxa na fatura deriva da repercussão do tributo nos consumidores que adquirem esse tipo de lâmpadas, à imagem de tributos que analisamos anteriormente. Ou seja, enquanto contribuintes indiretos, serão eles a suportar economicamente “o desfalque patrimonial” resultante da aplicação da taxa ao produto que estão a comprar.<sup>278</sup>

#### 4.2. A Inconstitucionalidade do diploma? Verdadeira taxa?

A presente “taxa” não consubstancia uma espécie de tributo daquele tipo.

O primeiro argumento que sustenta esta afirmação incide num dos elementos mais importantes da taxa, a bilateralidade, ou seja, na contrapartida imediata que existe aquando do pagamento da taxa.

Ao analisarmos a TLBEE, o objetivo previsto no seu n.º 1 traduz-se em “*compensar os custos que a utilização de tais lâmpadas imputam ao ambiente, decorrentes do consumo ineficiente de energia, e estimular o cumprimento dos objetivos nacionais em matéria de emissões de CO2.*” Disto, depreende-se que não existe qualquer contrapartida por parte do Estado ou qualquer despesa de uma entidade pública que implique um pagamento do contribuinte.<sup>279</sup> Se quisermos, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º da LGT, não existe uma prestação concreta de um serviço público, utilização de um bem do domínio público ou remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. No plano objetivo, o que dá origem ao facto tributário não é uma qualquer prestação administrativa.

---

<sup>278</sup> DIAS, José Eduardo F., COSTA, Joana Duarte, *Breve Apontamento Sobre a Natureza Jurídico-Tributária da “Taxa “sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética, cit., pág. 16.*

<sup>279</sup> Também neste sentido, DIAS, José Eduardo F., COSTA, Joana Duarte, *Breve Apontamento Sobre a Natureza Jurídico-Tributária da “Taxa “..., op. cit., pág. 17.*

Em segundo lugar, a consignação de receitas deste tributo, presente no n.º 1 do artigo 5.º, com a epígrafe “*Afetação de Receita*”, reparte os montantes adquiridos em 80%, ao Fundo Ambiental<sup>280</sup> e 20% ao Fundo de Eficiência Energética.<sup>281</sup>

Por sua vez, o n.º 2 e n.º 3 do artigo em questão, ainda indica qual a utilidade dessa afetação ao referir que “*As receitas do Fundo Ambiental derivadas da cobrança desta taxa destinam-se à prossecução dos objetivos estabelecidos no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42-A/2016 de 12 de agosto*”<sup>282/283</sup>, enquanto que “*as receitas do Fundo de Eficiência Energética derivadas da cobrança desta taxa destinam-se a ser aplicadas em medidas de divulgação e sensibilização sobre a iluminação e em campanhas de troca para lâmpadas de elevada eficiência energética.*”<sup>284</sup>

---

<sup>280</sup> Este Fundo Ambiental vem substituir o Fundo Português do Carbono, nos termos do Decreto-Lei n.º 42-A/2016, que procedeu à primeira alteração do Decreto-Lei n.º 108/2007 de 12 de abril que por sua vez estabelece a taxa ambiental sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética.

<sup>281</sup> Vide Decreto-Lei n.º 50/2010, onde é previsto o financiamento do FEE, através do produto das taxas previstas no Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril, nos termos da alínea b) do seu artigo 5.

<sup>282</sup> Antes da alteração legislativa deste artigo, as receitas do Fundo Português do Carbono derivadas das cobranças desta taxa destinam-se a serem aplicadas na aquisição de créditos de emissão de gases com efeito de estufa.

<sup>283</sup> Como finalidades e objetivos do Decreto-Lei n.º 42-A/2016 de 12 de agosto, o artigo 3.º estabelece que “*1 - O Fundo tem por finalidade apoiar políticas ambientais para a prossecução dos objetivos do desenvolvimento sustentável, contribuindo para o cumprimento dos objetivos e compromissos nacionais e internacionais, designadamente os relativos às alterações climáticas, aos recursos hídricos, aos resíduos e à conservação da natureza e biodiversidade, financiando entidades, atividades ou projetos que cumpram os seguintes objetivos:*

*a) Mitigação das alterações climáticas, através de ações que contribuam para a redução de emissões de gases com efeito de estufa (GEE) e, desta forma, para o cumprimento das metas, designadamente no domínio das energias renováveis e da eficiência energética nos setores residencial e produtivo no caso de pequenas e médias empresas, e no domínio dos transportes;*

*b) Adaptação às alterações climáticas, dando especial relevo a ações na zona costeira e nas demais áreas dos recursos hídricos;*

*c) Cooperação na área das alterações climáticas, nomeadamente para cumprimento de compromissos internacionais;*

*d) Sequestro de carbono;*

*e) Recurso ao mercado de carbono para cumprimento de metas internacionais;*

*f) Fomento da participação de entidades no mercado de carbono;*

*g) Uso eficiente da água e proteção dos recursos hídricos;*

*h) Sustentabilidade dos serviços de águas;*

*i) Prevenção e reparação de danos ambientais;*

*j) Cumprimento dos objetivos e metas nacionais e comunitárias de gestão de resíduos urbanos;*

*k) Transição para uma economia circular;*

*l) Proteção e conservação da natureza e da biodiversidade;*

*m) Capacitação e sensibilização em matéria ambiental;*

*n) Investigação e desenvolvimento em matéria ambiental.*

<sup>284</sup> Vide artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, na nova redação dada pelo Decreto-Lei n.º 42-A/2016, de 12 de agosto.

Deste modo, não nos parece que estejamos diante uma verdadeira taxa, pois, se estivéssemos, as taxas seriam pagas diretamente às entidades para suportar custos de uma qualquer prestação atribuída, situação que não é o caso.<sup>285</sup>

Poderemos estar perante uma contribuição especial?<sup>286</sup>

Como já referimos, no âmbito dos impostos, vale o princípio da não consignação. Os impostos servem necessidade gerais, distinguindo-se das contribuições especiais, pelo facto de estas consignarem as receitas, exclusivamente às necessidades de um grupo.<sup>287</sup>

A Lei do Enquadramento Orçamental, no seu artigo 7.º n.º 1, proíbe a afetação de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas. A não consignação de receitas é uma expressão do princípio da igualdade perante os encargos públicos, aplicado à receita (todos pagam) e à despesa (todos pagam tudo).<sup>288</sup> Se assim não fosse, existiria injustiça, no sentido em que a consignação de receitas levaria a que só alguns grupos de contribuintes acabassem por contribuir para determinadas despesas.

Não obstante, a própria LEO admite a consignação, através de contribuições, como a Contribuição para Segurança Social.

Por sua vez, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 7.º conjugado com o n.º 3 do mesmo preceito, as receitas que sejam, por razão especial, afetas a determinadas despesas por expressa estatuição legal ou contratual, traduzem-se por ser uma exceção a este princípio, desde que a consignação tenha carácter excecional e temporário.

A consignação desta receita constitui um elemento importante na fixação da finalidade de um tributo público e na diferenciação entre contribuições e impostos.<sup>289</sup> O TC tem reconhecido esta importância. Veja-se o Acórdão do TC n.º 452/87 de 9 de dezembro, onde na análise da “*taxa de registo de cães*”, o tribunal revela que, pelo facto de as receitas em causa terem origem em taxas de registo, licenciamento da detenção,

---

<sup>285</sup> Também neste sentido, DIAS, José Eduardo F., COSTA, Joana Duarte, *Breve Apontamento Sobre a Natureza Jurídico-Tributária da “Taxa “sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética, cit.,* pág. 18

<sup>286</sup> Em sentido diverso, DIAS, José Eduardo F., COSTA, Joana Duarte, *Breve Apontamento Sobre a Natureza Jurídico-Tributária da “Taxa “sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética, cit.,* pág. 18, onde os autores acabam por referir que o que está em causa é um imposto. Esta conclusão é facilmente perceptível, pois os autores na nota de rodapé n.º 21, descartam a possibilidade de as contribuições especiais serem uma terceira categoria reconduzindo-as aos impostos. A CRP consagra a tripartição dos tributos no seu artigo 165.º n.º 1 alínea i) e, como tal, deve-se ter em conta essa tripartição.

<sup>287</sup> Também neste sentido, DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, *op. cit.*, págs. 65 e ss.

<sup>288</sup> Neste sentido, CANOTILHO, Gomes, Parecer relativo à conformidade constitucional da norma contida no artigo 78.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013), disponível, online em: [http://www.aofa.pt/rimp/Parecer\\_Gomes\\_Canotilho.pdf](http://www.aofa.pt/rimp/Parecer_Gomes_Canotilho.pdf), pág. 28.

<sup>289</sup> No imposto, temos o somatório total da receita, num “bolo”, sendo depois repartido consoante as despesas gerais que o Estado venha a ter na prossecução das suas atividades.

posse e circulação de cães e serem destinadas por aquela norma à satisfação de despesas inerentes à profilaxia da raiva e à execução das medidas de polícia sanitária respetiva,<sup>290</sup> leva a que exista uma clara conexão entre a origem das receitas e o destino que a lei lhes assinala.<sup>291</sup>

No entanto, tenha-se em atenção que esta consignação não é só por si determinante, dependendo do modo em que é feita.

Se, por exemplo, o legislador consignar o imposto sobre o álcool ao investimento na educação, deparamo-nos com um imposto, dado que a afetação da receita, nega uma qualquer relação de troca entre o Estado e o grupo que não se pode dizer presumível causador ou beneficiário das prestações administrativas. Já se consignar a receita obtida, através do imposto sobre o álcool em ações de prevenção e ajuda no combate ao alcoolismo, então a afetação da receita pode sinalizar uma relação de troca entre o Estado e aquele grupo, presumível causador e beneficiários das prestações administrativas.

Ora, voltando à nossa “Taxa”, esta visa pagar em certa medida o dano ecológico que a utilização daquelas lâmpadas provoca, aliando a consignação de receita “à prossecução dos objetivos estabelecidos no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42-A/2016 de 12 de agosto” e “medidas de divulgação e sensibilização sobre a iluminação e em campanhas de troca para lâmpadas de elevada eficiência energética.”

Deste modo, acaba por haver um afastamento relativamente ao conceito tradicional de imposto, reforçado pelo facto de não se ter em vista tributar o consumo deste produto enquanto expressão direta da capacidade contributiva, mas sim compensar o custo que têm sobre o ambiente numa lógica associada ao princípio da equivalência.

Apesar desta natureza *suis generis* da taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência e da consignação existente nos inclinar a apelidar este tributo de contribuição,<sup>292</sup> julgamos estar perante um exemplo de um verdadeiro imposto ambiental, dado a sua finalidade e base tributável apontarem para um caminho “suicida”, onde o objetivo é precisamente obter cada vez menos receita, pelo facto de os consumidores de forma crescente optarem por lâmpadas de alta eficiência energética.<sup>293</sup>

---

<sup>290</sup> Designadamente à construção de canis e das estruturas necessárias a um efetivo controle da população canina e felina.

<sup>291</sup> Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 452/87 de 9 de dezembro.

<sup>292</sup> Apesar de ser um indício relevante, a consignação não é um fator por si só determinante, *in*, VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, pág. 177.

<sup>293</sup> Atualmente o fabrico destas lâmpadas tem vindo a decrescer muito por via da tributação das mesmas que levou os consumidores a optarem por outras mais eficientes e baratas. Vide Tabela I

Ora, esta natureza “suicida” não nos parece visível nas contribuições especiais que são desenhadas para, de forma minimamente constante, gerar receita para a consignar.

Este tributo, desde a sua entrada em vigor, viu a sua receita decrescer de forma constante, tal como demonstrado na tabela seguinte:

Anos	Taxa sobre lâmpadas de baixa eficiência energética
2008.	3,913
2009.	4,924
2010.	4,064
2011.	2,261
2012.	1,017
2013.	0,230
2014.	0,149
2015.	0,090
2016.	0,029

Fonte: INE,<sup>294</sup> Dados Estatísticos  
Un.: 10<sup>6</sup> euros

Desta análise, somos obrigados a afirmar que este tributo se enquadra na categoria de verdadeiros tributos ambientais, dado a sua capacidade recaudatória estar ao longo dos anos a se deteriorar, derivado da opção pelos consumidores de lâmpadas energeticamente mais eficientes, não abarcadas pela incidência deste tributo.

Além disso, olhando para o leque de finalidades que a receita deste imposto visa suportar, previstas no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42-A/2016 de 12 de agosto, constatamos que as despesas são variadas e visam objetivos comutativos que indiretamente, e em geral, qualquer cidadão irá beneficiar e não só aquele grupo de consumidores que adquiram lâmpadas, estando aqui em causa uma utilidade indivisível, algo característico dos impostos.

Estamos perante um imposto que evoluiu do conceito tradicional e estático a que estamos habituados, para se adaptar à realidade subjacente e que, essencialmente, acarreta uma dose de comutatividade, decorrente de uma unilateralidade imperfeita. Na sua

---

<sup>294</sup> Instituto Nacional de Estatística.

essência, este imposto acaba por ter o propósito de proteger o ambiente, algo que é de interesse público.

Apesar de designado de taxa, o tributo aqui em estudo encaixa na categoria dos impostos. Não é o nome que determina o regime a aplicar, mas sim a sua identidade material.

No preâmbulo do Decreto-lei deste regime, não existe qualquer referência a uma autorização da Assembleia da República, situação que acaba por ir contra o que estudámos *supra*, relativamente ao princípio da legalidade fiscal, no que se refere à reserva de lei parlamentar.

Assim, tratando de um imposto, e não de uma taxa, não se poderia retirar a competência para a sua formação, do artigo 198.º n.º 1, a) da CPR, existindo assim uma situação de inconstitucionalidade orgânica.

Talvez em prol da tutela ambiental, a questão da inconstitucionalidade foi colocada na gaveta. Felizmente, a consequência é que, hoje em dia, quase já não se fabricam lâmpadas sujeitas à incidência deste imposto.

## 5. A jurisprudência europeia e a eletricidade renovável

Os Estados na prossecução dos seus interesses e políticas têm "velocidades" diferentes, algo que se deve a fatores culturais institucionais e financeiros. No seio da União Europeia, não é diferente. A política comum europeia pode criar entraves a certas e determinadas políticas visionárias de tutela ambiental.

Revela-se de tremenda importância conhecer a posição adotada por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia, face a legislações de cariz ambiental.

Ainda que este caso se tenha passado antes da implementação da Diretiva n.º 2003/96/CE, o Estado da Finlândia tinha no seu ordenamento jurídico um imposto sobre a eletricidade que se caracterizava por tributar a eletricidade, de origem nacional, a uma taxa diferenciada, consoante o seu modo de produção e os materiais utilizados, enquanto tributava de forma fixa a eletricidade importada, independentemente dos seus modos de produção. Os sujeitos passivos resumiam-se aos contribuintes finlandeses que produziam energia e que no exercício de uma atividade económica adquirissem eletricidade de outro estado-membro ou estado terceiro.<sup>295</sup>

Ora, tal tributo foi sujeito a uma questão prejudicial<sup>296</sup> onde se questionou em que medida tal imposto poderia ser considerado discriminatório e se era compatível com as disposições europeias à altura.

Na decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 9.º, 12.º e 95.º do Tratado CE, que remonta a 2 de abril de 1998 no acórdão *Outokumpu Oy*,<sup>297</sup> o tribunal começa por reconhecer que os Estados, em particular a Finlândia, podem estabelecer tributos, internamente, que variem atendendo considerações relacionadas com o ambiente.<sup>298</sup>

Não obstante, o Tribunal refere que o artigo 95.º (agora 114.º do TFUE), opõe-se vivamente a um imposto que tributa a uma taxa fixa a eletricidade importada,

---

<sup>295</sup> MASTELLONE, Pietro, *The Emergence and Enforcement of Green Taxes in the European Union – Part 2*, in *European Taxation*, Volume 54, n.º 12, December, 2014, pág. 560.

<sup>296</sup> O Tribunal Geral é competente para conhecer das questões prejudiciais, submetidas por força do artigo 267.º, em matérias específicas determinadas pelo Estatuto, nos termos do artigo 256.º do TFUE.

<sup>297</sup> Acórdão *Outokumpu Oy* de 2 de abril de 1998, processo C-213/96.

<sup>298</sup> Vide parágrafo 31, " O artigo 95.º do Tratado não se opõe, por conseguinte, a que a taxa de um imposto interno que incide sobre a electricidade varie consoante o seu modo de produção e as matérias-primas utilizadas para o efeito, na medida em que essa diferenciação assenta, tal como resulta da própria redacção das questões prejudiciais submetidas pelo órgão jurisdicional nacional, com considerações ambientais."

independentemente do seu modo de produção e tributa diferenciadamente a eletricidade nacional consoante o seu modo de produção.

Face a isto, o Estado Finlandês contra-argumentou que, devido às características da eletricidade, o seu método de produção seria impossível de determinar, quando chega à rede de distribuição, a que o Tribunal considerou que dificuldades de ordem técnica não servem, em nenhum caso, de justificação para aplicação de tributos internos discriminatórios a produtos provenientes de outros Estados.<sup>299</sup>

Assim, conclui que um imposto, como o desenvolvido pela Finlândia, se opõe ao disposto no artigo 95.º (agora 114.º do TFUE).

Do referido acórdão, resulta que o Tribunal de Justiça se mostra rígido quando pretensões ambientais e liberdade fundamentais entram em choque, prevalecendo, na maior parte das vezes, as liberdades fundamentais, como a proibição da não discriminação.<sup>300</sup>

Dos únicos casos em que a eletricidade, e o seu papel na tutela ambiental, teve relevo, passou-se no acórdão *PreussenElektra AG/Schleswag AG* de 13 de março de 2001, processo C- 379/98 do TJUE.<sup>301</sup> Aqui, o resultado foi relativamente diferente.<sup>302</sup>

A legislação alemã continha uma norma que obrigava as empresas privadas de fornecimento de eletricidade (a nível federal) a comprar excedentes de eletricidade, recebidos por empresas que operavam setor regional, provenientes de fontes de energia renováveis a preços mínimos superiores ao valor económico real deste tipo de eletricidade e, por outro, a repartir o encargo financeiro resultante desta obrigação entre as referidas empresas de fornecimento de eletricidade e os exploradores privados das redes de eletricidade situadas a montante.

---

<sup>299</sup> Vide parágrafo 38, onde se faz referência ao acórdão do TJUE *Comissão/Grécia* de 23 de outubro de 1997, Processo C-375/95.

<sup>300</sup> No mesmo sentido, CARRETERO, Belén García, *La Protección del Medio Ambiente Frente a las Libertades Fundamentales. Análisis de la Jurisprudencia Emitida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas Sobre la Materia*, in *Estudios Sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*, dirección Ramón Falcón y Tella, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 135.

<sup>301</sup> No acórdão *François de Coster/Collège des bourmestre et échevins de Watermael-Boitsfort* do TJUE, de 29 de Novembro de 2001, Processo C-17/00, apesar de a tutela ambiental ter prevalecido em detrimento das liberdades fundamentais, não será objeto de estudo aqui, dado se tratar de uma situação de um imposto sobre antenas parabólicas e não sobre eletricidade.

<sup>302</sup> Sobre um estudo mais aprofundado *vide*, GOMES, Carla Amado, *O Regime Jurídico da Produção de Eletricidade a Partir de Fontes de Energia Renováveis: aspectos gerais*, in *Cadernos o Direito*, n.º 3, Temas de Direito da Energia, Coord. João Miranda e Carla Amado Gomes, Almedina, 2008, págs. 84 a 86.

Este regime alemão tinha como intuito aumentar a produção de energia “limpa”, sem que tal fosse considerado auxílio de Estado.<sup>303</sup> Como tal, o TJUE entendeu que uma norma como a alemã não era incompatível com o artigo 30 do Tratado. (agora 28.º do TFUE).

Em suma, neste último acórdão em que as considerações ambientais prevaleceram, o TJUE demonstrou que, dentro de certos limites, não é adverso a medidas fiscais de política ambiental.

Não obstante, apesar do Acórdão *Preussen Elektra* ter sido um *leading case*,<sup>304</sup> a verdade é que da restante análise jurisprudencial, deparamo-nos com um difícil equilíbrio entre a proteção do ambiente e as liberdades comunitárias, onde o TJUE tem optado por dar primazia à defesa das liberdades fundamentais, em detrimento da tutela ambiental.<sup>305</sup>

---

<sup>303</sup> Neste sentido, MASTELLONE, Pietro, *The Emergence and Enforcement of Green Taxes in the European Union...*, op. cit, pág. 561.

<sup>304</sup> GOMES, Carla Amado, *O Regime Jurídico da Produção de Eletricidade a Partir de Fontes de Energia Renováveis: aspectos gerais*, in Cadernos o Direito, n.º 3, Temas de Direito da Energia, op. cit., pág. 86.

<sup>305</sup> Para saber mais sobre a proteção do ambiente na jurisprudência europeia vide, GOMES, Carla Amado, *A Protecção do Ambiente na jurisprudência Comunitária – Uma amostragem*, in Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Volume I, Almedina, 2010, pág. 43 e ss.

## Capítulo III – A Tributação do Carbono

### 1. ISP – Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (e energéticos)<sup>306</sup>

O aquecimento global, derivado da combustão de combustíveis fósseis, traduz-se no caso clássico de internalização dos custos externos mediante tributos ambientais.

O impacto destes produtos é substancial, em função do dióxido de carbono e outros gases de efeito de estufa que são emitidos aquando da sua utilização. Esta realidade tem levado vários países a redesenhar os impostos ambientais que incidem sobre a energia e sobre o carbono/combustíveis. Para além de se tributar aqueles produtos, têm-se favorecido a utilização de produtos sucedâneos.

Em Portugal, o tributo que incide sobre produtos petrolíferos denomina-se Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP). Este faz parte do rol de impostos especiais sobre o consumo, tendo como fundamento a existência de um custo social que o consumo daqueles bens acarreta e, como tal, tem em vista a internalização de externalidades<sup>307</sup> negativas geradas, como a saúde pública, ou para o que nos interessa, o ambiente.

Este imposto integra o conceito em sentido amplo de impostos ambientais, dado existir uma clara conexão entre a utilização daqueles produtos e os danos causados ao ambiente. Consequentemente, neste imposto, a capacidade contributiva desvanece-se,<sup>308</sup> assumindo destaque o princípio da equivalência.

Supostamente, a tributação destes produtos petrolíferos e energéticos, além de providenciar boa receita ao Estado, visa a proteção do ambiente.<sup>309</sup> Como tal, constitui um verdadeiro imposto *pigouviano*, ou seja, corretivo de externalidades, o que, consequentemente, o torna um imposto com finalidades extrafiscais.

---

<sup>306</sup> Sobre a incidência sobre a eletricidade já nos pronunciámos no capítulo anterior. Esta análise, apenas se resume ao imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos, com exceção da eletricidade.

<sup>307</sup> As externalidades correspondem a custos e benefícios que são suportados, inesperadamente, por sujeitos exteriores ao mercado. Estaremos perante uma externalidade positiva, quando existam benefícios sociais que sejam superiores aos custos, enquanto que estaremos perante externalidades negativas, quando os custos sociais sejam superiores aos benefícios que se retiram de uma determinada atividade.

<sup>308</sup> MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais, Sistema e Regime*, Almedina, 2006, pág. 227. Apesar de o princípio da capacidade contributiva perder a sua força de conformação, em última instância a finalidade tradicional do imposto encontra-se residualmente presente.

<sup>309</sup> Por sua vez, a tributação do tabaco e das bebidas alcoólicas em sede de IEC visa punir o consumo, tendo assim um carácter repressivo.

Apenas nos anos 90 do século passado, a tributação do combustível passou a servir uma finalidade extrafiscal, dado que até lá se traduzia apenas em mais uma mera fonte de receita. Antes disso, na Europa, em 1981, através de medidas de natureza administrativa, fixou-se como limite máximo de chumbo na gasolina 0.4 gramas por litro. Mais tarde, este valor foi revogado, sendo os Estados-Membros obrigados pela União a disponibilizarem aos consumidores gasolina com um limite máximo de chumbo de 0.013 g/l, percentagem que passou a designar a gasolina sem chumbo. A nível fiscal, a preferência europeia residiu na gasolina sem chumbo, sendo esta beneficiada com isenções na sua produção. Porém, note-se como, à partida, a tributação da gasolina não era baseada como base no custo ao meio ambiente, mas sim baseada no seu custo de produção.<sup>310</sup>

Atualmente, os custos ambientais consistem numa das justificações assentes para a tributação dos combustíveis.<sup>311</sup> O CO<sub>2</sub>, gerado pelo uso de automóveis e dos seus combustíveis, leva ao aquecimento global que deve ser combatido em todas as frentes, para além da proteção da saúde, devido à péssima qualidade do ar.<sup>312</sup>

Assim, teoricamente, a tributação dos combustíveis tem como efeitos benéficos:

- ✓ a redução do uso do automóvel para situações desnecessárias, dado o seu impacto no preço final dos combustíveis;
- ✓ a redução da compra automóveis poluentes e que consomem muito combustível;
- ✓ a busca por automóveis alternativos mais racionais e aumento da eficiência energética e, conseqüentemente, ambiental;
- ✓ os fabricantes automóveis serem obrigados a produzir veículos cada vez mais eficientes, movidos a eletricidade ou energias alternativas.<sup>313/314</sup>

---

<sup>310</sup> Sobre a evolução da tributação dos combustíveis na União Europeia com uma perspetiva comparativa com os EUA, vide HAMMAR, Henrik, LÖFGREN, Asa, *Leaded Gasoline in Europe: differences in timing and taxes*, Choosing Environmental Policy: Comparing Instruments and outcomes in the United States and Europe, editado por Winston Harrington, Richard Morgenstern e Thomas Sterner, Washington: Resouces for the Future, 2004.

<sup>311</sup> Brigas Afonso dizia que o sentido da tributação dos combustíveis assentava nos elevados custos de manutenção das infraestruturas rodoviárias in, AFONSO, Brigas, *Código dos Impostos Especiais do Consumo*, Lisboa, 2000, anotação ao artigo 1.º. Note-se que à altura as preocupações ambientais não estavam muito em cima da mesa em Portugal.

<sup>312</sup> A isto ainda acresce a poluição sonora, destruição das paisagens e deterioramento das estradas.

<sup>313</sup> Em sentido semelhante, BATISTA, Luís Carlos Lopes, *A Tributação de Consumos Nocivos ao Serviço do Meio Ambiente*, Relatório de Economia do Ambiente, FDL, 2010, pág. 57.

<sup>314</sup> Os governos de cada Estado também acabam por ter um papel decisivo para que os fabricantes de automóveis sejam obrigados a deixar de produzir automóveis de combustão interna para passarem a fabricar

O imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) representou 11,7% dos impostos indiretos em 2015, registando um crescimento de 10,4% em 2016.<sup>315</sup>

Esta tem sido a evolução deste imposto:

Anos	Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP)
2008.	3 188,856
2009.	3 176,841
2010.	3 140,259
2011.	3 002,336
2012.	2 790,361
2013.	2 740,071
2014.	2 786,924
2015.	3 068,787
2016.	3 411,301

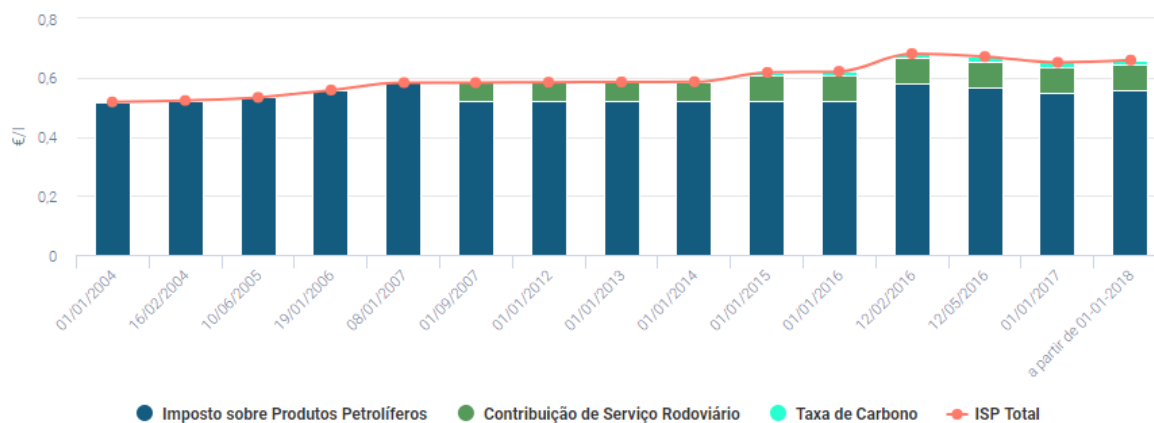
Fonte: INE, Contas Nacionais.

Un.: 10<sup>6</sup> euros

#### Evolução do ISP das Gasolinas - €/l

(01 Janeiro 2004 a 01 Janeiro 2018, data da última alteração)

Fonte: DGEG



Fonte: APETRO<sup>316</sup> e DGEG

automóveis elétricos por exemplo. Veja-se o exemplo da França que anunciou o fim da venda dos carros a gasolina e gasóleo até 2040 em solo Francês, de forma a dar seguimento ao Acordo de Paris de 12 de dezembro de 2015, que visa acabar com os combustíveis fósseis e diminuir a "precariedade energética. Uma iniciativa que esperamos que seja seguida por os restantes Estados-Membros.

Vide <https://www.publico.pt/2017/07/06/economia/noticia/franca-anuncia-fim-dos-carros-a-gasolina-e-gasoleo-ate-2040-1778171>, consultado em 03/08/2017.

<sup>315</sup>INE, Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2015, 12 de maio de 2016, pág. 6, in [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaques&DESTAQUESdest\\_boui=281093431&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281093431&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt).

<sup>316</sup>In <http://www.apetro.pt/estatisticas-e-estudos/impostos/isp---imposto-sobre-produtos-petroliferos-ue/1632>.

A quebra de receita do ISP, no período 2009-2013, mais acentuada nos anos de 2011 e 2012, resultou da crise financeira que abateu sobre Portugal e, conseqüentemente, da quebra do consumo dos principais produtos sujeito a imposto.

A subida de receita em 2014 e 2015 derivou da recuperação económica, mas também da introdução do adicional sobre as emissões de CO<sub>2</sub> em 2015.

Com estes dados, observamos que a receita do ISP é constante, derivado à inelasticidade do produto.

As supostas pretensões ambientais não deixam de ser falsas. A eficácia ambiental não é visível, dado que a receita, em vez de diminuir, é constante, não sofrendo variações de grande relevo. A própria criação do adicional ao ISP com fundamento ambiental não deixa de ser enquadrável em mais uma forma artificiosa de, usando argumentos ambientais, criar um tributo com o único intuito de criar receita.

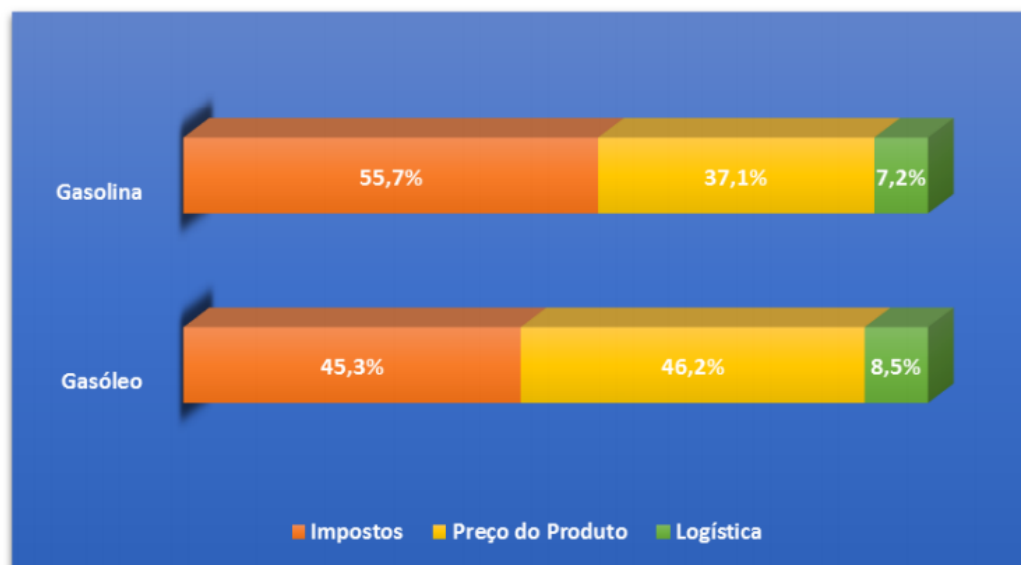
Em nosso entender, na prática, o ISP serve apenas duas finalidades, a arrecadação de receita e a competitividade económica.

Independentemente das flutuações do preço do petróleo, o preço dos combustíveis tem vindo sempre a subir derivado do aumento do ISP que, semanalmente ou mensalmente, ocorre. Nessa vertente, mediante o ISP, o Estado atua como um casino - quem ganha sempre é a casa e não os jogadores. Acresce que sobre o preço do combustível e ISP se aplica ainda o IVA a 23% (um caso de dupla tributação).

A tributação dos combustíveis consubstancia um dos instrumentos mais lucrativos para o Estado, sendo que as pretensões ambientais acabam por não dar jeito. Veja-se a elevada carga fiscal que incide no preço final e que o consumidor acaba por suportar:<sup>317</sup>

---

<sup>317</sup> *Contributo da Indústria Petrolífera para a Economia Portuguesa*, Associação Portuguesa de Empresas Petrolíferas, Maio, 2016, in [http://www.apetro.pt/folder/galeria/ficheiro/18\\_Estudo2016\\_9fru5v5m8g.pdf](http://www.apetro.pt/folder/galeria/ficheiro/18_Estudo2016_9fru5v5m8g.pdf), consultado em 25/02/2018.



Fonte: APETRO

Outro acontecimento revelador das verdadeiras intenções recaudatórias do legislador ocorreu em Portugal. Há alguns anos, devido à tributação mais gravosa sobre o gasóleo utilizado pela indústria de camiões de transporte, os consumidores portugueses deslocavam-se a Espanha, numa clara fuga aos postos de combustíveis portugueses. De forma a não ficar gravemente prejudicado nas suas receitas fiscais e tornar mais competitivo o abastecimento de combustível em Portugal, por parte das empresas de transporte, em 2016, criou-se uma medida para nivelar a tributação sobre os combustíveis até ao mínimo europeu.<sup>318</sup>

A Lei n.º 24/2016, de 22 de agosto, criou o regime de reembolso dos impostos sobre combustíveis para as empresas de transporte de mercadorias, mais concretamente, relativamente ao gasóleo classificado, quando abastecido em veículos devidamente licenciados e destinados àquela atividade.<sup>319</sup>

Em suma, não nos parece que, no que diz respeito à tributação dos combustíveis, possamos dizer que Portugal se encontra a tutelar o ambiente. Não existindo um comportamento autodestrutivo, isto significa que não se está a conseguir a substituição por automóveis movidos a energias alternativas, não tem existido contração no uso dos automóveis e as alternativas não estão a ser criadas pelo tributo, ou não são as melhores, o que nos leva a afirmar que ISP cai na categoria dos falsos tributos ambientais.

<sup>318</sup> Houve inclusive membros do Governo à altura que invocaram o patriotismo fiscal nas suas intervenções públicas, se é que isso existe.

<sup>319</sup> O *modus operandi* deste regime foi estabelecido pela Portaria n.º 246-A-2016.

Talvez a única ponta de salvação, traduz-se no facto de este tributo consistir num instrumento estabilizador do consumo.

É assente que o combustível se consubstancia num produto cuja procura é inelástica. Na falta deste tributo, observar-se-ia um elevado consumo daquele produto nocivo ao ambiente. Deste modo, em virtude do potencial e elevado consumo que naturalmente se observa nestes bens, o ISP acaba por ser apenas um instrumento interventivo no mercado que contraria a possível e hipotética tendência de expansão do consumo de combustíveis, a consequente emissão de CO<sub>2</sub> e a degradação do ambiente.

### 1.1. Incidência <sup>320</sup>

Nos termos do disposto no artigo 88.º do CIEC, estão sujeitos ao ISP os seguintes produtos:

- ✓ Produtos petrolíferos e energéticos, qualificados como tal pelo n.º 2 daquele artigo, onde se enquadram produtos como:
  - a gasolina, o gasóleo, o gás natural, os gases de petróleo, o querosene, o fuelóleo, o carvão, os óleos, os lubrificantes, os aditivos, as misturas betuminosas e os biocombustíveis<sup>321</sup>;
- ✓ Quaisquer outros produtos utilizados, colocados à venda ou consumidos como carburantes;
- ✓ Outros hidrocarbonetos, exceto a turfa, colocados à venda ou consumidos como combustíveis;
- ✓ A eletricidade.<sup>322</sup>

---

<sup>320</sup> Para uma abordagem mais descritiva sobre o ISP, vide BARATA, Luís Mendes, *O Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos*, in, *Fiscalidade da Energia*, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2017, pág. 197 e ss.

<sup>321</sup> Nomeadamente, biodiesel, óleos vegetais e bioteanol.

<sup>322</sup> Este produto foi tratado em capítulo próprio.

## 1.2. Isenções especiais

Nesta sede, existem isenções específicas, ou melhor, uma delimitação negativa de incidência,<sup>323</sup> previstas nos artigos 89.º e 90.º<sup>324</sup> do CIEC. Estão isentos de ISP produtos petrolíferos e energéticos que comprovadamente sejam:

- Alínea a) do n.º 1 do artigo 89.º - Utilizados como matéria-prima num processo industrial de fabrico ou a utilização dos referidos produtos em uso diferente de carburante ou combustível;
- Alínea b) do n.º 1 do artigo 89.º - Utilizados na navegação aérea com exceção da aviação de recreio;
- Alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º - Utilizados na navegação marítima costeira e na navegação interior, incluindo a pesca, mas com exceção da navegação de recreio privada, aplicável ao gasóleo colorido e marcado e ao fuelóleo;
- Alínea d) do n.º 1 do artigo 89.º - Utilizados na produção de eletricidade, de eletricidade e calor, ou de gás de cidade, por entidades que desenvolvam tais atividades como sua atividade principal, aplicável ao gás natural, aos gases de petróleo, ao carvão e ao fuelóleo e, no caso da Regiões Autónomas, também ao gasóleo;
- Alínea e) do n.º 1 do artigo 89.º - Utilizados e transportes públicos, no que se refere ao GPL auto e ao gás natural veicular (GNV);
- Alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º - Utilizados em instalações sujeitas ao regime de Comércio Europeu de Licenças de Emissão de gases com efeito de estufa, incluindo as novas instalações (...);
- Alínea g) do n.º 1 do artigo 89.º - Contidos nos reservatórios normais e nos contentores especiais dos veículos automóveis procedentes de outros Estados membros;

---

<sup>323</sup> Neste âmbito, não estamos perante benefícios fiscais, mas si uma delimitação negativa de incidência, ou não sujeição a tributação. Os conceitos de não sujeição a tributação e isenção de tributação são distintos e não se confundem. Na não sujeição, a norma de incidência não prevê de todo a submissão à tributação de uma determinada situação, ao contrário da isenção, onde a norma de incidência prevê a tributação de tal situação, mas surge uma norma de proteção, a norma de isenção, que contraria o princípio da generalidade, liberando o cumprimento da obrigação tributária. *Vide*, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0144/11, de 25 de janeiro de 2012.

<sup>324</sup> Estas isenções dizem respeito aos biocombustíveis.

- Alínea h) do n.º 1 do artigo 89.º - Utilizados em operações de dragagem em portos e vias navegáveis, mas com exclusão da extração comercial de areias que não vise o desassoreamento, no que se refere ao gasóleo colorido e marcado;
- Alínea i) do n.º 1 do artigo 89.º Utilizados no transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro, aplicável ao gasóleo colorido e marcado;<sup>325</sup>
- Alínea j) do n.º 1 do artigo 89.º- Utilizados como carburantes no âmbito do fabrico, projeto, ensaio e manutenção de aeronaves e embarcações
- Alínea l) do n.º 1 do artigo 89.º - Utilizados como gás natural pelos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários da tarifa social, nos termos do Decreto-Lei n.º 101/2011 de 30 de setembro.<sup>326</sup>

No que diz respeito aos biocombustíveis, prescreve o artigo 90.º uma isenção até um limite máximo global de 40.000 toneladas/ano quando produzidos por pequenos produtores dedicados<sup>327</sup> os seguintes produtos:

- Óleos vegetais;
- Biodiesel (substituto do gasóleo);
- Álcool e metanol que não seja de origem sintética.

Finalizando, apenas queremos referir que, no diz respeito ao biocombustível, não nos parece que se trate de uma alternativa muito viável, dado que caso se pretenda a sua utilização nos automóveis é necessário proceder a uma alteração substancial na mecânica aos veículos. Por sua vez, atestar os automóveis com este combustível depende em muito da capacidade das bombas de combustível ter esse serviço.

No entanto, mais do que as implicações práticas que decorrem da utilização deste combustível, o facto de o legislador deixar nas mãos de pequenos produtores dedicados a produção deste combustível, demonstra que não existe qualquer pretensão de o utilizar como combustível alternativo em grande escala.

Em suma, não nos parece que os biocombustíveis se possam constituir, tendo em conta o seu consumo, um produto alternativo que seja minimamente significativo.

---

<sup>325</sup> Redação dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

<sup>326</sup> Aditada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

<sup>327</sup> A Portaria n.º 320-E/2011, estabelece os procedimentos de reconhecimento como pequenos produtores dedicados de biocombustível (PPD) e de aplicação de isenção de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e respetivo valor.

## 2. Breve referência à “Taxa” do Carbono

A mecânica deste instrumento, apelidado de adicionamento sobre as emissões de CO<sub>2</sub>, traduz-se num mero adicionamento, ou sobre taxa, incidente sobre a matéria coletável do ISP.

A Lei n.º 82 -D/2014, de 31 de dezembro, que aprovou a Reforma da Fiscalidade Verde, veio aditar ao Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), o artigo 92.º - A, que estabelece que alguns produtos petrolíferos e energéticos estão sujeitos a um adicionamento sobre as emissões de CO<sub>2</sub>.

Como refere o preâmbulo da Portaria n.º 384/2017 de 28 de dezembro,<sup>328</sup> que estabeleceu valor da taxa do adicionamento para 2018 em €6,85/tonelada de CO<sub>2</sub>, o objetivo deste instrumento passa pela busca de uma economia de baixo carbono, “[pros]seguindo o objetivo de descarbonização da economia, estimulando a utilização de fontes de energia menos poluentes (...).”

Atualmente, os valores do adicionamento sobre as emissões de CO<sub>2</sub> a aplicar aos produtos abrangidos são os seguintes:

---

<sup>328</sup> O valor da taxa do adicionamento previsto no artigo 92.º -A do CIEC é definido anualmente, tendo sido fixado, relativamente aos anos de 2016 e 2017, pelas Portarias n.º 420-B/2015, de 31 de dezembro, e 10/2017, de 9 de janeiro, respetivamente, com base nos preços dos leilões de licenças de emissão de gases de efeito de estufa, realizados no âmbito do Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE), em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 92.º -A do CIEC.

	Fator de adição	Valor do adição
Gasolina . . . . .	2,271654	€ 15,56/1000 l
Petróleo e petróleo colorido e marcado . . . . .	2,453658	€ 16,81/1000 l
Gasóleos rodoviário, colorido e marcado e de aquecimento . . . . .	2,474862	€ 16,95/1000 l
GPL (metano e gases de petróleo) usado como combustível e como carburante . . . . .	2,902600	€ 19,88/1000 kg
Gás natural usado como combustível e como carburante . . . . .	0,056100	€ 0,38/GJ
Fuelóleo . . . . .	3,096000	€ 21,21/1000 kg
Coque de petróleo . . . . .	2,696100	€ 18,47/1000 kg
Carvão e coque . . . . .	2,265670	€ 15,52/1000 kg

Cabe fazer uma questão:

- I. Este adição ao ISP traduz-se num tributo ambiental em sentido próprio?

Em capítulos anteriores, tivemos oportunidade de versar sobre o que devem ser considerados verdadeiros ou falsos tributos ambientais. Partindo da nossa definição de tributo ambiental, não podemos deixar de afirmar que, no caso do adição ao ISP, os únicos aspetos que o aproximam àquela definição são o facto de incidir sobre uma realidade poluente e apresentar-se com a finalidade de prosseguir o objetivo de descarbonização da economia, estimulando a utilização de fontes de energia menos poluentes.

Como já referimos, não basta incidir sobre bens poluentes para ser considerado tributo ambiental. Por outro lado, uma coisa é ter como finalidade uma pretensão ambiental, outra bem diferente é saber se é capaz de a alcançar. Acresce que um verdadeiro tributo ambiental deve ser capaz de propiciar alternativas viáveis.

Ora, no presente instrumento, é verdade que existem alternativas ao consumo do combustível tributado, como não utilizar o automóvel ou optar por outras formas de locomoção.

Porém, por um lado, na maior parte das vezes não é viável a não utilização do automóvel e, por outro, as alternativas aos carros elétricos ou outras formas de locomoção carecem de incentivos próprios e relevantes.

O poder conformador deste adicional ao ISP não nos parece forte o suficiente para alterar o comportamento dos sujeitos passivos.

Deste modo, o aumento de preço do combustível pelo adicional, acaba por se enquadrar em mais uma forma de arrecadar receita, sendo de o considerar como um tributo ambiental impróprio, ou falso tributo ambiental.

### 3. Considerações preliminares sobre a tributação automóvel

A emissão de gases é, hoje em dia, admitida como a grande responsável pelo aquecimento global, degradação atmosférica, poluição do ar e, conseqüentemente, pelas alterações climáticas.

Os automóveis, infelizmente, têm um papel determinante na quantidade de emissões poluente produzidas, em especial CO<sub>2</sub>. De acordo com os dados fornecidos pela Comissão Europeia, os automóveis são responsáveis por 12% das emissões de CO<sub>2</sub> na UE apenas.<sup>329</sup>

Esta preocupação é partilhada pela UE e pelos Estados Membros. No âmbito europeu, antes da entrada em vigor do ISV e IUC que analisaremos mais à frente, o Regulamento CE. ° 715/2007 veio impor aos Estados Membros o controlo da poluição, através da medição do consumo de combustível. Outro instrumento de extrema relevância traduziu-se na Diretiva 2008/50/CE que dispõe sobre a qualidade do ar e que exigiu aos Estados a elaboração de planos de avaliação da qualidade do ar.<sup>330</sup>

---

<sup>329</sup> ALVES, Fernanda, *A Fiscalidade Automóvel na União Europeia e a Vertente Ambiental*, Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal (CTF), n.º 426, julho/dezembro, 2010, pág. 134; ALVES, Fernanda, VICTORIANO, Nuno, *O Balanço da Reforma da Fiscalidade Automóvel*, Cadernos Ciência Técnica e Fiscal(CTF), n.º 424, 2009, pág. 34.

<sup>330</sup> Em 2008, toda a legislação comunitária em matéria de ambiente foi revista, tendo como objetivo a incorporação dos progressos técnicos e científicos tendo sido publicada a Diretiva 2008/50/CE, de 21 de maio, referente à qualidade do ar ambiente e a um ar mais limpo na Europa. Esta Diretiva foi transposta mais tarde pelo Decreto-Lei 102/2010 que “(...) *fixa os objetivos para a qualidade do ar ambiente tendo em conta as normas, as orientações e os programas da Organização Mundial da Saúde, destinados a evitar, prevenir ou reduzir as emissões de poluentes atmosféricos*”. Para cumprir o disposto no referido Decreto-Lei, a Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional de Lisboa e Vale do Tejo (CCDR-LVT), entidade responsável pela Gestão e Qualidade do AR criou o Plano de Melhoria da Qualidade do Ar na Região de Lisboa e Vale do Tejo, sendo uma das medidas propostas a criação de uma Zona de Emissões Reduzidas na cidade de Lisboa. A 16 de Setembro de 2008, a Câmara Municipal de Lisboa celebrou um protocolo com a CCDR-LVT com o intuito de formalizar a adoção e implementação do Plano e Programa de Melhoria da Qualidade do Ar, sendo o Município de Lisboa a entidade responsável. Neste protocolo, o Município compromete-se a criar uma Zona de Emissões Reduzidas (ZER). As Zonas de Emissões Reduzidas nasceram com o intuito de conseguir controlar os níveis de poluição atmosférica nas grandes cidades europeias, colocando as concentrações de agentes poluentes dentro ou abaixo do limite legal. É considerada uma das medidas mais eficazes na redução dos problemas de qualidade do ar.

Estas zonas correspondem a certas áreas da cidade em que a circulação do trânsito é condicionada. Tal condicionamento traduz-se na proibição da circulação dos veículos mais poluentes que não cumprem uma determinada norma de emissões (norma EURO), de forma a conseguir baixar os índices de poluição daquele local. Por ela são abrangidos veículos pesados de passageiros e de mercadorias e veículos ligeiros de passageiros. Esta medida tem vindo a ser adotada por diversas cidades Europeias como Berlim, Amesterdão, Londres, Milão e Lisboa, existindo atualmente mais de 160 ZER em, pelo menos, 11 países. A ZER de Lisboa tornou-se necessária devido aos elevados índices de concentração de poluentes, especialmente, na zona da Avenida da Liberdade/Baixa. Estes índices são de tal forma elevados que os valores registados têm ultrapassado os valores limites fixados pela União Europeia, algo que levou a Comissão Europeia a instaurar novo processo judicial no Tribunal de Justiça da União Europeia contra o Estado Português.

Em Portugal, até 2007, a tributação automóvel era realizada através do Imposto Automóvel(IA),<sup>331</sup> Imposto Municipal sobre Veículos(IMV),<sup>332</sup> Imposto de Circulação<sup>333</sup> e Imposto de Camionagem.<sup>334/335</sup> A grande vantagem<sup>336</sup> destes impostos residia no grande encaixe fiscal que era possível obter,<sup>337</sup> estando a finalidade ambiental longe do olhar destes tributos, negligenciando-se o princípio do poluidor-pagador.<sup>338</sup>

A pressão europeia, o grande nível de emissões de CO2 e as sucessivas condenações do Estado português na matéria dos gases poluentes<sup>339</sup> levaram a que fosse feita uma reforma fiscal automóvel em 2007, a que se pode apelidar de tributação automóvel “*bastante amiga do ambiente*,”<sup>340</sup> dando uma posição de destaque ao Princípio do Poluidor-Pagador no seio da tributação automóvel, atribuído a esta funções de justiça ambiental.

Neste seguimento, a Lei n.º 22-A/2007 de 29 de junho, para além de revogar o IA, IMV, Imposto de Circulação e Imposto de Camionagem que não possuíam no seu núcleo finalidades ambientais, apresentou-nos os seus substitutos, em concreto o Imposto sobre Veículos (ISV)<sup>341</sup> e o Imposto Único de Circulação (IUC)<sup>342</sup> que incluem na sua base tributável componentes ambientais, como o CO2 e a cilindrada do automóvel<sup>343</sup> e que têm aplicabilidade no momento da compra e outro ao longo da vida útil do veículo, respetivamente. Tratam-se de impostos que visam angariar receita, mas angariá-la na

---

<sup>331</sup> Tratava-se de um imposto *monofásico* aplicável na aquisição do automóvel.

<sup>332</sup> Consistia num imposto *anual* aplicável tendo a circulação.

<sup>333</sup> Aplicável na fase de circulação.

<sup>334</sup> Aplicável na fase de circulação.

<sup>335</sup> Sobre a evolução da tributação automóvel em Portugal *vide*, VASQUES, Sérgio, MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *A Evolução Ambiental em Portugal*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha, Vol. II, Coimbra, 2010, pág. 917 a 925 e VASQUES, Sérgio, *A Reforma da Tributação Automóvel: Problemas e Perspectivas*, Fiscalidade, Lisboa, n.º 19, 2002, pág. 59 e ss.

<sup>336</sup> Sobre uma excelente análise das vantagens e desvantagens destes sistemas *vide*, ALVES, Fernanda, *A Fiscalidade Automóvel na União Europeia e a Vertente Ambiental*, Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal (CTF), n.º 426, julho/dezembro, 2010; ALVES, Fernanda, VICTORINO, Nuno, *O Balanço da Reforma da Fiscalidade Automóvel*, Cadernos Ciência Técnica e Fiscal(CTF), n.º 424, 2009.

<sup>337</sup> A carga fiscal do IMV não tinha grande peso, sendo “quase insignificante”. Neste sentido, ALVES, Fernanda, VICTORINO, Nuno, *O Balanço da Reforma da Fiscalidade Automóvel*, *op. cit.*, pág. 31 e ss.

<sup>338</sup> Não é por acaso que estes impostos sobre veículos e combustíveis dominam quase 90 por cento de receitas provenientes de impostos ambientais. Neste sentido, *vide* BARDE, Philippe, BRAATHEN, Nils, *Environmentally Related Levis...*, *op. cit.* pág. 140.

<sup>339</sup> Vejam-se algumas condenações, a maior parte devido a incumprimentos do Estado Português: casos C-150/97, C-220/97, C-261/98, C- 435/99 entre outros casos.

<sup>340</sup> Expressão utilizada por Casalta Nabais in, NABAIS, Casalta, *Apontamentos Sobre a Tributação dos Transportes*, Revista de Legislação e Jurisprudência, A, 142, set./out., n.º 3976, 2012, pág. 55.

<sup>341</sup> Substituiu o Imposto Automóvel (IA).

<sup>342</sup> Substituiu o IMV, Imposto de Circulação e Imposto de Camionagem.

<sup>343</sup> Sem prejuízo de existirem mais componentes ambientais nestes tributos que serão abordados, estes consistem nos mais relevantes e facilmente compreensíveis.

medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade,<sup>344</sup> numa lógica de responsabilidade social do agente face ao ambiente.

Consegue-se desta forma um sistema mais racional, vinculando estes impostos ao princípio da equivalência que justifica também os demais impostos sobre o consumo. Assim, com estes impostos é estabelecido uma relação entre os danos ambientais e as emissões de CO<sub>2</sub>, no respeito pelo Princípio da Equivalência. Com o ISV e o IUC, converte-se o custo social, ou o custo do prejuízo ambiental, em custo privado, repercutindo-o no poluidor.

Não obstante, não devemos ser ingénuos ao ponto de achar que o ISV e o IUC apenas visam a proteção do ambiente. Estes dois tributos apresentam-se com duas funções: proteger o ambiente, mas também angariar receita fiscal para o Estado. Cabe saber qual a mais importante para eles.

Em suma, para o que nos importa, na tributação automóvel emanam critérios de cariz ambiental, em concreto, na sua base tributável, cujo objetivo passa por influenciar o comportamento dos consumidores, no sentido de optarem por veículos com menores emissões poluentes e simultaneamente mais eficientes do ponto de vista energético.

Sobre estes tributos, o ISV devido no momento da compra e o IUC devido ao longo da vida útil do veículo, versaremos *infra*.

---

<sup>344</sup> Neste sentido, VASQUES, Sérgio, MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *A Evolução Ambiental em Portugal, op. cit.*, pág. 918.

### 3.1. IUC

#### 3.1.1. Incidência Objetiva e Subjetiva

O IUC é um imposto periódico, dado ser de cobrança anual.<sup>345</sup>

Nos termos do n.º 1 do Código do Imposto Único de Circulação, trata-se de um tributo que obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.<sup>346</sup>

Apesar de à primeira vista o nome do instrumento em análise assim induzir, é sobre a propriedade do veículo **e não sobre a circulação**, que o imposto incide, até que a matrícula do respetivo veículo seja cancelada.

De facto, nos termos do artigo 3.º do referido código, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, independentemente de o veículo circular, ou não.<sup>347</sup>

Os valores são sempre atualizados anualmente, no primeiro mês do ano.

#### 3.1.2. Base Tributável

Apesar da sua boa intenção, a falha do tributo reside no facto de ser cobrado ao proprietário do veículo.

Como se sabe, os automóveis são emprestados, ou seja, usados por outras pessoas que não o proprietário, e são utilizados com maior ou menor frequência, consoante proprietário.

Com isto queremos dizer que este tributo é cobrado ao proprietário do automóvel não diferenciando quem polui ou não, ou se é utilizado com mais ou menos frequência. Deste modo, o princípio do poluidor-pagador vê-se de certa maneira desvirtuado. O IUC acaba por se traduzir numa renda anual para os cofres do Estado.

---

<sup>345</sup> Quando o valor do IUC a cobrar for inferior a 10€, há isenção de imposto.

<sup>346</sup> Traduz-se num imposto que substitui o antigo imposto de selo do carro.

<sup>347</sup> Pode acontecer que um automóvel tenha sido abatido, mas, caso não se dê baixa da sua matrícula, o proprietário continua a ter de pagar o IUC. Aquando da entrada em vigor do IUC este problema foi geral a muitos contribuintes. Vide, GARCIA, Ricardo, Público, <https://www.publico.pt/2007/07/31/sociedade/noticia/carros-ja-destruidos-poderao-ficar-sujeitos-a-impostos-por-tempo-indefinido-1300972/amp>

O IUC apresenta-se, assim, como um instrumento modesto de alteração comportamental.

As tabelas de IUC, assumem-se como progressivas. Não obstante, a progressividade não é tão visível na questão dos motociclos. Veja-se a seguinte tabela de IUC para 2018:

Tabela de IUC – Motociclos 2018		
Cilindrada	Matricula de 1997 a 2018	Matricula de 1992 a 1996
Até 119	Isento <sup>348</sup>	Isento
120 a 250	Isento 5,64€	Isento
251 a 350	Isento 7,98€	Isento 5,64
351 a 500	19,28€	11,41€
501 a 750	57,93€	34,12€
Mais de 750	125,80€	61,70€

A falta de progressividade surge a partir da cilindrada de mais de 750cc. Não nos parece progressivo um aumento para o dobro do escalão inferior e depois deixar de existir mais escalões, quando existem imensos motociclos de 1200cc, 1300cc e afins. Se a lógica assenta em imputar os custos sociais no utilizador do motociclo, não se compreende como um motociclo com 750cc paga o mesmo que um motociclo de 1000cc, quando este último, derivado à sua potência, irá consumir mais combustível e poluirá mais. Porventura, se se pretende a progressividade, o limite de pagamento dever-se-ia ficar pelos 125€ ao mesmo tempo que deveriam existir mais escalões, até ao limite das cilindradas existentes.

No que diz respeito ao cálculo do imposto, existem duas formas de o fazer:

- i. Para veículos matriculados até 30 de junho de 2007, com base no combustível, cilindrada e ano de matrícula.
- ii. Para veículos com matrícula a partir de 2007, com base no combustível, ano de matrícula, cilindrada e emissões de CO<sub>2</sub>.<sup>349</sup>

<sup>348</sup> IUC inferiores a 10€ não são cobrados, e por isso estão indicados como isentos na tabela.

<sup>349</sup> Estes dados são aferidos através da consulta do livrete do automóvel ou Documento Único Automóvel.

De salientar que, no que diz respeito à matrícula, o que conta para calcular o pagamento do IUC é a data da matrícula portuguesa, não sendo de relevo a data de fabrico do veículo.

No caso de veículos importados, o pagamento é feito consoante a matrícula portuguesa e não a data de fabrico ou matrícula originária do país.

## 3.2. ISV

### 3.2.1. Incidência e base tributável, exigibilidade e tabelas explicativas

Nos termos do artigo 1.º do Código do ISV, o imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária, em vez de fazer recair aquela responsabilidade sobre os fabricantes de automóveis, que são os poluidores originários.<sup>350</sup>

O ISV traduz-se num imposto de obrigação única,<sup>351</sup> ou seja, só é pago uma vez aquando da primeira matriculação de um veículo em Portugal, estando o imposto sobre veículos incluído no preço.

No que diz respeito à incidência objetiva, o ISV incide sobre automóveis ligeiros de passageiros, de mercadorias e mistos, automóveis de passageiros (até 9 lugares com mais de 3500 kg), autocaravanas, motociclos, triciclos e quadriciclos.<sup>352</sup> Esta classificação dos veículos corresponde às categorias definidas no Código da Estrada,<sup>353</sup> sendo que o legislador, para além disso, estabelece critérios específicos de classificação,

---

<sup>350</sup> AMORIM, José de Campos, *A Tributação Automóvel e as suas implicações ambientais*, pág. 8, in [http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/851/1/COM\\_Jos%C3%A9Amorim\\_2012\\_1.pdf](http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/851/1/COM_Jos%C3%A9Amorim_2012_1.pdf), consultado no dia 12/11/2017.

<sup>351</sup> Os impostos de obrigação única são aqueles cujos factos tributários nascem e se extinguem com um ato ou negócio jurídico: consumo, importação, aquisição onerosa ou gratuita. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, *op. cit.* pág. 54. Difere do IUC dado este ser pago anualmente, ou seja, um imposto de obrigação periódica.

<sup>352</sup> Vide o n.º 1 do artigo 2.º do Código do ISV que dispõem que estão sujeitos ao imposto os seguintes veículos:

a) automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas; b) automóveis ligeiros de utilização mista, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte, alternado ou simultâneo, de pessoas e carga; c) automóveis ligeiros de mercadorias, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, que se destinem ao transporte de carga, de caixa aberta, fechada ou sem caixa; d) automóveis de passageiros com mais de 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor; e) autocaravanas, considerando-se como tais os automóveis construídos de modo a incluir um espaço residencial que contenha, pelo menos, bancos e mesa, espaço para dormir, que possa ser convertido a partir dos bancos, equipamento de cozinha e instalações para acondicionamento de víveres; f) motociclos, triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos pelo Código da Estrada.

<sup>353</sup> Artigos 105.º e ss. do Código da Estrada.

baseados em elementos objetivos, tais como a lotação dos veículos, o peso bruto e, em certos casos, combinado estes elementos com as dimensões da caixa de carga.

Uma lacuna que existia antes da entrada em vigor do ISV consistia na falta de tributação de veículos superiores a 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor. Estes veículos abrangiam, nomeadamente, as limusines e carros blindados. Ora, no respeito pelo princípio da equivalência consagrado no n.º 1 do ISV, a tributação destes veículos, agora prevista na alínea d) do n.º 2, parece-nos correta, dado os custos ambientais e os provocados nas infraestruturas rodoviárias.<sup>354</sup>

No caso dos motociclos,<sup>355</sup> quer no âmbito do ISV, quer até mesmo no âmbito IUC, não podemos deixar de referir que os níveis de tributação se apresentam demasiado elevados. Estes veículos são claramente menos poluentes, dado consumirem menos combustível e provocarem menos custos nas infraestruturas. Afonso Brigas levanta dúvidas, parecendo entender o contrário, referindo que, no caso dos motociclos, triciclos e quadriciclos será “*mais duvidosa a sustentabilidade dos níveis fixados, nomeadamente se se tiver em conta os custos de sinistralidade rodoviária*”.<sup>356</sup>

Ora, não podemos concordar com o autor. A sinistralidade rodoviária é claramente superior nos automóveis e não nos motociclos. Analisando os números ao longo de 23 anos em termos de sinistralidade, os dados estatísticos apresentam-se do seguinte modo:

- ✓ 1995 – 610 mortes, 1996-564, 1997-522, 1998-488, 1999-444, 2000-348 / 2001-321 / 2002-298, 2003-325, 2004-265, 2005-258, 2006-205, 2007-189, 2008-164, 2009-152, 2010-187, 2011-173, 2012-161, 2013-129 2014-134, 2015-115, 2016-103, até Out 2017-110 mortes.

Desde o período de 2007 a 2017 os acidentes com vítimas mortais de motociclos decresceram em 41%.<sup>357</sup>

---

<sup>354</sup> No mesmo sentido, AFONSO, A. Brigas, *Introdução ao Imposto sobre Veículos (ISV)*, in, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, janeiro-dezembro, n.º 434, 2015, pág. 42.

<sup>355</sup> Para nós, traduzem-se na solução que melhorará o problema do excesso de automóveis, falta de estacionamento e elevado nível de CO<sub>2</sub>, nas grandes cidades.

<sup>356</sup> *Ibidem*, pág. 42.

<sup>357</sup> Estatística fornecida pela Federação Motociclismo Portugal (FMP) e Autoridade Nacional e Segurança Rodoviária (ANSR).

Passando à incidência subjetiva, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do ISV, constituem sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares, tal como definidos pelo presente código, que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos ou a declaração complementar de veículos. Acresce que, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, são ainda sujeitos passivos do imposto as pessoas que, de modo irregular, introduzam no consumo os veículos tributáveis.

Por sua vez, no que diz respeito ao facto gerador, o direito à tributação surge por via do fabrico, montagem, admissão e importação de veículos, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do ISV.<sup>358</sup> Note-se que, por “admissão”, deve entender-se entrada de um veículo originário, ou em livre prática, noutro Estado-Membro da União Europeia em território nacional, enquanto que “importação” corresponde à entrada de um veículo originário de país terceiro em território nacional.

Já a exigibilidade, surge, no momento da apresentação do pedido de introdução no consumo, ou seja, no momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos ou da declaração complementar de veículos pelos particulares, tal como disposto no artigo 6.º do ISV.

A grande inovação do ISV passa pela sua base tributável conter duas componentes, a componente da cilindrada e a componente ambiental.

Ao comparar o ISV com o IA antigo, enquanto que este último era calculado exclusivamente com base na cilindrada do veículo, o ISV é calculado através de duas componentes, a cilindrada de veículo e a componente ambiental, o que consagra este tributo como um suposto aliado da tutela ambiental. Conjugando estas duas componentes, o objetivo passa por reduzir as emissões de CO<sub>2</sub>, responsabilizando os proprietários de automóveis pelo impacto ambiental e levá-los ao mesmo tempo a demovê-los da compra

---

<sup>358</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 5.º, ainda constituem facto gerador a atribuição de matrícula definitiva após o cancelamento voluntário da matrícula nacional feito com reembolso de imposto ou qualquer outra vantagem fiscal; b) a transformação de veículo que implique a sua reclassificação fiscal numa categoria a que corresponda uma taxa de imposto mais elevada ou a sua inclusão na incidência do imposto, a mudança de chassis ou a alteração do motor de que resulte um aumento de cilindrada ou das emissões de dióxido de carbono ou partículas; c) a cessação ou violação dos pressupostos da isenção de imposto ou o incumprimento dos condicionalismos que lhe estejam associados; d) a permanência do veículo no território nacional em violação das obrigações previstas no presente código.

de veículos poluentes, tornando assim o ISV um instrumento dissuasor da compra de veículos poluentes.<sup>359/360</sup>

De forma a que se perceba melhor estas duas componentes, cabe apresentar as tabelas atuais para o ano 2018, aprovadas através da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.<sup>361</sup>

Nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do ISV, a **Tabela A**,<sup>362</sup> a seguir apresentada, estabelece as taxas de imposto normais, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, sendo que se aplicam aos automóveis de passageiros, aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias,<sup>363</sup> que não sejam tributados pelas taxas reduzidas<sup>364</sup> nem pela taxa intermédia<sup>365</sup>:

**Tabela A**<sup>366</sup>

**Componente Cilindrada**

Escalão (cm3)	Cilindrada	Taxa por cm3	Parcela a abater (subtrair ao resultado da multiplicação)
Até 1000		0,99€ (0,98€ em 2017)	767,50€ (760,00€ em 2017)
Até 1250		1,07€ (1,06€ em 2017)	769,00€ (762,77€ em 2017)
Mais de 1250		5,06€ (4,99€ em 2017)	5.600,00€ (5.523,55€ em 2017)

Exemplo: para um veículo com a cilindrada de 998cm3, o calculo é o seguinte:

$$998\text{cm}3 \times 0,99\text{€} - 767,50\text{€} = 220,52\text{€}$$

(a que se soma a componente ambiental, consoante o combustível)

<sup>359</sup> Como referem Sérgio Vasques e Guilherme de Oliveira, a parcela de imposto relativa à emissão de CO2, representa 60. % do valor total do imposto. Vide, VASQUES, Sérgio, MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *A Evolução Ambiental em Portugal, op. cit.*, pág. 920.

<sup>360</sup> Não obstante, em certos veículos apenas se tem em conta a componente da cilindrada nos termos da tabela B, presente no n.º 2 do artigo 7.º do ISV. Da análise do artigo, constituem veículos maioritariamente para uso profissional.

<sup>361</sup> Note-se que estes elementos costumam ser quase sempre sujeitos a alterações anuais, através do orçamento de estado respetivo, sendo necessário a devida atualização.

<sup>362</sup> A tabela A é aplicável aos veículos que disponham de informação sobre as emissões de CO2 nas respetivas homologações técnicas. Por sua vez a Tabela B é aplicável aos veículos de mercadorias, aos veículos fabricados antes de 1970 e aos automóveis ligeiros de utilizações mista, para os quais não existe informação sobre as referidas emissões.

<sup>363</sup> Quanto às taxas aplicáveis aos motociclos, triciclos e quadriciclos veja-se o disposto no artigo 10.º e respetiva tabela C, do ISV.

<sup>364</sup> Artigo 9.º.

<sup>365</sup> Artigo 8.º.

<sup>366</sup> Esta tabela é responsável pela formação de 92,4% da receita de imposto. Neste sentido, vide, OLIVEIRA, Jorge Manuel, ALVES, Maria Fernanda, *O Modelo de Tributação Automóvel: Algumas Reflexões*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 434, 2015, pág. 76.

**Componente Ambiental**

**Gasolina (ou GPL)**

Escalão CO2 (g/km)	Taxa por g/km	Parcela a abater (subtrair ao resultado da multiplicação)
Até 99g/km	4,18€ (4,12€ em 2017)	386,00€ (381,10€ em 2017)
De 100 a 115g/km	7,31€ (7,21€ em 2017)	678,87€ (669,50€ em 2017)
De 116 a 145g/km	47,51€ (45,85€ em 2017)	5337,00€ (5.263,30€ em 2017)
De 146 a 175g/km	55,35€ (54,59€ em 2017)	6454,52€ (6.365,40€ em 2017)
De 176 a 195g/km	141,00€ (139,05€ em 2017)	21358,39€ (21.063,50€ em 2017)
Mais de 195g/km	185,91€ (183,34€ em 2017)	30183,74€ (29.767,00€ em 2017)

Exemplo: para um veículo de 105g/km CO2, o cálculo é o seguinte:

$$105\text{g/km} \times 7,31\text{€} - 678,87\text{€} = 88,68\text{€}$$

**Gasóleo**

Escalão CO2 (g/km)	Taxa por g/km	Parcela a abater (subtrair ao resultado da multiplicação)
Até 79g/km	5,22€(5,15€ em 2017)	396,88€(391,40€ em 2017)
De 80 até 95g/km	21,20€(20,91€ em 2017)	1671,07€(1.648,00€ em 2017)
De 96 a 120g/km	71,62€(70,64€ em 2017)	6504,65€(6.414,84€ em 2017)
De 121 a 140g/km	158,85€(156,66€ em 2017)	17107,60€(16.871,40€ em 2017)
De 141 a 160g/km	176,66€(174,22€ em 2017)	19635,10€(19.364,00€ em 2017)
Mais de 160g/km	242,65€(239,30€ em 2017)	30235,96€(29.818,50€ em 2017)

Exemplo: para um veículo com a cilindrada de 99g/km CO2 o cálculo é o seguinte:

$$99\text{g/km} \times 71,62\text{€} - 6504,65\text{€} = 585,73\text{€}$$

Acrescente-se que a lei consagra um agravamento no valor de 500€+IVA para todos os veículos diesel (a gasóleo) que emitam 0,002g/km ou mais de partículas.<sup>367</sup>

Nestas tabelas, a progressividade<sup>368</sup> consiste na palavra-chave. Aquela é mais acentuada consoante a cilindrada do automóvel, visando assim uma penalização dos veículos de maior cilindrada, dado estes, supostamente, causarem maiores custos no domínio do ambiente e do consumo energético.

Por sua vez, a progressividade encontra-se também presente na componente ambiental, através dos seus 6 escalões, em ambos os combustíveis.

Como consequência, as mentalidades têm despertado, estando os consumidores à procura de automóveis com menores cilindradas e emissões de CO<sub>2</sub>, ou seja, a progressividade das taxas facilitou o desvio da procura para veículos de menores emissões.

Tal não significa que essa alteração advenha de motivos inteiramente ambientais. Porventura, os motivos assentam mais ao nível da “carteira”.

A perda de receita do ISV, verificada após a reforma de 2007, deveu-se muito ao contributo da componente ambiental do imposto.<sup>369</sup> A erosão da base tributável da componente ambiental tem tido este impacto negativo na receita, um efeito lógico que não podia deixar de surgir, pois o ISV consiste num imposto com particularidades autodestrutivas.

Vejamos a seguinte tabela que demonstra o processo de erosão da componente ambiental a nível de receita:

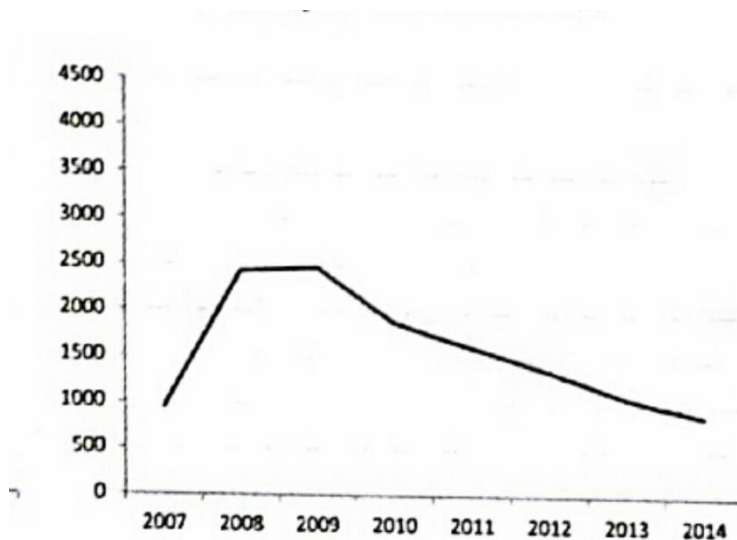
---

<sup>367</sup> Normalmente, os únicos veículos que cumprem este requisito são aqueles equipados com filtro de partículas. Este agravamento acaba por ser também aplicado quando não existe informação oficial do valor de emissões de partículas.

<sup>368</sup> A progressividade implica a existência de taxas ou alíquotas variáveis. A progressividade implica um aumento de taxa ou alíquota tendo em conta o aumento de CO<sub>2</sub>, ou cilindrada, concretizando-se por meio de escalões. Sobre a progressividade nos impostos em geral, veja-se DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal, op. cit.* pág. 51 e ss.

<sup>369</sup> Sem esquecer a quebra da venda de veículos automóveis, derivada da conjuntura económica em que Portugal se encontrava.

### Evolução da Receita Média do ISV – componente ambiental<sup>370</sup>



Fonte: AT e Revista de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 434<sup>371</sup>

A integração das emissões de dióxido de carbono, para além da cilindrada, na base tributável do ISV, traduz-se numa das mais significativas alterações da reforma fiscal automóvel.

Todavia, recentemente tivemos uma situação que vem por em causa a eficácia deste mecanismo. Referimo-nos ao escândalo Volkswagen que se traduziu na manipulação dos resultados das emissões de CO<sub>2</sub>.<sup>372</sup>

Dada esta aparente facilidade de manipulação, poderá existir a necessidade de repensar a utilização de emissões de CO<sub>2</sub>, como elemento da base tributável.<sup>373</sup>

No entanto, importa salientar que as inovações tecnológicas, entretanto introduzidas pela indústria automóvel, muito por via das alterações legislativas fiscais no

<sup>370</sup> Para saber mais sobre esta evoluções, vide OLIVEIRA, Jorge Manuel, e ALVES, Maria Fernanda de, *O modelo de tributação automóvel: algumas reflexões*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 434, Lisboa, 2015, págs. 65 a 103.

<sup>371</sup> *Ibidem*.

<sup>372</sup> Veja-se, a título informativo, Público, versão online, em <https://www.publico.pt/2017/01/10/economia/noticia/volkswagen-assume-culpa-criminal-no-escandalo-das-emissoes-e-vai-pagar-43-mil-milhoes-nos-eua-1757838>, consultado em 28/02/2018.

<sup>373</sup> Neste sentido, AFONSO, A. Brigas, *Introdução ao Imposto sobre Veículos (ISV)*, *op. cit.*, pág. 46, nota de rodapé 7.

setor automóvel dos diversos Estados, têm vindo a ter algumas repercussões positivas em matéria ambiental, apesar dos efeitos negativos a nível de receita.

A necessidade de sujeitar os veículos automóveis a uma tributação especial, baseada na estimativa de danos ambientais e sociais, encontra-se subjacente ao princípio da equivalência. Deste modo, podemos afirmar que o ISV se traduz num imposto “pigouviano”, dado pretender corrigir, ou pelo menos regular, externalidades negativas conexas com o uso dos automóveis, demonstrando que o custo social da atividade é superior ao custo privado.<sup>374</sup>

Agora, será mesmo um imposto suicida? Será que o Estado está disposto a abdicar da receita que é gerada com este tributo?

---

<sup>374</sup> Neste sentido, OLIVEIRA, Jorge Manuel, ALVES, Maria Fernanda, *O Modelo de Tributação Automóvel...*, *op. cit.*, pág. 75.

### 3.3. Os veículos Importados. A ação contra Portugal.

Antes de 2017, a legislação portuguesa, no que diz respeito à tributação de automóveis importados, continha no seu artigo 11.º do ISV, com a epígrafe *Taxas – Veículos Usados*, que o imposto incidente sobre veículos, portadores de matrículas definitivas atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia, era objeto de liquidação provisória, com base na aplicação das percentagens de redução, previstas na tabela D, ao imposto resultante da tabela respetiva as quais estão associadas à desvalorização social média dos veículos no mercado nacional, calculada com referência à desvalorização comercial média corrigida do respetivo custo de impacte ambiental.

A tabela D continha as seguintes percentagens de redução aplicáveis à componente da cilindrada:

<b>Tempo de Uso<sup>375</sup></b>	<b>Percentagem de Redução</b>
Mais de um a dois anos	20%
Mais de dois a três anos	28%
Mais de três a quatro anos	35%
Mais de quatro a cinco anos	43%
Mais de Cinco anos	52%

Da maneira como estava formulada, esta tabela levou a que a Comissão Europeia instaurasse uma ação contra a República Portuguesa, dando origem ao acórdão do Tribunal de Justiça, Processo C-200/15 de 16 de junho de 2016.<sup>376</sup>

Neste processo, esteve em causa o possível incumprimento do artigo 110.º do TFUE, devido a uma imposição, potencialmente discriminatória, sobre os veículos automóveis usados e importados de outros Estados Membros.

O argumento da Comissão resumia-se ao facto de que a tabela com aquela formulação criaria um sistema que, para efeitos de determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro introduzidos no território de Portugal, não tinha em conta a desvalorização do veículo antes de o mesmo atingir um

---

<sup>375</sup> O tempo de uso é aferido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos, nos termos do n.º 2 do artigo 11.º do ISV.

<sup>376</sup>Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=180331&doclang=pt>, consultado em 12/07/2017.

ano, - o que implicaria que fossem tributados como novos - nem qualquer outra desvalorização desses veículos com mais de cinco anos - o que acarretava uma tributação mais elevada aos veículos provenientes de outros Estados-Membros.

Cabe fazer uma nota que, de facto, a Comissão tinha razão ao afirmar que a desvalorização de um veículo começa no momento da sua compra, ou entrada em serviço, na mesma ótica da jurisprudência europeia.<sup>377</sup>

A República Portuguesa invocou, para além de razões de praticabilidade, que, apesar dos limites estabelecidos na tabela, era sempre possível o particular exigir uma avaliação do automóvel e, assim, aproveitar o sistema misto de tributação “*baseado em dois modelos de cálculo do imposto, ou seja, numa tabela de percentagens fixas e numa avaliação dos veículos,*”<sup>378</sup> sendo que, desta forma, o artigo 110.º do TFUE não se encontra violado.

O TJUE começa a análise pelo artigo 110.º do TJUE que tem como propósito assegurar a livre circulação de mercadorias, sem qualquer discriminação de produtos originários de outros Estados-Membros.<sup>379</sup> Ora, um imposto com aquela formulação, que incidia sobre veículos usados provenientes de outro Estado-membro e não tinha em conta a depreciação real, quando tal acontecia na tributação dos veículos de primeira matrícula nacional, é claramente discriminatório e nem mesmo a faculdade do sujeito passivo requerer uma nova avaliação do veículo afasta essa característica discriminatória.<sup>380</sup>

---

<sup>377</sup> Vide Acórdão do TJUE, *Tulliasiamies e Siilin*, processo C-101/00 de 19 de setembro de 2002 e Acórdão do TJUE, *Comissão/Grécia*, processo C-74/06 de 20 de setembro de 2007.

<sup>378</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça, Processo C-200/15 de 16 de junho de 2016, ponto 18. Argumento que a Comissão refuta, indicando que tal possibilidade não é suficiente para afastar a contrariedade ao TJUE.

<sup>379</sup> Ponto 23 do Acórdão do Tribunal de Justiça, Processo C-200/15 de 16 de junho de 2016. Vide os Acórdãos do TJUE, *Brzezinski*, processo C-313/05 de 18 de janeiro de 2007 e *Tatu*, processo C-40209 de 7 de abril de 2011.

<sup>380</sup> Pontos 25 e ss. do Acórdão do Tribunal de Justiça, Processo C-200/15, de 16 de junho de 2016.

Assim, a Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, veio aditar os seguintes elementos a referida tabela:

<b>Tempo de Uso</b>	<b>Percentagem da Redução</b>
Até um 1 ano	10%
Mais de 1 a 2 anos	20%
Mais de 2 a 3 anos	28%
Mais de 3 a 4 anos	35%
Mais de 4 a 5 anos	43%
Mais de 5 a 6 anos	52%
Mais de 6 a 7 anos	60%
Mais de 7 a 8 anos	65%
Mais de 8 a 9 anos	70%
Mais de 9 a 10 anos	75%
Mais de 10 anos	80%

Nesta decisão, o TJUE em nenhum momento versa sobre a componente ambiental.

Não obstante, a mesma não é esquecida, sendo que na fórmula aplicável nestes casos,<sup>381</sup> prevista no n.º 3 do artigo 11.º do ISV, o elemento C permanece inalterado, sendo aplicável a Tabela apresentada *supra*, ou seja, não existe qualquer desconto na componente ambiental independentemente dos anos do veículo.

Note-se por um lado que a redução de 80% para veículos com mais de 10 anos, poderá incentivar, ou facilitar, a compra de automóveis que sejam manifestamente prejudiciais para o ambiente, dado que face à grande redução de imposto torna-se apelativo adquirir automóveis mais antigos, numa lógica de planeamento fiscal em que o consumidor acaba por beneficiar e o ambiente ficar prejudicado.

---

<sup>381</sup> ISV = (V ÷ VR × Y) + C): em que V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado; VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez; Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto; C é o custo de impacte ambiental, aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela.

Daí ser de saudar o legislador, dado que de forma a que esta sentença não desvirtuasse a lógica ambiental presente no ISV, (ou quem sabe, de forma a não se perder receita) ou seja, de forma a evitar a entrada de viaturas poluentes que poderiam beneficiar desse desconto de 80%, foi necessário conjugar o ISV com o IUC.

Neste último, criou-se uma taxa adicional de IUC a aplicar a veículos da categoria B<sup>382</sup> matriculados em território português a partir de 1 de janeiro de 2017 variável em função do escalão de CO2:<sup>383</sup>

<b>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>
Mais de 180 até 250	38,08
Mais de 250	65,24

---

<sup>382</sup> Com exceção dos matriculados depois de 2017, veículos da categoria B que possuam um nível de emissão de CO2 até 180g/km (e não 160g/km como inicialmente proposto) e veículos da categoria A, que se destinem ao serviço de aluguer com condutor (letra «T») ou ao transporte em táxi.

<sup>383</sup> Redação atribuída pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro

#### 4. IUC e ISV - Verdes Tributivos Ambientais?

Apresentados os elementos anteriores, somos obrigados a referir que o ISV e o IUC se integram na tributação ambiental indireta, ou seja, nos falsos tributivos ambientais.

Efetivamente, estes tributivos não visam primordialmente atingir objetivos ambientais, mas sim, como a maioria dos impostos, obter receitas. Vejam-se as tabelas relativas as componentes da cilindrada e ambiental que sofreram um aumento em 2018, relativamente a 2017.<sup>384</sup>

Todavia, não negamos a parcial natureza extrafiscal destes impostos. É claro que a componente ambiental se encontra presente, uma vez que integram elementos cuja finalidade traduz-se em moldar comportamentos dos sujeitos passivos, no sentido de proteger e salvaguardar o meio ambiente.

De certo modo, aproveitaram-se impostos anteriormente existentes, ou pelo menos, impostos aplicados ao setor automóvel, para introduzir componentes ambientais, tendentes a melhorar o meio ambiente, cumulando o objetivo tradicional da figura do imposto. Veja-se o exemplo do ISV, onde o legislador introduziu a componente ambiental em conjunto com a componente da cilindrada, estabelecendo quantificações de forma a interferir na escolha dos agentes económicos no ato de escolha do veículo, no sentido de reduzir as emissões de CO<sub>2</sub>.

A fiscalidade dos transportes passou, assim, por uma “*ambientalização*” legislativa, derivada de uma necessária harmonização de política fiscal europeia por sua vez derivada de novas e necessárias mentalidades. Mas a verdade, é que não podemos ser ingénuos ao ponto de achar que o objetivo primordial dos impostos em análise, passa pela proteção do ambiente.

Neste sentido, cabe perguntar se esta metamorfose fiscal é suficiente para que exista uma transição para automóveis ou meios de transporte “amigos” do ambiente.<sup>385</sup>

Ora, quanto a nós, não podemos deixar de afirmar que se torna necessário conjugar esta tributação com os benefícios fiscais de forma a existir uma transição mais sólida. Tributar só faz sentido, se existirem alternativas capazes de alterar os comportamentos. Mas, lá está, a perda de receita apresenta-se como um fator que pesa muito aquando da criação de tais instrumentos, algo que inquieta e gera resistências ao legislador.

---

<sup>384</sup> E que, por sua vez, em 2017 os valores foram aumentados, face a 2016.

<sup>385</sup> Por exemplo, veículos elétricos.

Neste seguimento, não podemos descurar a reforma fiscal operada pela Lei n.º 82/D de 2014, que veio introduzir medidas incentivadoras e com moldes ambientais que demonstram que o legislador se encontra a perceber a necessidade de tributar e gerar alternativas viáveis de transição comportamental.

O artigo 8.º do CISV, veio consagrar nas suas taxas intermédias, que aos ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos, preparados para consumo nos seus sistemas de propulsão quer de energia elétrica, ou solar, quer de gasolina ou gasóleo, se aplicasse apenas uma taxa de 60% do ISV. No caso de automóveis movidos a GPL, apenas será devido 40% do ISV. Por sua vez, no caso de automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos *plug-in*,<sup>386</sup> cuja bateria seja carregada na rede elétrica e que tenham autonomia mínima de 25 quilómetros, foi estabelecido que só é devido 25% do ISV.

No IUC, em concreto no artigo 5.º aliena d), é de destacar a isenção fiscal aos veículos exclusivamente elétricos<sup>387</sup>, ou movidos a energias renováveis.

De saudar que o legislador não se ficou apenas pelo ISV. Na tributação autónoma,<sup>388</sup> e subscrevendo-nos apenas aos automóveis, o artigo 73.º n.º 10 e n.º 11 do Código do IRS, estabelecem:<sup>389</sup>

- taxas mais reduzidas na ordem dos 5% e 10% no caso de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas *plug-in* para encargos dedutíveis<sup>390</sup> relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja inferior a € 20.000, ou igual/superior a €20.000, respetivamente

---

<sup>386</sup> Um híbrido (veículo que combina motor elétrico e a gasolina) ‘plug-in’ é um automóvel cuja bateria utilizada para alimentar o motor elétrico pode ser carregada diretamente por meio de uma tomada.

<sup>387</sup> Na lei de orçamento de Estado de 2018, aprovado pela Lei 114/2017, no seu artigo n.º 215.º, foi estabelecido que o Governo deverá prosseguir, através do Fundo Ambiental, o programa de incentivo à mobilidade elétrica assegurando a introdução de, pelo menos, 200 veículos elétricos nos organismos da Administração Pública, em linha com os objetivos do projeto ECO.mob, para a inclusão de 1200 veículos elétricos no parque de veículos do Estado até 2019, bem como o reforço das infraestruturas de carregamento, com a instalação de, pelo menos, 250 novos pontos de carregamento em território nacional.

<sup>388</sup> Sobre a tributação autónoma *vide*, FERREIRA, Alexandre, *Tributações autónomas: caraterização e dedutibilidade de gastos*, in Arbitragem Tributária, N.º 2, 2014, pág. 36 e ss; MARQUES, Paulo, *A (in)constitucionalidade da tributação autónoma: reflexões sobre a jurisprudência constitucional*, Revista de Contabilidade, Vol. 6, n.º 21, 2016, págs. 155 e ss; ARAÚJO, Fernando Carreira de, OLIVEIRA, António Fernandes de, *A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas*, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 3. Jan./Mar. 2014, entre outros.

<sup>389</sup> Apenas para sujeitos passivos que possuam, ou devam possuir, contabilidade organizada no âmbito do exercício de atividades empresariais ou profissionais.

<sup>390</sup> Encargos dedutíveis serão os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização, nos termos do artigo 73.º n.º 5 do IRS.

- taxas mais reduzidas na ordem dos 7.5% e 10% no caso de viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural veicular (GNV), cujo custo de aquisição seja inferior a € 20.000, ou igual/superior a €20.000, respetivamente.

No caso dos automóveis totalmente elétricos, deparamo-nos com uma isenção total de tributação autónoma, nos termos do n.º 2 do artigo 73.º do IRS, *in fine*.

Ainda no âmbito da tributação autónoma, mas para efeitos de IRC, no caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, as taxas referidas nas alíneas a) b) e c) do n.º 3 do artigo 88.º são respetivamente 5%, 10% e 17,5%. No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidos a GPL ou GNV, as taxas referidas são respetivamente de 7,5%, 15% e 27,5 %.

Tributando os automóveis conforme a sua poluição e ao mesmo tempo estabelecendo a aplicação de taxas reduzidas a automóveis mais *friendly* do ambiente, incentiva-se mais a aquisição deste tipo de veículos,<sup>391</sup> alcança-se a diminuição de veículos movidos a combustíveis padrão e materializa-se, ou pelo menos tenta-se, a defesa ambiental, por meio de instrumentos económicos e fiscais. Deste modo, podemos materializar um exemplo de tributação de acordo com o princípio do poluidor-pagador e alcançar mediante isenções, ou benefícios fiscais, soluções alternativas propícias a incentivar e promover a alteração para comportamentos sustentáveis.

Mas será que o Estado está disposto a perder receita? Ora, infelizmente, não é descabido afirmar que este tributo muito dificilmente diminuirá. O Estado atual precisa deste tipo de tributos, pois traduzem em fontes de receitas previsíveis de risco evasivo fiscal nulo, dado que no momento em que o importador de uma marca pede uma matrícula em nome do cliente, paga imediatamente ao Estado a antecipação do imposto, que encaixa de imediato IVA e o ISP. Ou seja, não existe uma única matrícula que circule em Portugal que não tenha sido sujeito ao tributo.

---

<sup>391</sup> Para não falar que a sua utilização implica uma não sujeição ao ISP, por razões óbvias, e a manutenção dos mesmos não implica a troca de óleos e outros líquidos que são prejudiciais ao ambiente se forem removidos, acondicionados e dispostos. Isto implica uma maior poupança para as famílias.

Os próprios benefícios fiscais, pela sua natureza serão temporários.<sup>392</sup> Haverá um momento em que não fará sentido manter os benefícios em funcionamento dado a quantidade de automóveis elétricos que circularam.

Veja-se a seguinte tabela:

**Tabela II – Receitas**

Anos	ISV	IUC
2008.	945,615	249,402
2009.	714,350	321,045
2010.	831,830	318,329
2011.	643,717	364,583
2012.	370,218	399,798
2013.	360,429	527,891
2014.	476,035	538,616
2015.	584,595	538,268
2016.	687,094	562,538

*Fonte: INE*

Da análise da presente tabela, não podemos deixar concluir que o ISV e o IUC integram-se na tributação ambiental indireta, ou seja, nos falsos tributos ambientais e muito dificilmente serão apelidados de verdadeiros tributos ambientais. É visível que os valores, nos últimos três anos, têm vindo a aumentar, numa lógica contrária ao que deveria ser pretendido.

Sem querer negar as fracas pretensões ambientais do ISV e do IUC, não podemos deixar de dizer firmemente que em tempos como os que correm, a motivação fiscal destes

---

<sup>392</sup> O Estatuto dos Benefícios Fiscais estabelece no seu artigo 3.º que “As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes ii e iii do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário.”

tributos passa por gerar receitas, sendo essa a sua finalidade preponderante, o que acaba por reforçar a ligação ao conceito tradicional de imposto.

## Capítulo IV - Os Tributos nos Recursos Naturais

### 1. Análise da Tributação da Água e dos Resíduos

#### 1.1. A Taxa de Recursos Hídricos (TRH)

A Taxa de Recursos Hídricos encontra-se prevista na Lei n.º 58/2005 de 29 de dezembro, a Lei da Água.<sup>393</sup> Trata-se de um instrumento que se assume como um meio concretizador do princípio do poluidor-pagador<sup>394</sup>, visando compensar o benefício e custo ambiental que deriva da utilização dos recursos hídricos.<sup>395</sup>

O acesso à água limpa e segura foi considerado pela Organização das Nações Unidas um direito humano essencial.<sup>396</sup> Como tal, compete ao Estado respeitar, proteger e, especialmente, assegurar a disponibilidade de água nessas condições dignas.

No ordenamento jurídico português, o tratamento destes recursos hídricos não é novo. Com efeito, o Regulamento Geral dos Serviços Hidráulicos<sup>397</sup> disponha no sentido que determinadas utilizações de recursos hídricos estavam sujeitas a licenças e “emolumentos”, sendo que o mesmo diploma já referia que “*era proibido estragar águas.*”

A Lei de Bases da Política de Ambiente, por sua vez, estabelece que a política de ambiente deve recorrer a instrumentos económicos e financeiros, concebidos de forma equilibrada e sustentável, com vista à promoção de soluções que estimulem o cumprimento dos objetivos ambientais, a utilização racional dos recursos naturais e a internalização das externalidades ambientais, podendo ser possível a aplicação de taxas, preços ou tarifas, com vista a promover a utilização racional e eficiente dos recursos ambientais, nos termos do disposto no artigo 17.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de Abril.

---

<sup>393</sup> Veio transpor para a ordem jurídica nacional a diretiva n.º 2000/60/CE, de 23 de outubro, estabelecendo as bases e o quadro institucional para a gestão sustentável das águas.

<sup>394</sup> Na sua vertente utilizador-pagador.

<sup>395</sup> N.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 97/2008,

<sup>396</sup> Veja-se a Resolução A/RES/64/292 da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 28 de julho de 2010.

<sup>397</sup> Este diploma veio completar a Lei de 6 de março de 1884 que criou os Serviços Hidráulicos. Foi um regulamento que veio a ser substituído mais tarde pelo Decreto n.º 8 de 1 de dezembro de 1892. No que diz respeito a diplomas antigos que versaram sobre políticas de prevenção e combate à poluição, veja-se o Decreto-Lei n.º 605/72 de 30 de dezembro.

A Lei n.º 58/2005 de 29 de dezembro, Lei da Água<sup>398</sup>, prevê a TRH sem, no entanto, a regular especificamente, sendo que essa função é delegada no Decreto-Lei n.º 97/2008 e no Despacho n.º 484/2009 de 8 de janeiro.<sup>399</sup>

Os diplomas referentes a esta matéria, demonstram, em geral, como se torna essencial uma proteção acrescida deste recurso natural, devido à sua potencial escassez.

O regime económico e financeiro dos recursos hídricos é disciplinado pelo Decreto-Lei n.º 97/2008 de 11 de junho, alterado pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

Averiguando o propósito deste tributo, constata-se que pretende incidir, respeitando o princípio da equivalência, sobre aqueles que utilizem recursos hídricos de forma mais intensiva e não sobre a generalidade dos pequenos utilizadores, de forma a que aqueles pratiquem condutas não lesivas para o ambiente e, em especial, para com este recurso natural. Como instrumento económico, o objetivo passa por pretender alterar comportamentos e atitudes, levando a um uso racional de água e à melhoria qualitativa dos recursos hídricos.

A grande questão não gira à volta da bondade deste tributo.<sup>400</sup> O que no propomos a fazer consiste em averiguar, sobre o *nomen iuris*, a constitucionalidade deste tributo e aferir se a sua génese se encontra na prática a ser cumprida.

---

<sup>398</sup> Constitui o diploma que transpôs a Diretiva Quadro da Água, a [Diretiva 2000/60/CE](#), de 23 de outubro de 2000, do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>399</sup> A TRH vem substituir a Taxa de Utilização de Recursos Hídricos, prevista no Decreto-Lei n.º 47/99.

<sup>400</sup> No mesmo sentido, LEITÃO, Sara, *Taxa de Recursos Hídricos*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 8, n.º 4, 2015, pág. 103.

## 1.2. Regime, Incidência

A TRH implementa o princípio fundamental de que o utilizador de recursos hídricos deve compensar o custo gerado e/ou repor o benefício concedido pela comunidade.<sup>401</sup>

Nesta sede, vale o princípio do *poluidor-pagador*, na sua vertente *utilizador-pagador*, fundamento utilizado na tributação dos serviços públicos de água, saneamento e resíduos.<sup>402</sup>

Apresentando-se como Taxa, esta pretende “*compensar o benefício que resulta da utilização privativa do domínio público hídrico, o custo ambiental inerente às atividades suscetíveis de causar um impacto significativo nos recursos hídricos, bem como os custos administrativos inerentes ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia de quantidade e qualidade das águas*”<sup>403</sup> e gerar incentivos para uma utilização eficaz, de maneira a garantir uma gestão sustentável.<sup>404</sup>

No que diz respeito à incidência objetiva, a TRH incide, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, na sua redação atual, sobre diversas realidades, como a utilização privativa de águas do domínio público hídrico do Estado, a descarga de efluentes sobre recursos hídricos, suscetível de causar impacto significativo, a extração de materiais inertes, a ocupação de terrenos ou planos de água e a utilização de águas sujeitas a planeamento e gestão públicos, suscetível de causar impacto significativo.

Já quanto à incidência subjetiva, serão sujeitos passivos todos os que utilizem os recursos hídricos da forma descrita na incidência objetiva, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008.<sup>405</sup>

Não obstante, quando o sujeito passivo for uma entidade gestora<sup>406</sup>, a TRH será repercutida sobre o utilizador final, juntamente com os preços ou tarifas praticadas<sup>407</sup>.

---

<sup>401</sup> Assim, D’ALTE, TIAGO SOUZA, *Relatório Sobre Instrumentos Económicos Ambientais 2010*, Agência Portuguesa do Ambiente, maio 2011, p. 15, consultado em 05/03/2018.

<sup>402</sup> Sobre estes princípios e a sua relação *vide* nosso Capítulo II.

<sup>403</sup> Artigo 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 97/2008.

<sup>404</sup> Neste sentido, artigo 77.º, n.º 4 da Lei da Água e artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 97/2008.

<sup>405</sup> Os sujeitos passivos da taxa de recursos hídricos serão todas aquelas pessoas, singulares ou coletivas, munidas dos necessários títulos de utilização dos recursos hídricos.

<sup>406</sup> Sobre entidades gestoras, veja-se, *ERSAR, Relação das Entidades Gestoras com os Utilizadores dos Serviços de Águas e Resíduos, Série Guias Técnicos, Lisboa, 2012*, p. 16.

<sup>407</sup> Veja-se artigo 5.º, n.º 2 e 5.º - A do Decreto-Lei n.º 97/2008.

No método de cálculo da TRH, são utilizadas de forma cumulativa componentes da incidência objetiva, tal como previsto no artigo 6.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 97/2008, a saber:

- Componente A, corresponde à utilização de águas do domínio público hídrico;
- Componente E, diz respeito à s descargas de efluentes sobre os recursos hídricos;
- Componente I, está relacionada com a extração de materiais inertes;
- Componente O, referente à ocupação de terrenos ou planos de água pertencentes ao domínio público hídrico;
- Componente U, tributa o aproveitamento de águas sujeitas a planeamento público com possibilidade de causar impacto adverso.

Em 2017, veio-se acrescentar a componente S, (a Taxa dos 50 cêntimos muito discutido, nos órgãos de comunicação social), através Decreto-Lei n.º 46/2017, de 3 de maio, que alterou o regime económico e financeiro dos recursos hídricos.

Nos termos do artigo 11.º - A do Decreto-Lei n.º 97/2008, a componente S corresponde à utilização privativa de águas, qualquer que seja a sua natureza, ou regime legal, calculando-se pela aplicação de um valor de base ao volume de água captado, ou utilizado para os sistemas de água de abastecimento público, expresso em metro cúbico (m<sup>3</sup>).<sup>408</sup>

O Decreto-Lei n.º 42-A/2016, de 12 de agosto, que criou o Fundo Ambiental, veio prever esta componente de natureza contributiva (componente S), para apoiar os sistemas urbanos de águas, com vista à sustentabilidade dos respetivos serviços.

A Lei da Água foi também alterada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, no sentido de atribuir uma nova vocação à 'Taxa de Recursos Hídricos (TRH): *a de contribuir para a sustentabilidade dos serviços urbanos de águas, com vista a promover o acesso universal à água e ao saneamento a um custo socialmente aceitável.*

Assim, procedeu-se à revisão do regime da TRH, considerando-se as compensações necessárias ao equilíbrio dos sistemas que historicamente registaram desvios de recuperação de gastos, consagrando uma nova parcela, designada «S», cujo objetivo consiste na promoção da sustentabilidade dos sistemas urbanos de águas, sem

---

<sup>408</sup> O valor de base da componente S para os sistemas de água de abastecimento público é de (euro) 0,004 por m<sup>3</sup> de água captada ou utilizada.

prejuízo da implementação de medidas que visem a maior eficiência na prestação daqueles serviços.

Esta nova receita é consignada ao Fundo Ambiental, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 42-A/2016, de 12 de agosto, que, por sua vez, transferirá os montantes necessários para os sistemas beneficiários,<sup>409</sup> ao contrário das componentes A, E, I, O e U da taxa de recursos hídricos que serão afetadas em 50 % para o Fundo Ambiental e 50 % para a APA, I. P, nos termos do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, na sua redação atual.

Desmistificando, a componente S, traduz-se num pagamento de um valor de 50 cêntimos anuais pelos consumidores de forma a compensar os elevados custos em que incorrem os sistemas multimunicipais de águas localizados nos territórios de baixa densidade, ou seja, os localizados no interior de Portugal.<sup>410</sup>

Desta forma, impede-se que os consumidores dessas zonas suportem tarifas elevadas de forma a manter a sustentabilidade da distribuição de água nessas zonas.

Assim, o custo desses sistemas de distribuição no interior será repartido por todos os consumidores, numa lógica de sustentabilidade dos serviços de águas e universalidade do bem.

---

<sup>409</sup> De acordo com o exposto no preâmbulo do diploma, a presente alteração legislativa, ainda que assuma um caráter pouco expressivo ao nível dos valores cobrados da TRH, traduz um mecanismo cuja aplicação promove a transparência e a universalidade. Aproveita-se ainda a ocasião para proceder a uma reanálise dos valores de base das componentes A, E e U da TRH, face aos valores transitoriamente previstos na Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, conhecida como Lei da Fiscalidade Verde, reforçando os incentivos a uma maior eficiência na utilização do recurso e elevando o desempenho ambiental nos serviços de águas, tendo em vista a melhoria do estado das massas de água.

<sup>410</sup> Partindo do pressuposto de que cada consumidor gasta 10 metros cúbicos por mês e o facto de a nova parcela consistir num aumento na fatura dos consumidores finais de quatro milésimas do euro por metro cúbico, o valor a contribuir rondará os 50 cêntimos por ano.

### 1.3. A Inconstitucionalidade da TRH?

Tal com anteriormente referimos, há hoje três tipos de tributo: impostos, taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

As taxas pressupõem uma prestação individualizável e concreta de um serviço pela entidade que as cobra.

Por sua vez, as contribuições não se apresentam com um carácter sinalagmático direto e individualizável. Aliás, o sinalagma que existe pode ser apelidado de indireto, presumível ou até mesmo mitigado, dado que, indiretamente, ou presumivelmente, o contribuinte irá beneficiar de uma contraprestação futura, mas não imediata no momento em que paga.

Nos impostos, existe uma relação exclusivamente unilateral, em que não existe qualquer contrapartida específica atribuída ao sujeito passivo, à exceção da contraprestação geral correspondente ao conjunto dos serviços públicos financiados pelas receitas fiscais obtidas através dos impostos.

Apesar de o legislador lhe ter chamado “taxa”, há quem entenda que a sua qualificação jurídica se traduz em contribuição.<sup>411</sup>

Não acompanhamos esse entendimento.

No que diz respeito às componentes U e S da base tributável, estas referem-se “[aos] *custos administrativos inerentes ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia da quantidade e qualidade das águas*”, e “*sustentabilidade dos serviços urbanos de águas, com vista a promover o acesso universal à água e ao saneamento, a um custo socialmente aceitável,*”<sup>412</sup> respetivamente.

A componente S visa a sustentabilidade dos serviços de água de zonas cujos custos são superiores aos lucros, derivado à distância e pouca população da zona.

As contribuições, ao contrário das taxas, não se apresentam com um carácter sinalagmático direto.

---

<sup>411</sup> No mesmo sentido, *Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul*, processo 08574/12 de 11.04.2013.

<sup>412</sup> Estas componentes, apesar de repercutidas no consumidor, como disposto no artigo 5.ºA do Decreto-Lei n.º 97/2008, são devidas na sua grande maioria pelos serviços de planeamento e de gestão de que o utilizador beneficia, ou melhor, por entidades gestoras dos serviços.

As prestações associadas às contribuições, acabam por ter uma componente coletiva mais acentuada do que as taxas, sendo assim imputadas a grupos determinados de consumidores, de operadores económicos ou de utentes de serviços. Traduzem-se em tributos que incidem sobre um grupo diferenciado de sujeitos, em virtude da especial proximidade que este apresenta, face a uma determinada atuação pública, que a contribuição financiará.

Todavia, essa contribuição deve incidir sobre um grupo específico e homogéneo e será esse que deve beneficiar das prestações da atuação pública.

Ora, esta componente S é paga por todos os consumidores nacionais que utilizam os serviços de água, sendo que apenas os consumidores de certas regiões alvo serão os beneficiados com este pagamento (não serão sujeitos aos aumentos de preço nas faturas da água).

Este mecanismo parece, à primeira vista, que funciona numa ótica idêntica à da Contribuição para a Segurança Social. Uns contribuem para que outros possam beneficiar, universalmente, e dentro de certas condições, é certo, de um serviço.

No entanto, na contribuição para a segurança social todos pagam no intuito que presumivelmente irão beneficiar mais tarde. Ou seja, há uma expectativa, que decorre de fazerem parte de um grupo contribuidor homogéneo.

No que diz respeito à componente S, o grupo que paga não será o mesmo grupo que beneficiará de qualquer contrapartida presumível. Neste caso, temos um grupo de consumidores a suportar custos de outros consumidores (das regiões interiores). De facto, um consumidor que resida em Lisboa estará a pagar para a sustentabilidade dos serviços de água de uma região interior, beneficiando os consumidores dessa região é certo, mas dificilmente aproveitará qualquer contrapartida, a não ser que mude de residência para lá.

Citando Ricardo Branco, com a componente S, deixou de ser verdade que a TRH, na sua globalidade, "*assenta num princípio de equivalência, ou seja, na ideia fundamental de que o utilizador dos recursos hídricos deve contribuir na medida do custo que imputa à comunidade ou na medida do benefício que a comunidade lhe proporciona (...)*", pois o "consumidor, a quem são repassados os custos do abastecimento", estará a "subsidiar a água dos seus concidadãos, caso não se encontre em territórios de baixa densidade".<sup>413</sup>

---

<sup>413</sup> BRANCO, Ricardo, *Nova Componente S da Taxa de Recursos Hídricos Inconstitucional*, Artigo de opinião, in *Jornal Económico Online*, 23-06-2017, disponível em <http://www.jornaleconomico.sapo.pt/noticias/nova-componente-s-da-taxa-de-recursos-hidricos-inconstitucional-174680>, consultado em 04/03/2017.

Face a estas razões, estamos perante um imposto, no que diz respeito à componente S, dado que existe um pagamento, mas, em contrapartida, que não é imediata nem presumível a todos os contribuintes, recebe-se uma contraprestação geral que corresponde ao conjunto dos serviços públicos (os serviços ligados às águas) financiados pelas receitas fiscais obtidas através dos impostos.

A componente U visa compensar os custos administrativos inerentes ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia da qualidade das águas.

Todavia, em nenhuma disposição se esclarece o que se entende por custos administrativos inerentes ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia da qualidade das águas.<sup>414</sup> Atenta a esta ausência de definição, desconhece-se quais os custos que se geram para efeitos de aplicação dessa componente. Não se consegue, porventura, individualizar uma contraprestação imediata, o que nos leva a negar a existência de uma bilateralidade rigorosa e perfeita, característica das taxas.<sup>415</sup>

Ora, apesar de a TRH se destinar a cobrir os custos que os sujeitos passivos imputam à comunidade, em concreto custos ambientais, responsabilizando-o através da imputação desse custo, numa lógica princípio utilizador-pagador e poluidor-pagador, verifica-se que não é a causa deste impacto ambiental que é verdadeiramente o facto tributável em cada uma das suas componentes, que estão circunscritas a tipos de utilização de recursos hídricos específicos e concretamente determinados.

As componentes U e S prescrevem a solidariedade entre gerações presentes e futuras, no sentido de utilizar sustentadamente os recursos hídricos, a fim de que as próximas gerações possam continuar a usufruir dos “nossos” recursos naturais e permitir às gerações presentes beneficiar de um serviço de forma universal.

Ou seja, a TRH não se cinge à bilateralidade típica das taxas, dado o utilizador pagar um valor, não apenas em função da utilização do bem público – contraprestação individualizável -, mas também pelos danos que causa às gerações do presente e do futuro e de forma a que os serviços continuem a operar sem custos avultados.

---

<sup>414</sup> O acórdão do TCA Sul, processo n.º 08573/12 de 06 de junho de 2013, apesar de ter considerado a THR como Taxa, não se pronunciou sobre esta ausência de concretização legal.

<sup>415</sup> No mesmo sentido, LEITÃO, Sara, *Taxa de Recursos...*, *op. cit.*, pág. 119. Não significa isto que não exista o tal planeamento e custos administrativos.

Assim, temos de considerar a TRH uma figura híbrida, pois, no que respeita às componentes U e S, pelo menos, parece-nos que assumem características de imposto. Já quanto às outras componentes, até aceitamos que se encontre uma certa contrapartida.

A receita da componente S encontra-se consignada ao Fundo Ambiental e as componentes A, E, I, O e U da taxa de recursos hídricos são afetadas em 50 % para o Fundo Ambiental e 50 % para a APA, I. P, nos termos do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, na sua redação atual.

Tomada esta posição, cabe aferir da constitucionalidade deste tributo.

No que diz respeito à THR e suas componentes, há quem defenda que este tributo não é inconstitucional.

Em primeiro lugar, a Diretiva Quadro da Água deixa às instâncias nacionais a forma e os meios de implementar a TRH, valendo o primado da União Europeia, nos termos do n.º 4 do artigo 8.º da CRP.

Em segundo lugar, apesar de certa doutrina defender a existência de uma dupla inconstitucionalidade, por omissão<sup>416</sup>, a Lei n.º 58/2005, de 29 de Dezembro, Lei da Água, que foi decretada pela Assembleia da República, veio estabelecer no n.º 2 do artigo 80.º e n.º 2 do artigo 102.º que o Governo "promove a introdução progressiva da taxa, em função das necessidades de financiamento dos planos de gestão e proteção das águas e das instituições responsáveis pelos mesmos, mas considerando igualmente as consequências económicas, sociais e ambientais da sua aplicação" e "aprovar no prazo de três meses após a entrada em vigor da presente lei os decretos-leis complementares da presente lei que regulem a utilização de recursos hídricos e o regime económico e financeiro."

Assim, constata-se que a Assembleia da República autorizou o Governo a legislar sobre este tributo, no respeito pelo princípio da reserva legal.<sup>417</sup>

Quanto a nós, nos termos do artigo 103.º n.º 2 da CRP, a incidência, taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes devem ser criados por lei parlamentar,

---

<sup>416</sup> Na medida em que ainda não foi legislado o Regime Geral das Taxas e por violação do princípio de reserva relativa da Assembleia da República.

<sup>417</sup> Em sentido contrário, no que respeita à aplicação da componente U, LEITÃO, Sara, *Taxa de Recursos...*, *op. cit.*, pág. 122.

situação que não é feita na Lei da Água, mas sim, no Decreto-Lei 97/2018, que é um decreto sem autorização legítima para tal.

Mais se acrescenta que no n.º 2 do artigo 80.º da Lei da Água, o Governo “*promove a introdução progressiva da taxa*” o que não nos parece que se aplica unicamente as componentes que tem essa característica.

No que diz respeito à componente S, concluímos pela sua inconstitucionalidade.

De facto, aquela autorização dizia respeito às componentes A, E, I, O e U<sup>418</sup> apenas e não à componente S. Além disso, o n.º 2 do artigo 102.º Lei n.º 58/2005 acaba por, implicitamente, limitar aquela autorização a 3 meses apenas.

A componente S consubstancia um tributo que visa fins públicos, não coincidentes com as utilidades recebidas de forma imediata e concreta, e que, por isso mesmo, só pode ser criado pela Assembleia da República ou por um Decreto-Lei autorizado por uma Lei de Autorização Legislativa, que lhe fixe o objeto, o sentido, a extensão e a duração.<sup>419</sup>

Ou seja, a componente S deve ser vista como um imposto, assistindo-lhe uma inconstitucionalidade orgânica formal.

---

<sup>418</sup> Mesmo esta é posta em causa pela doutrina. Vide, LEITÃO, Sara, *Taxa de Recursos...*, *op. cit.*, pág. 122.

<sup>419</sup> No mesmo sentido, BRANCO, Ricardo, *Nova Componente S da Taxa de Recursos Hídricos Inconstitucional*, *op. cit.*

#### 1.4. A Repercussão do Tributo. O Fracasso na Tutela Ambiental

Conjugando os artigos 5.º n.º 2 e o artigo 22.º n.º 3 do Decreto-Lei n.º 97/2008, estes dispõem que quando a taxa não seja devida pelo utilizador final dos recursos hídricos, o sujeito passivo deve repercutir sobre aquele o encargo económico, juntamente com os preços, ou tarifas praticadas, sendo que o regime tarifário deverá assegurar o pagamento dos demais encargos obrigatórios por lei, nomeadamente da taxa recursos hídricos e das devidas taxas a entidades reguladoras.

Esta repercussão é desenvolvida no Despacho n.º 484/2009, de 8 de janeiro, que vem definir a repercussão, como a “*transferência do encargo económico a taxa de recursos hídricos para os utilizadores dos serviços de águas através do respetivo sistema de faturação*”. Ou seja, sempre que estejamos perante uma entidade gestora do serviço que é alvo de incidência subjetiva da TRH, existirá uma repercussão deste tributo no consumidor final.

Ora, esta mecânica não incentiva o verdadeiro sujeito passivo, em concreto, a entidade gestora, a praticar condutas eficientes e racionais dos recursos.

No que diz respeito a este recurso, a repercussão não resulta.

A situação piora quando existe uma lógica de cascata, ou seja, quando entidades gestoras dos sistemas em “altas”<sup>420</sup>, repercutam, nas entidades gestoras dos sistemas em “baixa”<sup>421</sup>, sendo que, por sua vez, estas últimas repercutem através do regime tarifário no consumidor final.<sup>422</sup>

Assim, esta solução acaba por permitir ao sujeito passivo da TRH que se exima dos objetivos de sustentabilidade económico-financeira e ambiental defendidos pelo tributo. O pequeno utilizador acaba por suportar este tributo por via da repercussão, sempre que o sujeito passivo seja uma entidade gestora, numa lógica contrária ao propugnado no preâmbulo do Decreto-Lei 97/2008, quando se refere que se pretende salvaguardar o pequeno utilizador de um encargo potencialmente oneroso.

---

<sup>420</sup> São os sistemas que prestam às entidades gestoras dos serviços municipais, incluindo as fases da cadeia de processo a montante do reservatório municipal de água (captação e adução), ou a jusante da rede de drenagem (tratamento e rejeição de afluentes) e da recolha de resíduos urbanos (tratamento, valorização e eliminação).

<sup>421</sup> Dizem respeito à prestação do serviço aos utilizadores finais.

<sup>422</sup> Veja-se o despacho n.º 484/2009.

Em suma, transcreve-se a opinião<sup>423</sup> de Dalila Romão que afirma não se encontrar cumprido deste modo, “*o objetivo de sustentabilidade nem económico-financeiro, nem ambiental, porquanto o consumidor final suporta mais uma taxa diluída na (conta da ) água, de valor residual, que não releva para a sua gestão de volume de água consumido e o grande utilizador, por seu lado, limitou-se a sacudir a mesma água, do seu capote porquanto a taxa de recursos hídricos que lhe é liquidada é um sobrecusto ilusório, na medida em que não tem qualquer reflexo na sua gestão económico-financeira consolidada.*”<sup>424</sup>

---

<sup>423</sup> Transcreve-se por completo a opinião da autora, dado acharmos tratar-se de uma crítica rica, completa e com um teor realístico.

<sup>424</sup> Neste sentido, ROMÃO, Dalila, *A Contrapartida Pelo Serviço de Abastecimento de Água*, in, *Direito da Água*, Séries Cursos Técnicos 3, Coordenação Científica de João Miranda Ana Luísa Guimarães António Leitão Amaro Mark Kirkby, Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2013, pág. 379.

## 2. Análise da Tributação dos Resíduos

### 2.1. Notas acerca dos Resíduos, em especial, a Contribuição sobre os Sacos de Plástico

#### 2.1.1. O Regime Jurídico

A “Contribuição” sobre os sacos de plástico leves foi criada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro<sup>425</sup>, sendo regulamentada pela Portaria n.º 286-B/2014, publicada na mesma data. Trata-se de uma medida que não é exclusiva de Portugal, estando presente em diversos países, instrumentos com o mesmo objeto.<sup>426</sup>

Ao nível europeu, a preocupação com o elevado consumo de sacos de plástico levou à recente proposta de uma alteração à Diretiva 94/62/EC, relativa a embalagens e resíduos, que obriga os Estados-Membros a estabelecerem medidas de redução significativa do consumo de sacos de plástico. Dentro do fundamento para a criação deste instrumento, estão razões ligadas ao facto de a produção, transporte e tratamento destas grandes quantidades de sacos em circulação serem responsáveis pelo consumo de muitos recursos, incluindo água e petróleo.

Por outro lado, estes sacos acabam por se misturar com o resto dos resíduos nos aterros, ou no ambiente, onde podem permanecer mais de 300 anos. A isto acresce o problema atual da poluição no oceano traduzindo-se no segundo resíduo mais encontrado à superfície do oceano, (depois dos cigarros) e estando atualmente a ser a causa de asfíxia de diversos animais marinhos, em terra e no mar.

No que diz respeito à incidência, a contribuição aplica-se aos sacos compostos total, ou parcialmente, por matéria plástica<sup>427</sup> com uma espessura igual, ou inferior, a 50 *microns*<sup>428</sup> (sacos de plástico leves), com alças.<sup>429/430</sup>

---

<sup>425</sup> Aprova a Reforma da Fiscalidade Verde em Portugal.

<sup>426</sup> Sobre diversos exemplos internacionais, *vide* FIGUEIREDO, Nádía Coelho Aranha de, *A taxa sobre os sacos de plástico*, Dissertação de Mestrado, FDL, Lisboa, 2016.

<sup>427</sup> Em conformidade com o definido no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento (UE) n.º 10/2011, da Comissão, de 14 de janeiro de 2011.

<sup>428</sup> Os *microns* (µm) consistem numa medida da espessura do saco de plástico. No contexto da legislação relativa aos sacos de plástico, definem-se como sacos de plástico leves aquela cuja espessura é inferior ou igual a 50 µm.

<sup>429</sup> Artigo 31.º da Lei n.º 82-D/2014.

<sup>430</sup> No âmbito da Portaria são considerados sacos com alças os seguintes tipos de sacos: a) Sacos com alças b) Sacos com asa/pega flexível; c) Sacos com asa/pega rígida; d) Sacos com corte de feijão (asa vazada) e) Sacos com corte de banana.

Fora do âmbito desta contribuição, estão todos os sacos que não cumpram estes requisitos técnicos, nomeadamente os sacos de plástico, sem alças, utilizados para embalar produtos alimentares (normalmente disponibilizados no interior dos supermercados para a fruta, pão ou peixe), os sacos de plástico com uma espessura superior (normalmente utilizados nas lojas de retalho de roupa) ou os sacos de papel.

Apesar do artigo 32.º da Lei n.º 82-D/2014 referir que “*São sujeitos passivos da contribuição os produtores ou importadores de sacos de plástico leves (...) bem como os adquirentes de sacos de plástico leves a fornecedores (...)*”, o artigo 39.º, por sua vez, com a epígrafe, “*Encargo da Contribuição*”, vem repercutir a mesma nos consumidores finais.

O objetivo desta repercussão ao consumidor final, passa por desincentivar o consumo dos sacos plásticos de forma a diminuir o respetivo impacto ambiental. O legislador achou que, se o objetivo era a redução dos sacos de plástico,<sup>431</sup> a melhor forma de o alcançar era incidir sobre o consumo. Note-se que o valor da contribuição, repercutido aos consumidores, a título de preço, pelos agentes económicos inseridos na cadeia comercial, é sempre obrigatoriamente discriminado nas faturas.

Esta contribuição começou a ser exigida aos consumidores finais a partir de 15 de fevereiro de 2015. O valor da contribuição sobre os sacos de plástico leves estabelecido foi de 0,08 €, acrescido do IVA à taxa legal em vigor (23%), por cada saco de plástico, nos termos do artigo 38.º.

---

<sup>431</sup> Nos termos do artigo 37.º, estão isentos da contribuição os sacos de plástico leves que: a) Sejam objeto de exportação pelo sujeito passivo; b) Sejam expedidos, ou transportados para outro Estado membro da União Europeia pelo sujeito passivo, ou por um terceiro, por conta deste; c) Sejam expedidos, ou transportados para fora do território de Portugal continental; d) Se destinem a entrar em contacto, ou estejam em contacto, em conformidade com a utilização a que se destinam, com os géneros alimentícios, abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 62/2008, de 31 de março, alterado pelos Decretos-Leis n.º 29/2009, de 2 de fevereiro, e 55/2011, de 14 de abril, incluindo o gelo; e e) Sejam utilizados em donativos a instituições de solidariedade social.

### 2.1.2. Natureza Jurídica – imposto, taxa ou contribuição?

No que se refere à qualificação do tributo com que nos deparamos, é deveras importante o conhecimento das diferenças entre as especificidades dos tributos, sobre que anteriormente nos versámos.

Essa importância releva para razões constitucionais, por ser obrigatório o parlamento aprovar, ou pelo menos autorizar, a criação de impostos e para evitar que entidades (in)competentes em matéria de criação e regulamentação fiscal optem, abusivamente por disfarçar tributos sob a designação de taxas, apenas para escapar àquela formalidade.<sup>432</sup>

Atualmente, é visível uma fácil discricionariedade, no que diz respeito à designação que é dada ao tributo que incide sobre os sacos de plástico. A lei apelida de contribuição. Os *media* e alguma doutrina, denominam taxa.<sup>433</sup> Poucos o chamam de imposto e os que o fazem, fazem-no sem saber porquê.

Aplicando ao tributo sobre sacos de plástico o teste da bilateralidade, o resultado revela-se logo negativo. A taxa do tributo, no valor de 10 cêntimos, teve como objetivo principal contribuir para o decréscimo da quantidade de plásticos poluidores do ambiente e para uma melhor racionalização dos existentes.

Ora, a finalidade de uma taxa consiste em compensar uma determinada despesa que uma entidade estatal tenha na atribuição de uma vantagem individualizada e não tentar contrabalançar danos causados por essa vantagem. Como é de fácil perceção, não existe qualquer despesa por parte de uma entidade pública na concessão de uma vantagem, nem poderia haver, já que não existe qualquer tipo de bem ou serviço prestado ao contribuinte.

O facto gerador do tributo consiste na produção, importação e aquisição intracomunitária de sacos de plástico leves, para futura comercialização, significando isto que estamos na verdade perante um tributo unilateral e não bilateral, dado que não há qualquer contraprestação específica que justifique a cobrança da taxa.

---

<sup>432</sup> Vide nosso Capítulo I.

<sup>433</sup> Vide, FIGUEIREDO, Nácia Coelho Aranha de, *A taxa sobre os sacos de plástico*, op. cit.

De contribuição, este tributo nada tem, pois, apesar de as suas receitas serem afetas a determinados organismos,<sup>434</sup> o tributo foi desenhado para se autodestruir, ou seja, para ver a sua receita diminuir, à medida que a sua eficácia aumenta, propósito que não conseguimos enquadrar nas contribuições, como em capítulo anterior referimos.

As contribuições são caracterizadas por terem uma estrutura bilateral imperfeita, pois visam uma contraprestação presumida e não individualizada, atual e divisível. São, assim, tributos que incidem sobre um grupo diferenciado de sujeitos, em virtude da especial proximidade que este apresenta face a uma determinada atuação pública, que a contribuição financiará.

De facto, o tributo incide sobre um grupo específico e homogéneo, os consumidores dos sacos. Não obstante, o pagamento desta taxa não irá beneficiar apenas aquele grupo. Antes pelo contrário, o pagamento do tributo visa levar à redução do consumo de sacos de plástico e evitar degradação ambiental, nos moldes que acima referimos.

Assim, partindo de uma ideia geral de solidariedade para a comunidade, estamos na presença de um tributo com impacto na existência geral da comunidade.

Por sua vez, a consignação de receitas que o tributo estabelece não permite saber se se trata de financiar serviços de instituições conexos com proteção ambiental. É que não há garantias de que este tributo financie as entidades em causa, apenas na parte relativa a ações conexas com os sacos de plástico. Por isso, afastamos a possibilidade de este tributo ser uma contribuição especial. Assim, por tudo isto que apresentamos, o tributo em análise não pode deixar de ser um imposto.

Dito isto, qual será a sua natureza de imposto? Onde o poderemos reconduzir?

É necessário ter em conta que a capacidade contributiva se manifesta de diversas formas.

Incindindo os impostos sobre a capacidade contributiva, aqueles podem dividir-se em impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo.

Ora, o imposto sobre os sacos de plástico insere-se claramente nesta última categoria de impostos sobre o consumo, especificamente à categoria dos IEC's, na medida

---

<sup>434</sup> Nos termos do artigo 44.º, as receitas resultantes da cobrança da contribuição sobre sacos de plástico são afetadas em: a) 75 % para o Estado; b) 13,5 % para o Fundo para a Conservação da Natureza e da Biodiversidade; c) 8,5 % para a Agência Portuguesa do Ambiente; d) 2 % para a AT; e) 1 % para a IGAMAOT.

em que, apesar de ser o produtor/vendedor considerado o sujeito passivo, acaba por ser o consumidor/comprador a suportar o tributo, por via da repercussão fiscal, aquando da aquisição do produto, sendo este o verdadeiro contribuinte.

Os impostos especiais de consumo assentam na ideia de que as tributações seletivas do álcool, do tabaco e até mesmo dos produtos energéticos se justificam em virtude dos custos de ambiente e saúde pública que o consumo dos mesmos cria e sempre tendo em conta o princípio da equivalência. Assim, a base que melhor determina o valor do imposto a cobrar manifesta-se, não no valor, mas nos elementos que melhor revelam os custos que o consumo dos produtos tributáveis gera sobre o ambiente.

No nosso caso, a base tributável do imposto sobre os sacos de plástico incide sobre a qualidade e composição do tributo,<sup>435</sup> ou seja, incide sobre os sacos de plástico de espessura de parede igual ou inferior a 50 (mi)m, dado serem mais leves, mais fáceis de se rasgarem e serem produzidos em grande escala, o que acarreta mais consumo de petróleo e recursos, inserindo-se assim, perfeitamente, na lógica subjacente aos IEC.

Uma outra grande e importante distinção diz respeito à intenção económica e social que este imposto acarreta, dado este pretender moldar o comportamento da sociedade, de modo a evitar o consumo excessivo de sacos de plástico, numa lógica extrafiscal e suicida. O mesmo permite ao contribuinte alternativas, uma vez que só assim se conseguirá influenciar a escolha dos consumidores. No nosso caso, essas alternativas consistem em sacos de plástico mais grossos e reutilizáveis, sacos de papel ou de tecido.

Em suma, o imposto sobre os sacos de plásticos parece ser enquadrável neste grupo de impostos, dado pretender dissuadir consumidores e secundariamente gerar receita, ainda que se tenha a consciência de que a mesma tenha de diminuir ao longo do tempo, sob pena de estarmos perante mais um falso tributo ambiental.

A recondução deste imposto à natureza dos IEC não deve ser censurada, pois os próprios artigos relativos aos impostos sobre os sacos de plásticos têm uma sistemática idêntica, “bebem” dos IEC<sup>436</sup> e até remetem para esse regime, em matéria dos sujeitos passivos, regras de liquidação e de cobrança.

---

<sup>435</sup> Trata-se de uma fundamentação que também se aplica ao imposto sobre as lâmpadas de baixa eficiência, que anteriormente nos versámos.

<sup>436</sup> Veja-se os artigos relativos ao fator gerador, exigibilidade, formalização da introdução no consumo, a repercussão, entre outros, que mostram as similitudes com a estrutura dos IEC's.

### 2.1.3. Os efeitos (in)desejados do tributo sobre os sacos de plástico

Não há dúvida de que do tributo que incide sobre os sacos de plástico decorre pretensões extrafiscais.

O tributo de dez cêntimos sobre os sacos de plástico teve como objetivo levar os cidadãos a reduzir o consumo de sacos de plásticos. Oriundo da reforma da fiscalidade verde, conseguiu contribuir para o decréscimo da quantidade plásticos leves em cerca de 98%.<sup>437</sup> Assim, mais facilmente se consegue evitar que sacos de plástico leves, com espessura inferior a 50 *microns*, que se rompem facilmente e se desfazem, cheguem aos oceanos e causem a morte de diversos animais marinhos.

Aquando da sua entrada em vigor, os consumidores substituíram o bem por outros sucedâneos, adotando assim comportamentos ambientalmente adequados e não tributados. Dentro destes bens sucedâneos, os consumidores optaram por sacos de papel ou sacos de pano, que acabaram por gerar a quebra de venda dos sacos de plásticos leves.

Este aumento do consumo de sacos alternativos criou o fenómeno da elisão fiscal. Esta consiste na possibilidade lícita de um contribuinte reduzir o ónus tributário que sobre si recai, através de opções que o legislador indicou ou através da prática de atos menos tributados, ou não tributados de todo, que não foram idealizados pelo legislador, mas que não deixam de ser lícitos.<sup>438</sup>

Ora, essa elisão materializou-se no aumento do consumo e utilização de sacos alternativos, o que conseqüentemente levou a maioria dos estabelecimentos a deixarem de vender os sacos de plástico leves, oferecidos gratuitamente até à altura.

Negativamente, estes sacos alternativos acabaram por propiciar aos estabelecimentos uma fonte de lucro. Os sacos de papel reutilizáveis, de tecido ou até mesmos de plástico mais grosso geraram um mercado novo capaz de originar lucro para estas entidades. Atualmente, quando nos deslocamos aos estabelecimentos que anteriormente vendiam os sacos leves, somos confrontados com o facto de os comerciantes estarem a vender os sacos alternativos como de um produto se tratasse. O problema é que a maioria dos consumidores acha que, na compra de um saco mais grosso de plástico por 10 cêntimos (que não cai no âmbito do diploma em apreço), está a pagar

---

<sup>437</sup> MADRINHA, Mariana, Consumo de sacos de plástico caiu para 98%, *in*, <https://sol.sapo.pt/artigo/495695/consumo-de-sacos-plasticos-leves-caiu-98>.

<sup>438</sup> Esta conjugação entre elisão fiscal e o aumento de sacos de plásticos alternativos é feita por FIGUEIREDO, Nádía Coelho Aranha de, *A taxa sobre os sacos de plástico*, Dissertação de Mestrado, FDL, Lisboa, 2016, pág. 66 e ss.

um tributo em prol do ambiente. Deste modo, os comerciantes acabam por encontrar uma nova forma de lucro.

Pode-se questionar se o objetivo não é alcançado na mesma. Não estão os comerciantes, sem se aperceberem, a cumprir o objetivo do tributo sobre os sacos de plástico, mesmo que não seja ao abrigo deste último? Não acaba por existir uma internalização nos consumidores por parte dos tributos sobre os sacos de plástico leves, em todas as aquisições que façam? Estes não acabam por reutilizar sacos anteriormente comprados?<sup>439</sup> Parece-nos que sim, mesmo que não seja ao abrigo do referido tributo.

Assim, a finalidade ambiental é alcançada, mesmo que a receita alcance resultados quase nulos,<sup>440</sup> dado o tributo, enquanto instrumento económico e fiscal, orientar e persuadir o consumidor a adotar comportamentos ambientalmente sustentáveis. Não é por acaso que é apontado uma redução quase total no consumo de sacos de plástico leves.<sup>441/442</sup>

Agora, não se consegue é evitar, de momento, o aumento do consumo dos sacos do lixo,<sup>443</sup> dado que, antes deste tributo, os sacos leves eram utilizados como recipientes para o lixo doméstico.<sup>444</sup>

Por outro lado, com este tributo surgiram impactos económicos e sociais nas empresas fabricantes de sacos de plástico, tendo a indústria reduzido o pessoal trabalhador, dado não conseguir compensar as perdas provocadas.<sup>445</sup> Por sua vez, a introdução do tributo sobre os sacos de plástico levou a que muitos fabricantes

---

<sup>439</sup> Num estudo realizado em 2016, 70% dos consumidores portugueses reutilizaram os sacos de plástico adquiridos para as compras, in SCHMIDT, Luísa; TRUNINGER, Mónica; GUERRA, João PRISTA, Pedro "Primeiro Grande Inquérito Sustentabilidade em Portugal", Instituto de Ciências Sociais (ICS) da Universidade de Lisboa, 2016, pág. 85 e 86.

<sup>440</sup> Em 2015, de uma estimativa de 40 milhões de euros, não passou dos 1,6 milhões de euros. Assim, SILVA, Ana, *Estado Encaixa 1,6 milhões no arranque da taxa sobre os sacos de plástico*, in <https://www.publico.pt/2015/04/08/economia/noticia/estado-encaixa-16-milhoes-no-arranque-da-taxa-sobre-os-sacos-de-plastico-1691667>

<sup>441</sup> PINHEIRO, Ana Margarida, *Consumo de sacos plásticos caiu 95% com a nova taxa*, dados fornecidos pela Associação Portuguesa do Ambiente, in <https://www.dinheirovivo.pt/economia/quantos-sacos-comprou-no-ultimo-ano-so-publicar-segunda/>.

<sup>442</sup> Veja-se as estatísticas de 2015 e 2016, fornecidas pelo Instituto Nacional de Estatística em [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaques&DESTAQUESdest\\_boui=281086104&DESTAQUESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281086104&DESTAQUESmodo=2), consultado em 21/01/2018.

<sup>443</sup> Um problema que a Irlanda enfrentou, aquando do lançamento da taxa sobre os sacos de plástico.

<sup>444</sup> Sobre o problema de saber se as alternativas aos sacos de plástico leves são melhores vide, GOGTE, Mangal, *Are plastic grocery bags sacking the environment?* India, International Journal fo quality reserch, 2009, in, <http://www.ijqr.net/journal/v3-n4/08.pdf>, e FIGUEIREDO, Nádía, *a Taxa... op. cit.*

<sup>445</sup> SILVA, Ana, *Indústria reduz pessoal e não consegue compensar as perdas provocadas pela taxa ambiental*, in <https://www.publico.pt/2015/10/12/economia/noticia/industria-reduz-trabalhadores-e-nao-consegue-compensar-as-perdas-provocadas-pela-taxa-ambiental-1710669>

reorientassem a sua produção, ajustando a maquinaria às alternativas pensadas pela grande distribuição para contornar o novo imposto.<sup>446</sup>

Os impactos económicos e sociais dos tributos ambientais em geral são uma preocupação transversal a todas as indústrias e setores poluidores se a consciência ambiental começar a ser cada vez maior a adoção de comportamentos ambientalmente sustentáveis começar a ser regra e prática reiterada. Não é por essa razão que não devemos deixar de insistir nesse caminho, pois sem um planeta onde haja condições de vida, pouco ou nada importam os aspetos sociais e muito menos os aspetos económicos.

Outro argumento apontado contra o tributo sobre os sacos de plástico consistia no seu impacto negativo que teria sobre a reciclagem. É que se entendia que a falta de sacos de plástico leves utilizados pelas pessoas para separar o lixo conforme as regras de reciclagem iria ser afetado. Ora, a verdade é que mais de metade dos portugueses indica que não sentiram influência na sua forma de separar o lixo, dado que já o faziam e continuaram a fazê-lo como habitualmente (57,5%).<sup>447</sup>

Assim, o tributo sobre os sacos de plástico traduz-se num verdadeiro tributo ambiental,<sup>448</sup> dado ter contribuído para diminuir o volume de lixo de plásticos, criar nos consumidores a obrigação de comprarem sacos específicos para o lixo e, acima de tudo, levou a incentivar a reutilização de sacos para as compras, comportamento que hoje em dia já se pode considerar como prática reiterada e habitual na ida às compras de supermercado.

---

<sup>446</sup> CRISÓSTOMO, Pedro, *Indústria adapta máquinas a sacos de plástico mais grossos*, in, <https://www.publico.pt/2015/02/14/economia/noticia/industria-adapta-maquinas-para-sacos-mais-grossos-1686073>

<sup>447</sup> SCHMIDT, Luísa; TRUNINGER, Mónica; GUERRA, João PRISTA, Pedro “*Primeiro Grande Inquérito Sustentabilidade em Portugal...*”, *op. cit.*, pág. 88.

<sup>448</sup> Nas palavras de Rui Duarte Morais, é de “(...) assinalar a primeira experiência com sucesso de um imposto ambiental “suicida”, i. e., de um imposto que efetivamente logrou alterar hábitos ambientalmente nocivos gerando receita que tende para zero (...)”, in DUARTE, Rui Morais, *As Reformas Fiscais do Presente*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 4, 2016, pág. 255.

## Capítulo V – Os Instrumentos Fiscais ao Serviço das energias Renováveis - “*Nice to Have, Necessary to Push Forward*”.<sup>449</sup>

### 1. Os Problemas Fiscais<sup>450</sup> envolvendo a Energia Eólica, em particular o IMI.

Nos nossos dias, a maior parte do sistema energético mundial assenta na utilização de petróleo e, em alguns casos, de gás natural, sendo que o seu esgotamento é de conhecimento geral e uma das grandes preocupações dos dias correntes, visto que se prevê a inexistência de petróleo dentro de algumas décadas.

Conjugado com isto, a utilização destes combustíveis fósseis leva à degradação do meio ambiente, nomeadamente, liberta para a atmosfera grandes quantidades de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) que origina os efeitos de estufa atual que presenciamos.

Assim, é de urgente necessidade a adoção de alternativas renováveis para a produção de energia.

Os parques eólicos são importantes no setor das energias renováveis, sendo um dos meios mais utilizados mundialmente para produzir eletricidade renovável e não poluente. Do ponto de vista ambiental, trata-se de uma energia limpa que não emite gases poluentes para a atmosfera, ao mesmo tempo que permite aos Estados cumprir os compromissos internacionais, em concreto o Protocolo de Quioto e as Diretivas Comunitárias.

A energia eólica constitui, assim, uma credível tecnologia com grande potencial para substituir o domínio das energias fósseis.

Não obstante, o desenvolvimento e o investimento neste setor, têm sido alvo de imensos e concretos obstáculos significativos que dificultam uma aposta “*all in*”.

---

<sup>449</sup> Expressão utilizada por FOUQUET, Dörte, *Round Table on Environmental Protection and Climate Change - Cost, opportunities and the role of public support*, de 27 de Maio de 2008, apresentação *The Right Balance*, disponível em <http://ec.europa.eu/competition/sectors/energy/conferences/fouquet.pdf>, consultado em 13 de março de 2017.

<sup>450</sup> Sobre outros problemas que o setor das energias renováveis enfrenta, em especial setor eólico e hídrico, vide, GOMES, Carla Amado, *Instabilidade Regulatória no Domínio das Energias Renováveis: Apontamentos Jurisprudenciais sobre Conflitos Intraambientais e Outros*, Publicações ICJP, E-PÚBLICA Revista Electrónica de Direito Público, disponível in <http://www.scielo.mec.pt/pdf/epub/v3n1/v3n1a14.pdf>, consultado em 29/04/2017.

Urge ultrapassar estas dificuldades através de uma maior divulgação de informação, incentivos financeiros<sup>451</sup> e fiscais e um quadro legal coerente que concilie todos os interesses.

Neste ponto, iremos enveredar numa análise jurídico-fiscal sobre o ordenamento jurídico português face aos parques eólicos, nomeadamente em sede de IMI.<sup>452</sup>

A complexidade da questão é clara pelo facto de durante vários anos, após entrada do IMI, não ter existido qualquer tributação sobre aquela realidade. Apenas no decorrer do ano 2010, a Administração Fiscal fez incidir o IMI sobre os parques eólicos, na premissa de que estas realidades consubstanciavam “prédios.”

O objetivo desta análise passa por demonstrar como a tributação em vigor, nesta sede, é claramente desajustada, prejudicando, indiretamente ou reflexamente, o incentivo aos agentes económicos para investir ou continuar a atividade em parques eólicos. A ideia a reter é a de que se perde uma oportunidade de fazer prevalecer o meio ambiente, pelo uso de energia não fóssil, em detrimento de mais uma forma de arrecadação de receita para o Estado<sup>453</sup> e, mais concretamente, para os Municípios.<sup>454</sup>

---

<sup>451</sup> Na Lei de Orçamento de Estado de 2018, aprovada pela Lei n.º 114/2017, manteve-se, no âmbito das medidas tendentes à redução de emissões de gases com efeito estufa, o incentivo à introdução no consumo de veículos de baixas emissões, financiado pelo Fundo Ambiental, criado pelo Decreto-Lei n.º 42 -A/2016, de 12 de agosto. Este incentivo foi estendido a motociclos de duas rodas e ciclomotores elétricos que possuam homologação europeia e estejam sujeitos a atribuição de matrícula, com exclusão daqueles classificados como Enduro, Trial, ou com *sidecar*. O incentivo consiste num cheque de 2.250 euros, ainda que num número limitado, na compra de um veículo elétrico. (€400 no caso das motos)

<sup>452</sup> Para um panorama energético e enquadramento jurídico-político nacional das energias renováveis em especial sobre a energia eólica *vide*, SARAIVA, Rute, ALEIXO, Nuno, *Energia e Desenvolvimento Sustentado. O Caso das Energias Renováveis e da Eólica em Especial em Portugal*, in Cadernos do Direito, n.º 3, Temas de Direito da Energia, Coord. João Miranda e Carla Amado Gomes, Almedina, 2008, 215 e ss.

<sup>453</sup> A utilização de parque eólicos para produção de eletricidade também é alvo de críticas ambientais. A sua utilização acarreta um número de externalidades entre as quais os riscos para a segurança, impacto na paisagem, uso da terra, impacto na biodiversidade, ruído, sombra, interferência eletromagnética, efeitos no clima. Sobre isto *vide*, COMISSÃO EUROPEIA, *Wind Energy. The Facts, A Plan for Action in Europe, Luxemburgo, 1999*; e HAU, Erich, *Wind Turbines, Fundamentals, Technologies, Application, Economics*, 2.ª Edição, 2003, 533 e ss.

<sup>454</sup> Quer o IMI, quer a “Renda”, são receitas atribuídas aos municípios.

## 2. Breve análise, para efeitos de IMI, de *Prédio*<sup>455</sup>

Contra a incidência do IMI sobre os parques Eólicos, pode-se argumentar que por um lado, no que diz respeito à incidência subjetiva, não se deve qualificar legalmente os detentores das respetivas licenças de exploração como proprietários, usufrutuários, ou superficiários de qualquer prédio e, por outro, para efeitos de incidência objetiva, não existe qualquer realidade, suscetível de tributação, no sentido de “prédio.” É este último argumento que merece um tratamento pela nossa parte.

Desde logo, torna-se importante chamar à colação o artigo 2.º do CIMI.

Nos termos do n.º 1 do referido artigo, o conceito de “prédio”, para efeitos daquele código, constitui “(...) *toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*”<sup>456</sup> Por sua vez, conjugando o n.º 2 e n.º 3 do mesmo preceito, “[o]s edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afetos a fins não transitórios”, presumindo-se “o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.”

Assim, a doutrina decompõe a noção de prédio em três elementos:

- *Elemento físico:* “toda a fração de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência.”

---

<sup>455</sup> Não iremos abordar aprofundadamente a dogmática do IMI, dado não ser o nosso objetivo, sendo que apenas iremos fazer referência a alguns aspetos gerais que estejam em consonância com o tema que abordamos. Para uma análise aprofundada acerca do IMI, vide, ROCHA, António Santos, BRÁS, Eduardo José Martins, *Tributação do Património - IMI-IMT e Imposto de Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, 2015; GOMES, Nuno Sá, *A Tributação do Património*, Coimbra, 2005; RODRIGUES, Carlos, OLIVEIRA, António, MIRANDA, Nuno, *A Tributação do Património, Código de IMI, Código de IMT e Código do IS Anotados*, 2.ª edição, Vida Económica, 2008, entre outros.

<sup>456</sup> O conceito de “prédio” adotado pelo legislador fiscal acabou por ser mais abrangente que a definição de “prédio”, elencada no artigo 204.º do Código Civil.

- *Elemento patrimonial*: “que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva.”
- *Elemento económico*: “e que, em circunstâncias normais tenha valor económico.”

Só com a confluência dos três elementos é que se qualifica determinada realidade como prédio, para efeitos de IMI.

O prédio, como elemento agregador da incidência objetiva do IMI, divide-se entre prédio urbano e prédio rústico, sendo a intensidade de tributação divergente, consoante se esteja perante uma figura, ou outra.<sup>457</sup>

Neste âmbito, para efeitos de IMI, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º, um prédio rústico caracteriza-se por estar situado fora<sup>458</sup> de um aglomerado urbano,<sup>459</sup> *exceto os que sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, e os que tenham por destino normal uma utilização geradora de rendimentos comerciais e industriais, desde que:* “a) *Estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas e silvícolas; b) Não tendo a afetação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.*” A capacidade contributiva vigora neste ponto de forma abrangente, sendo o valor do mesmo determinado em função do rendimento gerado.<sup>460</sup>

Por sua vez, um prédio urbano compreende todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo dos prédios mistos.<sup>461</sup> Trata-se de um conceito residual, onde a capacidade contributiva não tem o destaque. Nesta categoria, tributa-se tendo em conta o “*princípio da equivalência relativamente aos benefícios reflexamente*

---

<sup>457</sup> Também neste sentido, LOBO, Carlos Batista, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI*, A Fiscalidade da Energia, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2017, pág. 50

<sup>458</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 3, “*São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas ou silvícolas e estejam a ter, de facto, esta afetação.*”

<sup>459</sup> Consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20m da última edificação, no sentido dos arruamentos, nos termos do n.º 4 do artigo 3.º do CIMI.

<sup>460</sup> *Ibidem*, pág. 50. A este argumento, acrescente a forma de determinação do valor do prédio que é aferida nos termos do artigo 18.º do CIMI.

<sup>461</sup> Nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do CIMI, sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal, sendo visto como prédio misto quando nenhuma das partes puder ser classificada como principal.

*proporcionados pela atividade pública e que determina, em larga medida, o valor da propriedade urbana.”*<sup>462</sup>

Nos termos do artigo 6.º, os prédios urbanos dividem-se em habitacionais, comerciais, industriais, ou para serviços, terrenos para construção e, por fim, outros.

Tendo em conta a definição de parque eólico *supra* referida, podemos desde logo concluir que aqueles não têm fins habitacionais, comerciais, industriais, para serviços, ou para construção.<sup>463</sup>

Coerentemente, resta-nos a última categoria, “outros”, prevista na alínea d) do n.º do artigo 6.º do CIMI.

É com esta última categoria que a Administração Tributária justifica a tributação dos parques eólicos, qualificando-os como prédios urbanos, dado não ser possível subsumir às outras categorias e espécies de prédios, como refere a Circular n.º 8/2013.

---

<sup>462</sup> LOBO, Carlos Batista, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI...*, *op. cit.*, pág. 50 e 51.

<sup>463</sup> Coerentemente, não devem ser também subsumidos na categoria de prédios rústicos, dado que os parques eólicos têm como destino normal a produção de energia elétrica, sem qualquer geração de rendimentos agrícolas. O mesmo se diga para os seus componentes.

## 2.1. Deve um Parque Eólico<sup>464</sup> pagar IMI? Um Tributo ao *Vento*. O STA ao auxílio do ambiente?

Chegados a este ponto, cabe dar o nosso entendimento acerca desta temática, ou seja, sobre a questão de saber se o IMI deverá incidir sobre esta realidade energética de produção renovável ou se, ao invés, a AT tem suporte legal para tributar estas realidades em sede de IMI. Este tópico assume-se com grande relevância, dado existirem diferendos e até disparidades de atuação do fisco, onde em alguns casos os serviços de Finanças consideram apenas o aerogerador, para efeito de cobrança, e noutros casos todo o parque eólico.

A Circular n. °8/2013 constitui um dos únicos instrumentos da Autoridade Tributária, no que concerne este assunto.

Não obstante, aquela nota clarifica o entendimento da AT, mas não o fundamenta, servindo apenas de um instrumento de auxílio interpretativo, para os respetivos funcionários da AT.

Em primeiro lugar, cabe saber se o IMI deverá incidir sobre todo o parque eólico ou apenas sobre os aerogeradores individuais.

A realidade designada por parque eólico é composta por aerogeradores assíncronos (as chamadas torres eólicas), subestações (edifícios de comando), redes de cabos que ligam os primeiros aos segundos e respetivos acessos.<sup>465</sup>

Estes componentes têm como finalidade a produção de energia elétrica através do aproveitamento da velocidade do vento. Os aerogeradores são colocados em locais separados e com uma distância que permita segurança e um bom aproveitamento do vento e, como tal, constituem realidades autónomas entre si. Assim, a lógica predial do IMI não aceita a existência de prédios unitários, quando os elementos físicos se encontram separados espacialmente, indo muitas das vezes ao fracionamento mais puro (por exemplo, a árvore).<sup>466</sup> Um parque eólico constitui uma fração de território organizado<sup>467</sup> e estruturado com diversos elementos e partes componentes com ligação ao solo e caráter

---

<sup>464</sup> A Energia Eólica começou a ser utilizada em Portugal, no ano de 1986, com o parque eólico na ilha de Porto Santo, Madeira.

<sup>465</sup> CIRCULAR N.º 8/2013, Gabinete do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

<sup>466</sup> Neste sentido, LOBO, Carlos Batista, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI...*, op. cit., pág. 52.

<sup>467</sup> Que poderá ser terrestre, ou marítimo, abrangendo neste último caso, os parques eólicos *offshore*.

de permanência, sendo que todo esse conjunto de bens e equipamentos se tornam imprescindíveis à atividade económica em questão. Constitui, assim, uma realidade, composta por diversos elementos conexos e interligados tecnologicamente.

Dito isto, deve-se concluir, preliminarmente, o afastamento da incidência de IMI sobre os parques eólicos *tout court*. O código não faz qualquer referência expressa, ou tácita, que permita concluir pela inclusão dos parques eólicos como estando abrangidos pelas suas regras de incidência objetiva e, de igual modo, o código não faz referência a regras de incidência subjetiva que responsabilize um sujeito passivo pelo pagamento de IMI.<sup>468</sup>

Resta-nos a incidência de IMI sobre os aerogeradores. Estes são compostos por três peças fundamentais: o rotor, o gerador e a torre de suporte. Em relação aos aerogeradores em particular, a avaliação é apenas feita à sapata de betão (estrutura de apoio de betão armado) e à torre (estrutura tubular metálica), não se avaliando a cabine, as pás e o posto de transformação neles inserido, por se tratarem de bens de equipamento.

Fica assente, desde já, que os aerogeradores não devem também ser considerados como meras construções, por não pertencerem a nenhuma qualificação de edifício.<sup>469</sup> Como tal, não devem ser sujeitos também a IMI. Vejamos, estes aerogeradores constituem um equipamento complexo de produção elétrica. A torre, por si só, não deve ser vista como uma construção, dado não ter essa característica funcional e individualmente não ter qualquer valor económico.

O valor económico só se apresenta quando a torre eleva o rotor e o respetivo gerador a uma altura suficiente capaz de aproveitar a energia fornecida pelo vento. Ou seja, um aerogerador é uma realidade integrada por diversos equipamentos e componentes que, por si só, não têm valor económico. Daí, a "Rede Virtual."<sup>470</sup> Se não existisse rotor, nem gerador, a torre era inútil.<sup>471</sup>

---

<sup>468</sup> Quanto muito, os elementos de ligação e edifícios de comando e da subestação, enquadram-se isoladamente na figura de "prédio", dada à sua natureza. Não obstante, devido a estarmos perante uma "rede em conexão" onde todos os componentes são necessários para produzir eletricidade, veremos que mesmo assim, não se deve incidir o IMI sobre estes componentes.

<sup>469</sup> No mesmo sentido, LOBO, Carlos Batista, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI...*, *op. cit.*, pág. 53. Em sentido contrário, PEREIRA, Paulo Pinto, *A Incidência de IMI sobre os Parques Eólicos*, *A Incidência de IMI sobre os Parques Eólicos*, in Terra de Lei, A.2, n.º 3, Lisboa, 2012, pág. 49

<sup>470</sup> Expressão utilizada por LOBO, Carlos Batista, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI...*, *op. cit.*, pág. 53

<sup>471</sup> No mesmo sentido, LOBO, Carlos Batista, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI...*, *op. cit.*, pág. 53.

O mesmo se diga para a sapata. Esta constitui uma infraestrutura de suporte da torre que é inserida no solo, sendo posteriormente coberta na sua quase totalidade. Sem compatibilização com os restantes componentes, a sapata não tem qualquer valor económico.

Assim, a tributação desta realidade não respeita o requisito do valor económico presente no n.º 1 do artigo 2.º do CIMI, sendo ilegal a inscrição e avaliação como prédio urbano, de um aerogerador para efeitos de IMI. Aliás, esta posição é partilhada pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 26/02/2017, processo nº 516/15,<sup>472</sup> que entende que:

*“Em circunstâncias normais, um aerogerador integrado num parque eólico destinado à injeção de energia eléctrica na rede pública, não tem valor económico próprio. Pelo contrário, é no próprio parque eólico que se encontra a manifestação de capacidade contributiva que revela a existência de tal valor, motivo pelo qual é o parque eólico, que não o aerogerador, que é remunerado (...).*

*Pelo que à míngua do terceiro pressuposto, não se pode concluir que um aerogerador pertencente a um parque eólico destinado à injeção de energia eléctrica na rede pública seja um prédio para efeitos de I.M.I., uma vez que o requisito da existência, em circunstâncias normais, do valor económico, não se verifica em relação a cada um dos aerogeradores ou de qualquer outro elemento que compõe o parque eólico (porque individualmente nenhum deles é, por si só, em circunstâncias normais, idóneo para produzir e injectar a energia na rede pública), mas apenas em relação a este (o parque eólico), na sua unidade, atenta a sua finalidade”*

Significa isto que cada um destes elementos, por si só, não pode ser considerado “prédio urbano” e, conseqüentemente, cair na categoria de “outros”, uma vez que não constituem, por si só, parte economicamente independente, ou seja, não conseguem, por si só desenvolver a atividade económica. Citando o acórdão do STA, processo n.º 01105/17 de 15/11/ 2017 “O elemento económico traduz-se na necessidade de a fracção de território em causa possuir, por si só, valor económico, distinto do valor das coisas

---

<sup>472</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

(dos materiais que o compõem), o que não acontece com cada aerogerador integrante de um parque eólico.”<sup>473</sup>

Consequentemente, tal decisão aniquila a posição sufragada pela AT na circular n.º 8/2013 onde se estabelecia que cada aerogerador e cada subestação eram unidades independentes, em termos funcionais, devendo, por isso, serem considerados como prédios autónomos e inseridos na categoria “outros”.

Com esta tributação estaremos a abrir um precedente para tributar qualquer dia os candeeiros de iluminação pública e cadeiras de jardim, por estarem fixos ao solo. Os estádios de futebol, por exemplo, são compostos por diversos elementos, como as bancadas, balizas relvado, balneários, etc., e a AT não se atreve sequer a equacionar tributação destes elementos em sede de IMI. Ora, estes componentes, apesar de conjuntamente estarem interligados e conexicionados com vista ao mesmo fim económico, individualmente não possuem autonomia económica em relação à fração de território que ocupam. A mesma lógica está presente nos parques eólicos.

A consideração de aerogeradores como “prédio urbano”, por outro lado, não deve ser admissível, visto que não emanam qualquer potencialidade real ou virtual de fruição urbanísticas prestadas pelo município.

Por sua vez, os Parques Eólicos não cabem na categoria de “outros”, em sede de prédios urbanos, tendo em conta a falta de vocação financeira, ou seja, a sua existência e valor económico não dependem, nem pressupõem, qualquer relação com o prestador de utilidades urbanísticas, o Município, no caso. Não existe um aproveitamento de qualquer utilidade urbana, na ótica do princípio da equivalência e do benefício.<sup>474</sup>

As regras de interpretação extensiva<sup>475</sup> não permitem que se possa entender estes equipamentos organizados numa rede virtual coesa como integrados num único “prédio urbano”, para efeitos de IMI.

Mesmo que se argumente que estamos perante uma lacuna, a verdade é que não é legalmente admissível a integração de lacunas em normas de incidência tributária com recurso à analogia, tal como disposto no artigo 11.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária.

Qualquer entendimento diverso daquele que se encontra aqui pugnado estará em total violação com o que prescreve a CRP.

---

<sup>473</sup> Acórdão do STA, processo n.º 01105/17 de 15/11/ 2017, consultado em <http://www.dgsi.pt/>

<sup>474</sup> *Ibidem*, pág. 54 e 55.

<sup>475</sup> O artigo 11.º do Código Civil dispõem sobre a interpretação extensiva. Assim, MENDES, João Castro, *Introdução ao Estudo do Direito, op. cit.*, pág. 184.

Muito recentemente, o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 15 de maio de 2017, processo 0140/15,<sup>476</sup> veio sufragar entendimento idêntico ao nosso, nesta matéria, acrescentando que:

*“Perante essa falta de autonomia económica, não é aceitável a inscrição oficiosa desta realidade física na matriz predial como um prédio urbano, nem, por consequência, a sua avaliação como tal, o que determina, por ilegais, a anulação desses atos.”*

Tratou-se de uma decisão arrojada, em prol da lógica fiscal, é certo, mas que, reflexamente, se traduz num passo incentivador e protetor dos investidores de produção energética renovável.<sup>477</sup>

Neste acórdão, apenas é de lamentar o facto de ficar por esclarecer se o IMI prevê ou não um método de avaliação dos parques eólicos que se mostre capaz de traduzir o respetivo valor económico.<sup>478/479</sup>

A fórmula geral da avaliação, constante do artigo 38.º do CIMI, foi concebida para fazer face à determinação do valor patrimonial tributário da generalidade dos prédios urbanos. Todavia, dadas a natureza e características de alguns desses prédios, que contêm atributos muito diferenciados e desconformes com os limites e natureza das variáveis da fórmula geral, não é alcançado de forma satisfatória o apuramento do valor patrimonial tributário, pelo que se torna necessário, mantendo o carácter objetivo das regras de avaliação imobiliária para fins fiscais, aplicar-lhes o método previsto no n.º 2 do artigo 46.º CIMI.

Infelizmente, para prejuízo dos parques eólicos, a Lei n.º 7 -A/2016, de 30 de março, introduziu alterações ao CIMI, em concreto no artigo 38.º, que, como referido,

---

<sup>476</sup> Acórdão do STA, processo n.º 0140/15, de 15/03-2017/, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2bc0b8e95fa15051802580e6004254cd?OpenDocument>.

<sup>477</sup> Este entendimento do STA já foi reiterado nos acórdãos proferidos, STA, processo n.º 0905/17, de 25-10-2017; STA, processo n.º 01105/17, de 15/11/ 2017; STA, processo n.º 0661/17, de 22/11/2017, todos consultados em <http://www.dgsi.pt/>.

<sup>478</sup> Da pouca doutrina que versa sobre este aspeto, a posição é a de que o *critério de mercado* e o *critério do valor intrínseco* previstos nos artigos 38.º e 46.º do CIMI, respetivamente, são totalmente desadequados para a determinação do valor tributável dos parques eólicos. Assim, LOBO, Carlos Batista, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI...*, *op. cit.*, pág. 56 a 63.

<sup>479</sup> Sobre uma breve explicação acerca do valor patrimonial tributários dos prédios urbanos *vide*, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, *op. cit.*, pág. 579 e ss.

estabelece a regra geral de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos. O “método de custo adicionado do valor do terreno”, previsto no n.º 2 do artigo 46.º do CIMI, passa a ser alargado a alguns tipos de prédios da espécie comercial, industrial ou para serviços.

Em complemento, a Portaria n.º 11/2017, de 9 de janeiro, veio definir a tipologia de prédios urbanos aos quais é aplicável o método previsto no n.º 2 do artigo 46.º do CIMI, onde se engloba os centros electroprodutores, ou seja, os parques eólicos.<sup>480</sup>

Em suma, as torres aerogeradores não devem ser sujeitas ao IMI, pelas razões apontadas. Além disso, esta tributação poderá afastar projetos ambiciosos de combate à poluição do ar. Em particular referimo-nos a um projeto internacional denominado SMOG FREE TOWER. Esta torre de 7 metros funciona num processo idêntico ao do aspirador, mas em larga escala. Utiliza tecnologia de ionização positiva, patenteada para produzir ar livre a partir da poluição atmosférica existente em espaços públicos, permitindo que as pessoas respirem e experimentem ar limpo de graça. Está equipado com tecnologia ecológica, limpa 30.000 m<sup>3</sup> por hora e usa pouca eletricidade.<sup>481</sup>

Pelas suas características, se este projeto internacional fosse desenvolvido em Portugal, poderia ser objeto de tributação em sede de IMI, dado que a torre, pela sua natureza, se encontra fixada ao chão, à imagem de um prédio e dos parques eólicos. Situação nada desejável e contrária à lógica de promoção das energias renováveis e meios de combate à poluição.<sup>482</sup>

---

<sup>480</sup> Nos termos do anexo I da Portaria n.º 11/2017, a lista de prédios urbanos a que se refere o n.º 4 do artigo 38.º do CIMI consiste em: Centros electroprodutores, Barragens, Instalações de transformação de eletricidade, Instalações de produção, armazenagem e transporte de gás, Instalações de captação, armazenagem, tratamento e distribuição de água, Instalações de recolha, drenagem e tratamento de águas residuais, Instalações de recolha, tratamento, valorização e eliminação de resíduos, Instalações destinadas ao transporte aéreo, rodoviário, ferroviário, marítimo, fluvial e lacustre, não integradas no Domínio Público Postos e torres de telecomunicações, Estádios e outros recintos desportivos, Pavilhões multiusos, Piscinas, Recintos para a prática de desportos motorizados, Parques temáticos, Campos de golf, Instalações afetas a indústrias extrativas com construções associadas, Estruturas destinadas à indústria naval, cimenteira, petrolífera, química e metalúrgica, Instalações de atividades pecuárias Instalações de atividades de aquicultura, Moinhos e azenhas, Postos de abastecimento de combustíveis, Estruturas e pavilhões aligeirados, com áreas cobertas mas não fechadas, Construções precárias, roulottes e contentores, Parques de campismo, Instalações de lavagem de automóveis, Edifícios afetos à atividade aquícola.

<sup>481</sup> Sobre isto vide, SMOG FREE PROJECT, Fact Sheet, in <https://www.studioroosegaard.net/data/files/2017/11/232/smogfreeproject-roosegaard-factsheet.pdf>. Este projeto já implementado na China, país com sérios problemas de poluição atmosférica, acabou por ser responsável pela redução em cerca de 55% da poluição do ar. Vide, <https://www.studioroosegaard.net/data/files/2017/10/33/smogfreeproject-roosegaard-pressrelease-beijingresults>.

<sup>482</sup> Ainda que defendamos a não tributação em sede de IMI dos aerogeradores e dos parques eólicos pelos fundamentos supra expostos, note-se que os parques eólicos já são tributados através de um "imposto municipal" sobre os rendimentos resultantes da sua exploração, da qual beneficiam os municípios onde aqueles se encontram instalados. O n.º 33 do Anexo II ao Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de maio com a

---

redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 168/99, de 18 de maio, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 339-C/2001, de 29 de dezembro, dispõe que *"tendo presente a conveniência de refletir uma repartição dos benefícios globais que lhe são inerentes a nível nacional e local, é devida aos municípios, pelas empresas detentoras das licenças de exploração de parque eólicos, uma renda de 2,5% sobre o pagamento mensal feito pela entidade recetora da energia elétrica produzida, em cada instalação."* Em primeiro lugar, cabe perguntar: estamos perante uma dupla tributação? Infelizmente, tal não acontece (o que seria um bom argumento para afastar a Incidência de IMI), dado que o IMI visa incidir sobre cada aerogerador, enquanto que esta "renda" assenta num critério de avaliação do rendimento do parque eólico no seu todo. Este imposto assume o método de rendimento como critério para aferir o valor a pagar. Não obstante, não podemos deixar de referir que estes dois tributos em questão acabam por onerar duplamente uma realidade complexa com intuito meramente de arrecadação de receita. Na eventualidade de se aceitar a posição por nós sufragada, os Municípios continuam a ter uma fonte de receita que garante o que o IMI pretende garantir, mas que, por desenquadramento, não consegue. As energias renováveis necessitam de tratamento fiscal mais adequado e mais impulsionador das suas atividades, de forma a subsistirem e desenvolverem-se futuramente. O papel do Direito Fiscal torna-se relevante, evitando situações similares e desadequadas a que presenciamos aqui.

## 2.2. O Alívio Fiscal

O legislador, com a Reforma Fiscal Verde, veio dar um alívio temporário aos proprietários de parques eólicos. De certo modo, achamos que se tratou mais de uma medida para remediar a situação caricata que o legislador criou, aliviar as objeções à AT, e compensar a falta de visibilidade protetiva do meio ambiente nesta questão. Ou seja, compensar a oportunidade falhada.<sup>483</sup>

Depois da errónea classificação dos equipamentos destinados à produção de energia a partir de fontes renováveis como prédios urbanos e da sua sujeição a IMI, a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro<sup>484</sup> aditou o artigo 44.º-A aos Estatutos dos Benefícios Fiscais.<sup>485</sup>

Nos termos do n.º 1 do referido artigo, os prédios previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI, onde se subsumiu os parques eólicos, beneficiam de uma redução de 50% da taxa de imposto municipal sobre imóveis, desde que sejam exclusivamente afetos à produção de energia a partir de fontes renováveis.<sup>486</sup> Note-se que este benefício é apenas aplicável pelo período de cinco anos nos termos do n.º 6 do artigo 44.º-A do EBF.

---

<sup>483</sup> Uma outra forma de incentivo à eletricidade de energia renovável traduz-se em regime de tarifas *feed-in*. No Regime Remuneratório introduzido pelo DL 215-B/2012, de 8 de outubro, e que procedeu à sexta alteração ao DL 172/2006, de 23 de agosto, veio-se desenvolver as bases gerais da organização e funcionamento do Sistema Elétrico Nacional e transpor os artigos n.º 13º e n.º 16º da Diretiva 2009/28/CE, relativa à promoção da utilização de energia proveniente de fontes renováveis. Este diploma revogou a legislação que regulava a produção de eletricidade em regime especial, afastando a aplicação exclusiva do sistema de remuneração garantida e bonificada, as tarifas *feed-in*, ou seja, obrigação de compra a preços bonificados. Atualmente, com a entrada em vigor do DL 215-B/2012, a atividade de produção em regime especial passou a poder ser exercida tanto ao abrigo do regime de remuneração garantida, em que a eletricidade produzida é entregue ao comercializador de último recurso, como ao abrigo do regime geral, através da venda de eletricidade produzida em mercados organizados. As tarifas *feed-in* tratam-se de um sistema de incentivo aplicado em diversos países europeus, como a França, Alemanha, Suíça ou Dinamarca, onde se estabelecem fórmulas de remuneração das centrais electroprodutoras com bonificação, prevendo um montante de remuneração variável, consoante o tipo de produção, tanto eólica, hídrica, solar e biomassa.

<sup>484</sup> Lei que procede à alteração das normas fiscais ambientais nos setores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental.

<sup>485</sup> Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho.

<sup>486</sup> Em diversas reformas legislativas, a mais relevante para os benefícios fiscais consistiu no Relatório do Grupo de Trabalho em 2005, denominado “Reavaliação dos Benefícios Fiscais.” No que diz respeito às energias renováveis, este relatório analisa uma das primeiras medidas de promoção às energias renováveis, em concreto a Lei n.º 65/90, de 28 de dezembro, onde foi aditado o n.º 1 do artigo 55.º do IRS e se previa a dedução, ao rendimento líquido global das “importâncias despendidas na aquisição de equipamentos novos para a utilização de energias renováveis não suscetíveis de serem considerados custos nas categorias B, C ou D”, dedução esta com respetivas limitações. Tratou-se de um benefício que não resistiu à crise económico-financeira de 2011 de que Portugal foi alvo.

No que diz respeito ao início do benefício fiscal, a redução de IMI inicia-se no ano em que se verificar a afetação exclusiva do prédio à produção de energia a partir de fontes renováveis, pelo que, caso esta afetação se verifique em 2015, o benefício abrange o imposto devido com referência ao corrente ano, a liquidar em 2016.

Note-se que os parques eólicos que tenham iniciado a atividade antes da entrada em vigor deste benefício e cujo pressuposto se mantenha em 2015.01.01, o benefício e a contagem do prazo de sessenta dias iniciam-se com a data de entrada em vigor da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, pelo que o benefício abrange o imposto de 2015, a liquidar em 2016. Caso o pedido de reconhecimento seja apresentado para além deste prazo, aplica-se o disposto no n.º 4 do artigo 44.º-A, ou seja, o início da redução da taxa do IMI tem lugar a partir do ano imediato ao da iniciativa do procedimento.<sup>487</sup>

Não obstante, é necessário chamar à atenção para o ónus que incide sobre os potenciais beneficiários, ou seja, o aproveitamento do benefício depende da iniciativa dos sujeitos passivos através da entrega de um requerimento devidamente documentado que deverá ser apresentado no serviço de finanças da área do prédio e será objeto de análise pelo respetivo chefe do serviço de finanças no prazo de 60 dias, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 44.º-A do mesmo diploma.<sup>488</sup>

Por sua vez, o n.º 5 do artigo em análise estabelece a necessidade de observar a contínua afetação à produção de energia a partir de fontes renováveis, sob pena de ser retirado a respetiva redução de 50%. Com esta norma, o legislador acabou por apaziguar as "dores" fiscais que se geraram nesta sede. É caso para dizer que o legislador vestiu a camisola "verde" ao IMI, tornando-o mais "amigo" do ambiente, ainda que com efeitos limitados.

Contudo, o legislador não se ficou por aqui. Tendo em conta a importância económica e ambiental do setor das energias renováveis em Portugal,<sup>489</sup> este consagrou, através do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, taxas de amortização específicas para os equipamentos utilizados na exploração dessas energias de forma a fomentar a renovação dos mesmos e o investimento adicional em energias limpas. As

---

<sup>487</sup> CIRCULAR N.º 4/2015, Gabinete do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

<sup>488</sup> No entanto, existindo uma comunicação fora de prazo, tal não impede o aproveitamento do benefício, nem afeta a sua duração temporal, como disposto no n.º 4 do artigo 44.º do EBF.

<sup>489</sup> As nossas críticas incidem sobre opções legislativas e técnico-jurídicas sobre este setor apesar de sabermos que o setor das energias renováveis em Portugal se encontra em expansão e merece aplausos nos feitos já alcançados.

depreciações e amortizações,<sup>490</sup> devem ser vistas como "prendas" fiscais dadas aos investidores. Com estas é possível ver os custos de desgaste de ativos, cuja vida útil é longa, serem "abatidos" para efeitos fiscais. Por exemplo, se uma empresa adquire uma viatura para usar na sua atividade produtiva, o custo desse bem é reconhecido em função da sua utilização ao longo dos anos e não apenas no momento da sua aquisição.

O regime regulamentar das depreciações e amortizações previsto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, vem desenvolver o disposto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) sobre esta matéria, nomeadamente o regime previsto no artigo 29.º e ss.<sup>491</sup>

Assim, consagrou-se uma taxa de depreciação máxima de 8% para os equipamentos de energia eólica que até 2015 não surgia em qualquer previsão normativa. Desta forma, a vida útil mínima para efeitos fiscais deste tipo de equipamentos passa de 4 para 12,5 anos.<sup>492</sup>

É de louvar o uso de exemplos internacionais para o estabelecimento do período de vida útil máxima de uma turbina eólica, nomeadamente o exemplo da Dinamarca.<sup>493</sup> O mesmo raciocínio aplica-se aos equipamentos de energia solar.<sup>494</sup>

---

<sup>490</sup> A diferença entre depreciações e amortizações é feita tendo em conta os ativos em questão. As depreciações dizem respeito a ativos tangíveis (que tem componente físico, bem corpóreo) enquanto que as amortizações se referem a ativos intangíveis (bem incorpóreo).

<sup>491</sup> Como expõem a Comissão de Reforma, "*Para o apuramento do lucro podem ser deduzidos os gastos estabelecidos pelo Código do IRC, entre os quais se incluem elementos depreciáveis ou amortizáveis, sendo "aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo" (artigo 29.º, n.º 1, CIRC). Nos termos do artigo 31.º, n.º 1, do CIRC, e em concordância com o estabelecido no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é determinada aplicando-se aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I e as taxas genéricas mencionadas na tabela II, ambas anexas ao referido decreto regulamentar.*", in ANTEPROJETO DA REFORMA..., *op. cit.*, pág. 110.

<sup>492</sup> Sobre isto *vide infra*.

<sup>493</sup> Sobre isto *vide*, ANTEPROJETO DA REFORMA..., *op. cit.*, pág.111.

<sup>494</sup> Infelizmente, na Reforma da Fiscalidade Verde não se foi ambicioso no que diz respeito às energias renováveis. A título de exemplo, optou-se na reforma da Fiscalidade Verde, por não aplicar, como no passado, a taxa intermédia de IVA aos equipamentos destinados ao aproveitamento de energias renováveis, nomeadamente aparelhos, máquinas e outro equipamentos destinados principalmente ou exclusivamente para captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica, captação alternativa de outras formas de energia, produção de energia a partir de incineração ou transformação de detritos, lixo e outros resíduos.

## CONCLUSÃO

Embora os impostos relacionados com o ambiente consistam numa forma eficaz e eficiente de alcançar os objetivos da política ambiental, torna-se importante lembrar que o uso de instrumentos tributários constitui apenas um dos vários instrumentos políticos que podem ser utilizados para reduzir a poluição.

Qual o melhor? Ora, o instrumento de política mais adequado dependerá do caso em questão, incluindo, por exemplo, a natureza do poluente. Os formuladores de políticas podem usar medidas baseadas no mercado (por exemplo, políticas fiscais ou de *cap-and-trade*), ou uma abordagem de comando e controle (por exemplo, fixação de metas ou padrões tecnológicos) para reduzir o comportamento prejudicial ao meio ambiente e neutralizar as mudanças climáticas.<sup>495</sup>

No que diz respeito às políticas fiscais de cariz ambiental, do estudo efetuado, depreende-se que tem existido uma opção pelas taxas e contribuições de significativo valor que financiam em larga medida os serviços públicos de interesse geral e que acabam por ser economicamente verdadeiros impostos.

Mas, essa opção tem assentado em erros de cariz técnico-jurídicos. A utilização das taxas para estes fins de cariz ambiental não se coaduna com o fim que se visa. Daí que seja urgente a criação de um regime geral que reponha a coerência entre os impostos e as taxas, isto é, se queremos mesmos tutelar o ambiente, ou ao invés, apenas usar esse pretexto para continuar a financiar entidades e serviços do Estado, *per si*.

Da análise feita, facilmente constatamos que em Portugal não existem impostos estritamente orientados para a proteção ambiental, ou seja, que estabelecem valores suficientemente altos capazes de dissuadir comportamentos e orientá-los para outros mais “amigos” do ambiente. Veja-se o exemplo da eletricidade que é tributada independentemente da sua fonte geradora. Os próprios ISP, ISV e o IUC, que consagram componentes ambientais, acabam por não ter um poder conformador suficientemente relevante.

Em Portugal, o que temos são tributos relacionados com o ambiente, que incidem principalmente sobre os transporte e combustíveis.<sup>496</sup> Até à reforma da Fiscalidade Verde

---

<sup>495</sup> *Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report*, disponível em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_58.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf), pág 64, consultado em 25/03/2017.

<sup>496</sup> Neste sentido, SOARES, Cláudia Dias, *Impostos Ambientais em Portugal...?*, in, <http://impostosambientaisportugal.blogspot.pt/2011/10/em-portugal-nao-ha-impostos-ambientais.html>.

em 2015, o que existia em Portugal eram tributos com fracas pretensões ambientais que atendiam, não só ao fator ambiente, mas também, e maioritariamente, ao fator de produção de receita. Nas palavras da doutrina, o que existiam eram falsos impostos ambientais.

Não obstante, serão todos assim? Atualmente, já podemos descobrir no nosso ordenamento certas normas fiscais com caráter verdadeiramente ambiental. É o caso do tributo sobre as lâmpadas de baixa eficiência ou a contribuição sobre os sacos de plástico. Estes acabaram por ver a sua receita diminuída ao longo do tempo, numa lógica autodestrutiva.

Por outro lado, a importância dos benefícios fiscais na adoção de comportamentos respeitadores do ambiente é fulcral. Esta *extrafiscalidade* necessita de um papel mais interventivo se queremos transformar os setores energéticos e moldar comportamentos lesivos do ambiente.

Hoje em dia, pagar impostos, apesar de não ser apetecível nem aliciante, tornou-se num hábito já adquirido pela sociedade.<sup>497</sup> Um contribuinte paga os seus impostos com regularidade e até de forma inconsciente muitas das vezes.<sup>498</sup>

O mesmo se passa na Tributação Ambiental. O que se propõe é uma articulação entre os tributos e os benefícios fiscais, originando uma correta e completa orientação ao indivíduo.

O princípio do poluidor pagador, que se encontra presente em todos estes tributos, já não é suficiente, apesar de visar incutir a responsabilidade do custo ambiental ao poluidor. Essa insuficiência decorre do facto de o dano ambiental, ou poluição, continuar a existir, mesmo que haja pagamento do tributo, quando é este mesmo dano ou poluição que se pretende remover.

Citando *Charles Dickens*, “*O homem é um animal de hábitos*” e, como tal, continuará a pagar impostos, ao mesmo tempo que poluirá o ambiente, uma vez que pagar certo imposto ambiental ou taxa ambiental se transformará num hábito, num comportamento *sine qua non*.

---

consultado em 21/03/2017. A autora acrescenta que o que temos são o que realmente temos, “*são os impostos com tonalidades verdes.*” Apenas alguns impostos atuais podem ser apelidados de certeza de ambientais, entre os quais os impostos automóveis e o imposto sobre os sacos de plástico, dado que estes efetivamente afetam as decisões dos consumidores.

<sup>497</sup> Esquecendo as situações de evasão fiscal (atos ilícitos, contrários à lei fiscal) e elisão fiscal (atos lícitos que aproveitam lacunas da lei fiscal ou maximizam as existentes).

<sup>498</sup> Por exemplo, a maioria das pessoas compra bens ou serviços sem a noção de que no valor que pagam se encontram a suportar os tributos indiretos, sendo assim contribuintes inconscientes.

Assim, torna-se necessário uma abordagem ao nível da *extrafiscalidade*, mais acentuada e interventiva, em concreto através dos benefícios fiscais,<sup>499</sup> no âmbito da tributação ambiental, dado que aqueles correspondem, em nosso entender, numa ferramenta fulcral no combate à poluição, abrindo caminhos, através do incentivo, a soluções de vanguarda ambiental. Note-se que não defendemos benefícios fiscais *ad aeternum*, mas sim com uma janela de tempo significativamente ampla capaz de levar a um *shifting*.

À semelhança de Espanha, Portugal é apontado igualmente como exemplo de renovação fiscal em prol do ambiente. Desde 2005, muito por influência europeia, as fontes de energia não renováveis têm sido taxadas mais fortemente, sendo que a reforma da fiscalidade verde de 2014 se traduziu num marco muito importante nesta renovação fiscal.

Não obstante, sabe-se, face ao estudo que fizemos, que essa tributação nem sempre tem em mente uma preocupação marcadamente ambientalista.<sup>500</sup> Por isso, Portugal ainda tem um longo caminho a percorrer, tendo à sua frente um desafio da denominada “*environmental taxation*.”<sup>501</sup>

No que diz respeito ao papel do imposto, cumpre questionar a sua atual formulação. Numa altura em que se questiona a ação pública, se reflete sobre as escolhas públicas e se exige uma redução das mordomias do Estado, questionamos se a função de modelar comportamentos não implica utilizar as receitas obtidas em objetivos concretizadores e complementares a esse fim, através da consignação a um objetivo claro e inequívoco. Ou seja, para além da faceta clássica de imposto, não será também útil, como uma política pública efetiva, utilizar a obtenção da receita com fins concretos e não gerais em prol do ambiente, numa exceção ao princípio da não consignação dos impostos?

502

---

<sup>499</sup> Nos termos do artigo 2.º n.º 1 dos Estatutos dos Benefícios Fiscais, consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação. Por sua vez, nos termos do n.º 2 daquele artigo, são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.

<sup>500</sup> SOARES Cláudia, *The Portuguese Energy Tax Until 2011: The Tax Design*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 5, número 3, 2012, pág. 195 e ss.

<sup>501</sup> *Tax Reforms in EU Member States*, 2015 Report, disponível em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_58.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf), pág. 91, consultado em 25/03/2017

<sup>502</sup> Consignação admissível à luz das exceções previstas na Lei de Enquadramento Orçamental.

A quantidade de impostos extrafiscais existentes, a contínua expansão dos mesmos e as suas pretensões ambientais não significam que a extrafiscalidade é muito mais valorizada do que antes? Não significa isto uma maior aposta na extrafiscalidade e uma clara aceitação, no que ela consegue alcançar? Esta temática carece de uma maior reflexão.

O estudo intitulado *The Role of Electricity in the Decarbonization of the Portuguese Economy*<sup>503</sup> procurou saber qual a capacidade de resposta do sistema energético português e da economia aos compromissos assumidos para combater as alterações climáticas. Neste estudo, partindo do Acordo de Paris, que visa uma descarbonização do planeta por volta do ano 2050, que no caso português equivalerá a menos de 87% de emissões de CO<sub>2</sub> em relação a 2015, é demonstrado que essas metas, com aqueles desígnios, não são alcançáveis apenas com impostos sobre o carbono. Por exemplo, uma meta de 60% menos de dióxido de carbono em 2050, e sem preocupações de neutralidade fiscal, implicaria uma receita equivalente entre 0,1% e 2,5% do PIB e baixaria emissões. Não obstante, penalizaria o consumo, o investimento e o emprego, com especial incidência sobre as famílias de mais baixo rendimento.

Isto significa que um imposto ambiental sem qualquer preocupação cria efeitos negativos distributivos e de crescimento da economia.

Em suma, o paradigma da tributação ambiental necessita de ser alterado, pois a tributação não pode crescer de forma ilimitada e financiar a tutela ambiental por meio de tributos que não sejam estritamente ambientais, piorando, deste modo, a jusante, o combate a factos e problemas ambientalmente nocivos, em vez de os evitar a montante.

---

<sup>503</sup> SEIXAS, J., FORTES, GOUVEIA, J. P., SIMOES, S. G., PEREIRA, A. PEREIRA, R., *The Role of Electricity in the Decarbonization of the Portuguese Economy*, Faculdade de Ciências e Tecnologia e College of William and Mary, 2017.

## BIBLIOGRAFIA

**AFONSO**, António Brigas, *Novas Tendências da Fiscalidade na Área dos Impostos Especiais de Consumo*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 4, Ano V, abril, 2013

**AFONSO**, A. Brigas, *Introdução ao Imposto sobre Veículos (ISV)*, in, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Janeiro-Dezembro, n.º 434, 2015

**ALVES**, Fernanda, **VICTORIONO**, Nuno, *O Balanço da Reforma da Fiscalidade Automóvel*, Cadernos Ciência Técnica e Fiscal(CTF), n.º 424

**ALVES**, Fernanda, *A Fiscalidade Automóvel na União Europeia e a Vertente Ambiental*, Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal (CTF), n.º 426, julho/dezembro, 2010

**AMORIM**, José de Campos, *A Tributação Automóvel e as suas Implicações Ambientais*, in, [http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/851/1/COM\\_Jos%C3%A9Amorim\\_2012\\_1.pdf](http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/851/1/COM_Jos%C3%A9Amorim_2012_1.pdf)

**ANTEPROJETO DE REFORMA DA FISCALIDADE VERDE**, 30 de junho de 2014, in, <http://www.portugal.gov.pt/media/1541780/Anteprojecto%20Reforma%20Fiscalidade%20Verde%20Final.pdf>

**ANTÓN**, Fernando Serrano, *Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales*, in *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling, Barcelona, 1998

**ANTUNES**, Tiago Barreto Caldeira, *Ensaio sobre a Natureza Jurídica das Licenças de Emissão no Seio do Mercado Europeu de Carbono*, Tese de Doutoramento em Direito, Ramo de Ciências Jurídico Políticas, Especialidade de Direito Administrativo, 2014

**ARAGÃO**, Alexandre, *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Republicação autorizada da obra originalmente publicada em Portugal na coleção *Studia Iuridica*, n.º 23, janeiro, 1997, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e da Coimbra Editora, documento eletrónico, pág., disponível em: [http://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/monografias/pub\\_5/Poluidor\\_Pagador\\_Alexandra\\_Aragao\\_Planete\\_Verde.pdf](http://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/monografias/pub_5/Poluidor_Pagador_Alexandra_Aragao_Planete_Verde.pdf)

**ARAÚJO**, Fernando, *A Tragédia dos Baldios e dos anti-Baldios. O Problema económico do nível ótimo de apropriação*, Almedina, 2008

**ARAÚJO**, Fernando, *Introdução à Economia*, 3ª Edição, Reimpressão da 3ª Edição, Almedina, 2014

**ARAÚJO**, Fernando Carreira de, **OLIVEIRA**, António Fernandes de, *A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 3. Jan./Mar. 2014

**AGENCIA EUROPEIA DO AMBIENTE**, *Relatório n.º 1/2006, Using the Market for Cost-effective Environmental Policy*;

**BARATA**, Luís Mendes, *O Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos*, in *Fiscalidade da Energia*, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2017

**BARDE**, Jean-Philippe, Braathen, Nils, *Environmentally Related Levies, Theory and Practice of Excise Taxation, Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Edited by Sijbren Cnossen, Oxford, University Press, 2005

**BATISTA**, Luís Carlos Lopes, *A Tributação de Consumos Nocivos ao Serviço do Meio Ambiente*, Relatório de Economia do Ambiente, FDL, 2010

**BRANCO**, Ricardo, *Nova Componente S da Taxa de Recursos Hídricos Inconstitucional*, *Artigo de opinião*, in *Jornal Económico Online*, 23-06-2017

**CABRAL**, Ana Inês Pratas, *A Tributação da Eletricidade – Num Contexto Ambiental*, Dissertação, Área de especialização em Direito Fiscal, Universidade Católica do Porto, 2012

**CANOTILHO**, Gomes, *A Responsabilidade por Danos Ambientais -Aproximação Juspublicística*, Direito do Ambiente, Instituto Nacional de Administração, 1994

**CANOTILHO**, José Gomes, *Introdução ao Direito do Ambiente*, Universidade Aberta, 1998

**CANOTILHO**, Gomes, Parecer relativo conformidade constitucional da norma contida no artigo 78.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013), disponível, online em: [http://www.aofa.pt/rimp/Parecer\\_Gomes\\_Canotilho.pdf](http://www.aofa.pt/rimp/Parecer_Gomes_Canotilho.pdf)

**COMISSÃO EUROPEIA:**

- Proposal for a Council Directive, introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy, COM (92) 226 final, 30 June 1992

- Proposal for a Council Directive restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Products, COM (97) 30 final, 13 March 1997

- *Wind Energy. The Facts, A Plan for Action in Europe, Luxemburgo, 1999*

**CAMPOS**, Diogo Leite de/Campos, Mónica de Leite de, *Direito Tributário*, Reimpressão da 2.ª Edição de 2000, Almedina, Coimbra, 2003

**CARDOSO**, Rita Meireles, *Impostos Ambientais: Meio de Obtenção de Receita? O Caso do ISV e do IUC*, Tese de Mestrado, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, dezembro, 2013

**CARRETERO**, Belén García, *La Protección del Medio Ambiente Frente a las Libertades Fundamentales. Análisis de la Jurisprudencia Emitida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas Sobre la Materia*, in *Estudios Sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*, dirección Ramón Falcón y Tella, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006

**CARLOS**, Américo Fernando Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 5.º Edição, Almedina, 2016

**CEDOUA** - Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, n.º 25, janeiro-junho, 2010

**CIRCULAR N.º 8/2013**, Gabinete do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

**COASE**, Ronald, *The Problem of Social Cost*”, *Journal of Law and Economics* 3 (1), 1960

**COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO**, *Energia para o futuro: fontes de energia renováveis. Livro Branco para uma Estratégia e um Plano de Acção comunitários*, disponível em [http://europa.eu/documents/comm/white\\_papers/pdf/com97\\_599\\_pt.pdf](http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com97_599_pt.pdf)

**CORDEIRO**, António Menezes, *Tratado de Direito Civil*, Vol. IX, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2016

**COSTA**, Cardoso da, *Perspectivas Constitucionais – O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal*, Coimbra, 1997

**COSTA**, José Manuel Cardoso da, *Ainda a Distinção Entre Taxa e Imposto na Jurisprudência Constitucional*, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, 2006

**CORREIA**, Arlindo, *Taxas específicas versus taxas ad valorem*, Fisco, A. 5, n.º 57, Lisboa, 1993

**CUNHA**, Pitta e, *Direito Fiscal*, AAFDL, Lisboa, 1974

**DIÁRIO ECONÓMICO**, *Fisco Clarifica Cobrança de IMI Sobre Parques Eólicos*, 09-10-2013

**DIAS**, José Eduardo F., “*Que Estratégia para o Direito Ambiental Norte-Americano do Século XXI: O “Cacete” ou a “Cenoura”*”, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, n.º 77, ano 2001

**DIAS**, José Eduardo F., **COSTA**, Joana Duarte, *Breve Apontamento Sobre a Natureza Jurídico-Tributária da “Taxa” sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética*

**DINICA**, Valentina., **ARENTSEN**, Maarten., *Green Certificate Trading in the Netherlands in the Prospect of the European Electricity Market*, Energy Policy 31, 2003

**DOURADO**, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*, CTF n.º 379, DGCI, 1995

**DOURADO**, Ana Paula, *Separation of Powers in Tax Law*, European Association of Tax Law Professor, The Netherlands, 2010

**DOURADO**, Ana Paula, *Direito Fiscal, Lições*, Reimpressão, Almedina, março, 2016

**DOURADO**, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Reimpressão de 2007, Almedina, 2015;

**DUARTE**, Rui Morais, *As Reforma Fiscais do Presente*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 4, 2016;

**EIJNDTHOVEN**, Jolanda Van, *Energy Taxation at European Level: What does it do for the Environment and Sustainability?*, EC Tax Review, Issue 6, 2011

**EEA** (Agência Europeia do Ambiente), *Market-Based Instruments for Environmental Policy in Europe*, Technical Report, N.º 8/2005

**ENGLE**, Eric, *Ecotaxes and the European Union*, in *European Environmental Law Review*, Kluwer Law International, Volume 16, n.º 11, 2007

*Estudo sobre Setor Eléctrico e Ambiente* 3º Relatório – Política de Ambiente e o Setor Eléctrico Centro de Economia Ecológica e Gestão do Ambiente – FCT/UNL, Lisboa, 2002

**ERSAR**, *Relação das Entidades Gestoras com os Utilizadores dos Serviços de Águas e Resíduos*, Série Guias Técnicos, Lisboa, 2012

**ERSE**, *Recomendação de Informação do Imposto Especial de Consumo na Fatura de Eletricidade*, disponível em:  
[http://www.erse.pt/pt/electricidade/regulamentos/relacoescomerciais/Documents/Recomenda%C3%A7%C3%B5es/Recomenda%C3%A7%C3%A3o\\_IEC\\_6jan2012.pdf](http://www.erse.pt/pt/electricidade/regulamentos/relacoescomerciais/Documents/Recomenda%C3%A7%C3%B5es/Recomenda%C3%A7%C3%A3o_IEC_6jan2012.pdf)

**EUROSTAT**, *Energy Price Statistics*, disponível em:  
[http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Energy\\_price\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Energy_price_statistics)

**FERREIRA**, Alexandre, *Tributações autónomas: caraterização e dedutibilidade de gastos*, in *Arbitragem Tributária*, N.º 2, 2014

**FERNANDES**, António João P., *Os Prejuízos Fiscais no Seio da União Europeia*, Relatório da Cadeira de Direito Fiscal Europeu, FDL, 2016

**FORTE**, Francesco, *Motor Vehicle Taxation as Pricing for Highway Services: Some Theoretical Notes*, BNLQ, Vol. 8, n. ° 32-35, 1995

**FOUQUET**, Dörte, *Round Table on Environmental Protection and Climate Change - Cost, opportunities and the role of public support*, de 27 de Maio de 2008, apresentação *The Right Balance*, disponível em <http://ec.europa.eu/competition/setors/energy/conferences/fouquet.pdf> ;

**FRANCO**, Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I-II, Almedina, Coimbra, Reimpressão, 2012

**FREITAS**, Lourenço Vilhena de, *Direito Administrativo da Energia, Introdução*, AAFDL, Lisboa, 2013

**GARCIA**, Antonio Vaquera, *Fiscalidade y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999

**GAN**, Lin, **ESKELAND**, Gunnar, **KOLSHUS**, Hans, *Green Electricity Market Development: Lessons from Europe and the US*, Energy Policy 35, 2007

**GOMES**, Carla Amado, *Princípios Jurídicos Ambientais e Protecção da Floresta: Considerações Assumidamente Vagas*, CEDOUA, n.º 17, 2007

**GOMES**, Carla Amado, *O Regime Jurídico da Produção de Eletricidade a Partir de Fontes de Energia Renováveis: aspectos gerais*, in Cadernos o Direito, n.º 3, Temas de Direito da Energia, Coord. João Miranda e Carla Amado Gomes, Almedina, 2008

**GOMES**, Carla Amado, *A Protecção do Ambiente na jurisprudência Comunitária – Uma amostragem*, in Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Volume I, Almedina, 2010

**GOMES**, Carla Amado, *Nem tudo o vento levou...*, *Anotação ao Acórdão do TCA-Sul, de 31 de Março de 2011 in*, Direito do Ambiente Anotações Jurisprudenciais Dispersas, ICJP, 2013

**GOMES**, Carla Amado, *Instabilidade Regulatória no Domínio das Energias Renováveis: Apontamentos Jurisprudenciais sobre Conflitos Intraambientais e Outros*, Publicações ICJP, E-PÚBLICA Revista Eletrónica de Direito Público, disponível em <http://www.scielo.mec.pt/pdf/epub/v3n1/v3n1a14.pdf>

**GOMES, Sá,** *As Situações Jurídicas Tributárias*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 77, Lisboa, 1969

**GOMES, Sá,** *A Tributação do Património*, Coimbra, 2005

**GONZÁLEZ, Luis,** “*Los Impuestos Especiales como Tributos Medioambientales*, Derecho del medio ambiente y Administracion Local, Coord. José Esteve Pardo, Madrid, Editorial Civitas, 1996

**HAMMAR, Henrik, LÖFGREN, Asa,** *Leaded Gasoline in Europe: differences in timing and taxes*, Choosing Environmental Policy: Comparing Instruments and outcomes in the United States and Europe, editado por Winston Harrington, Richard Morgenstern e Thomas Sterner, Washington: Resources for the Future, 2004

**HANSEN, Rikke Munk,** *Legislative Measures for Promotion of Renewable Energy: Wind Energy Development in Denmark as a Case Study*, in *Energy Law and Sustainable Development*, IUCN, Cambridge, 2003

**HAU, Erich,** *Wind Turbines, Fundamentals, Technologies, Application, Economics*, 2.<sup>a</sup> Edição, 2003

**HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez,** *Hecho Imponible o Finalidad, Qué califica a un Tributo como Ecológico?*, in *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998

**HERRERA, Pedro, Manuel Molina,** *Derecho Tributario Ambiental (environmental tax law) – La Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000

**INE,** Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2015, 12 de maio de 2016, in [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaques&DESTAQUESdest\\_boui=281093431&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt;](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281093431&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt;)

**JADOT, Benoît,** *Les Taxes Environnementales: Objectifs et Principes*, Fiscalité de l'Environnement, Bruxels: Bruylant, 1994

**JORGE**, Pessoa, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1964

**KPMG**, *Taxes and Incentives for Renewable Energy*

**LEITÃO**, Sara, *Taxa de Recursos Hídricos*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 8, n.º 4, 2015

**LOBO**, Carlos, *Imposto Ambiental: Análise Jurídico Financeira*, Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente n.º 2, dezembro, Almedina, 1994

**LOBO**, Carlos, *Reflexões Sobre a (Necessária) Equivalência Económica das Taxas*, Estudos de Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Vol. I, Coimbra Editora, 2006

**LOBO**, Carlos Batista, **FERNANDES**, Filipe de Vasconcelos, *A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI*, A Fiscalidade da Energia, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2017

**MACHADO**, Jónatas E. M., **COSTA**, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal*, Perspetiva Multinível, Almedina, 2016

**MARTINS**, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais, Sistema e Regime*, Almedina, 2006

**MARQUES**, Paulo, *A (in)constitucionalidade da tributação autónoma: reflexões sobre a jurisprudência constitucional*, Revista de Contabilidade, Vol. 6, n.º 21, 2016;

**MASTELLONE**, Pietro, *The Emergence and Enforcement of Green Taxes in the European Union – Part 2*, in European Taxation, Volume 54, N.º 12, December, 2014

**MARTINEZ**, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1993

**MENDES**, João Castro, *Introdução ao Estudo do Direito*, 3.ª Edição, Editor Pedro Ferreira, 2010

**MIRANDA**, Jorge, *Curso de Direito Constitucional*, Vol. I, Universidade Católica Lisboa, 2016

**MIRANDA**, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, TOMO IV, 6.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2015 pág. 102 e ss.

**MOLINA**, Pedro Manuel Herrera, *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente*, in *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling, Barcelona, 1998

**MOLINA**, P.M Herrera, *Derecho Tributario Ambiental (environmental tax law). La Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, Ministério de Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000

**MOREIRA**, Tiago Marreiros, **MATOS**, Francisco Cabral, **FERREIRA**, Hugo Pinheiro, *Green Bonds*, Fiscalidade da Energia. Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2017

**NABAIS**, Casalta, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 6, 1997

**NABAIS**, Casalta, *O Regime das Finanças Locais em Portugal*, Separata do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, (Volume LXXX), Coimbra, 2004

**NABAIS**, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, 3.<sup>a</sup> Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2012

**NABAIS**, José Casalta, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal*, Revista do Centro de Estudos do Direito do Ordenamento do Urbanismo e do Ambiente, n.º 12, ano VI, 2003

**NABAIS**, José Casalta, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente*, Fiscalidade, 2005

**NABAIS**, José Casalta, *Tributos com Fins Ambientais*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 4, Inverno, 2008

**NABAIS**, Casalta, *Apontamentos Sobre a Tributação dos Transportes*, Revista de Legislação e Jurisprudência, A, 142, set./out., n.º 3976, 2012

**NABAIS**, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2016

**NORONHA**, Francisco, *A Avaliação Ambiental Estratégica no Âmbito do RJIGT: Estudo das Imbricações Procedimentais e Substantivas da Avaliação Ambiental*

*dos Planos Urbanísticos*, CEDOUA: Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, n.º 32, 2013

**NOVAIS**, Jorge Reis, *Direitos Fundamentais Justiça Constitucional*, AAFDL Editoria, 2017

**OLIVEIRA**, Maria Odette Batista de, *Os Impostos Ambientais – Algumas Reflexões Propostas*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 19 e 20, julho-setembro/outubro-dezembro, 2004

**OLIVEIRA**, Jorge Manuel, **ALVES**, Maria Fernanda, *O Modelo de Tributação Automóvel: Algumas Reflexões*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 434, 2015

**OCDE**, The Polluter-Pays Principle, OECD, Analyses and Recommendations, OCDE/GD (92)81

**OCDE**, *Environmental Outlook to 2030*, 2008

**OECD**, *Taxation, Innovation and the Environment: A Policy Brief*, 2011

**Ofício circularado** n.º 35023/2013 de 29-07-2013 da Autoridade Tributária e Aduaneira disponível em: [http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/71C02B2D-8BB7-42E0-A69D-207879B26F49/0/35023\\_2013.pdf](http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/71C02B2D-8BB7-42E0-A69D-207879B26F49/0/35023_2013.pdf)

**ORNELLA**, Porchia, *Le Politiche dell'Unione Europea in Matéria Ambientale*, in Trattado di Diritto dell'Ambiente, Vol. 1, Ferrara & Sandulli eds., 2014

**OTTINGER**, Richard L., **ZALCMAN** Fred, *Legal Measures to Promote Renewable and Energy Efficiency Resources*, in Energy Law and Sustainable Development, Environmental Policy and Law Paper, n.º 4, 2003

**PAULUS**, Aggie, *The Feasibility of Ecological Taxation*, Antwerpen, 1995

**PEARCE**, D. *The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming*, *The Economic Journal*, N. 101, 1991

**PEREIRA**, Paulo Pinto, *A Incidência de IMI sobre os Parques Eólicos*, A Incidência de IMI sobre os Parques Eólicos, in Terra de Lei, A.2, n.º 3, Lisboa, 2012

**PIGOU**, Arthur Cecil, *The Economics of Welfare*, 4th ed., Macmillan, London, 1938

**PIMENTA**, Carlos Rocha Ramos e **LOPES**, Cidália M. Mota, “*Os Limites da Tributação Ambiental um Estudo Empírico do Crédito Fiscal à Defesa e Proteção Ambiental em Portugal*”, in, *Fiscalidade*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 25, Lisboa, março, 2006

**PIRES**, Manuel e **PIRES**, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina

**PRENTICE**, Joshua, *Carbon Leakage and Competitiveness under the EU ETS*, in *European Energy and Environmental Law Review*, Volume 22, N.º 4, 201.

**PEARCE**, D. *The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming*, *The Economic Journal*, N. 101, 1991

**RENNER-LOQUENZ**, Brigitta, **BOESHERTZ**, Daniel, *State Aid: Key Elements, for the Agreement in the Council on Energy Taxation*, Competition Policy Newsletter, 2003

**RIBEIRO**, Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª Edição, Coimbra, 1997

**RIBEIRO**, João Sérgio, *Um novo paradigma de imposto*, in *Fiscalidade*, n.º 43 (Jul.-Set. 2010)

*Roadmap for China: Green securitisation, tax incentives and credit enhancements to scale green bonds*, pág. 10, disponível online in: [https://www.climatebonds.net/files/files/CBI-IISD-Paper3-Final-01B\\_A4.pdf](https://www.climatebonds.net/files/files/CBI-IISD-Paper3-Final-01B_A4.pdf)

**ROCHA**, António Santos, **BRÁS**, Eduardo José Martins, *Tributação do Património - IMI-IMT e Imposto de Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, 2015

**RODRIGUES**, Carlos, **OLIVEIRA**, António, **MIRANDA**, Nuno, *A Tributação do Património, Código de IMI, Código de IMT e Código do IS Anotados*, 2.ª edição, Vida Económica, 2008

**ROMÃO**, Dalila, *A Contrapartida Pelo Serviço de Abastecimento de Água*, in, *Direito da Água, Séries Cursos Técnicos 3*, Coordenação Científica de João Miranda Ana Luísa Guimarães António Leitão Amaro Mark Kirkby, Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2013

**ROSEMBUJ**, Túlio, *Medidas Tributarias de Proteccion: fundamento e naturaleza*, Derecho del medio ambiente y Administracion local, coord. José Esteve Pardo, Madrid, Editorial Civitas, 1996

**ROSEMBUJ**, Tulio, *Tributos ambientais*, in, Yaber Sterling (direc.), *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998

**SÁ GOMES**, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Rei dos Livros, 2003

**SANCHES**, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, 2007

**SARAIVA**, Rute, *A Herança de Quioto em Clima de Incerteza: Análise Jurídico-Económica do Mercado de Emissões num Quadro de Desenvolvimento Sustentado*, Tese de Doutoramento, Ciências Jurídico-Económicas (Economia Política), Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2010

**SARAIVA**, Rute, **ALEIXO**, Nuno, *Energia e Desenvolvimento Sustentado. O Caso das Energias Renováveis e da Eólica em Especial em Portugal*, in *Cadernos o Direito*, n.º 3, Temas de Direito da Energia, Coord. João Miranda e Carla Amado Gomes, Almedina, 2008

**SANDMO**, A., *Direct versus Indirect Pigouvian Taxation*, in *European Economic Review*, Vol. 7, 1976

**SCHMIDT**, Luísa; **TRUNINGER**, Mónica; **GUERRA**, João **PRISTA**, Pedro “*Primeiro Grande Inquérito Sustentabilidade em Portugal*”, Instituto de Ciências Sociais (ICS) da Universidade de Lisboa, 2016

**SEIXAS**, J., **FORTES**, **GOUVEIA**, J. P., **SIMÕES**, S. G., **PEREIRA**, A. **PEREIRA**, R., *The Role of Electricity in the Decarbonization of the Portuguese Economy*, Faculdade de Ciências e Tecnologia e College of William and Mary, 2017

**SILVA**, Vasco Pereira da, *Como a Constituição é Verde, Os Princípios Fundamentais da Constituição Portuguesa de Ambiente*, 2001

**SILVA**, Susana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Estudos Regionais e Locais, 2008

**SILVA**, Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.<sup>a</sup> Edição, CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Coimbra Editora, 2013

**SMETS**, Henri, *Le Principe Utilisateur-Payeur et Son Application dans la Gestion de L'eau*, in *Lusíada*, Revista de Ciência e Cultura, n.º 1 e 2, Porto, 2000

**SOARES**, Cláudia Alexandra Dias, *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, 2001

**SOARES**, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2002

**SOARES**, Cláudia, *A Inevitabilidade de se avançar para a Tributação Ambiental...também em Portugal*, in Revista da Ordem Advogados, A.64, vol. I/II, novembro, 2004

**SOARES**, Cláudia Dias, *Impostos Ambientais em Portugal...?*, in <http://impostosambientaisportugal.blogspot.pt/2011/10/em-portugal-nao-ha-impostos-ambientais.html>

**SOARES** Cláudia, *The Portuguese Energy Tax Until 2011: The Tax Design*, Revista de Finanças Públicas, ano 5, número 3, 2012

**SOARES**, Cláudia Dias, *O Enquadramento Constitucional dos Tributos Ambientais: Sua Natureza e Regime*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 1, junho, 2014

*Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report*, disponível em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/g/en\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_58.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/g/en_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf)

**TEIXEIRA**, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2012

**TERRA**, Ben, **WATTEL**, Peter, *European Tax Law*, 5.<sup>a</sup> edição, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law Internacional, 2008

**TERKLA**, David, *The efficiency value of effluent tax revenues*, Journal of Environmental Economics and Management, 1984

**WAGENBAUER**, R. and **WAINRIGHT**, R., *Community Energy and Environmental Policy*, Yearbook of European Law, 16, 1996

**WEIZSACKER**, E., *Política de la Tierra: Una Política Ecológica Realista en el Umbral del Siglo del Medio Ambiente*, 3.<sup>a</sup> Edição, Madrid, 1992

- VALDÉS**, José Andrés Rozas, *Impuesto sobre la Electricidad*, em Medidas Fiscales para 1998, AA. VV, Coord., R.Falcón Y Tella, Marcial Pons, Madrid, 1998
- VALDÉS**, José Andrés Rozas, *Impuestos, Energia y Derecho Comunitario*, em Noticias de la Unión Europea, n.º 193, 2001
- van ROOIJEN**, S., **van WEES**, M, *Green Electricity Policie in the Netherlands: na analysis of policy decisions*. Energy Police 34, 2006
- VASQUES**, Sérgio (2001), *A Tributação da Eletricidade: Técnica e Direito Comparado*, Ciência e Técnica Fiscal, N.º 404
- VASQUES**, Sérgio, *A Reforma da Tributação Automóvel: Problemas e Perspectivas*, Fiscalidade, Lisboa, n.º 19, 2002
- VASQUES**, Sérgio, *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Coimbra, 2008
- VASQUES**, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008
- VASQUES**, Sérgio, MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *A Evolução Ambiental em Portugal*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha, Vol. II, Coimbra, 2010
- VASQUES**, Sérgio, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Almedina, 2015.
- VASQUES**, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão da Edição de 2015, Almedina, 2016
- VASQUES**, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, 2016
- VASQUES**, Sérgio, *A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético*, in Fiscalidade da Energia, Almedina, 2017
- XAVIER**, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, FDL, 1981

## Links:

<http://curia.europa.eu>.

ARAGÃO, Alexandre, *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Republicação autorizada da obra originalmente publicada em Portugal na coleção *Studia Iuridica*, n.º 23, janeiro, 1997, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e da Coimbra Editora, documento eletrónico, págs. 62 a 65, disponível em: [http://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/monografias/pub\\_5/Poluidor\\_Pagador\\_Alexandra\\_Aragao\\_Planete\\_Verde.pdf](http://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/monografias/pub_5/Poluidor_Pagador_Alexandra_Aragao_Planete_Verde.pdf).

SILVA, Ana, Indústria reduz pessoal e não consegue compensar as perdas provocadas pela taxa ambiental, in <https://www.publico.pt/2015/10/12/economia/noticia/industria-reduz-trabalhadores-e-nao-consegue-compensar-as-perdas-provocadas-pela-taxa-ambiental-1710669>

MADRINHA, Mariana, Consumo de sacos de plástico caiu para 98%, in <https://sol.sapo.pt/artigo/495695/consumo-de-sacos-plasticos-leves-caiu-98>.

GOGTE, Mangal, *Are plastic grocery bags sacking the enviroment?* India, International Journal for quality research, 2009, in <http://www.ijqr.net/journal/v3-n4/08.pdf>

CRISÓSTOMO, Pedro, *Indústria adapta máquinas a sacos de plástico mais grossos*, in <https://www.publico.pt/2015/02/14/economia/noticia/industria-adapta-maquinas-para-sacos-mais-grossos-1686073>

PINHEIRO, Ana Margarida, *Consumo de sacos plásticos caiu 95% com a nova taxa*, dados fornecidos pela Associação Portuguesa do Ambiente, in <https://www.dinheirovivo.pt/economia/quantos-sacos-comprou-no-ultimo-ano-so-publicar-segunda/>

GARCIA, Ricardo, Público, <https://www.publico.pt/2007/07/31/sociedade/noticia/carros-ja-destruidos-poderao-ficar-sujeitos-a-impostos-por-tempo-indefinido-1300972/amp>

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-10-1575\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1575_en.htm?locale=en).

Produção de energia renovável excedeu a consumida em Portugal pela primeira vez, Jornal de Noticias Online, <https://www.jn.pt/economia/interior/producao-de-energia-renovavel-excedeu-a-consumida-em-portugal-pela-primeira-vez-9229899.html>,