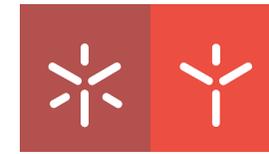




**Os tributos enquanto instrumento de
proteção do meio ambiente**

Maria de Fátima Gonçalves

UMinho | 2021

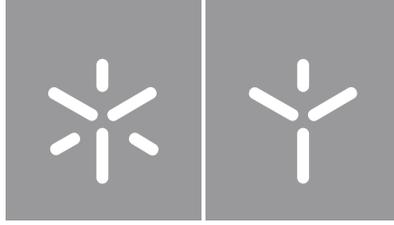


Universidade do Minho
Escola de Direito

Maria de Fátima Gonçalves

**Os tributos enquanto instrumento de
proteção do meio ambiente**

dezembro de 2021



Universidade do Minho

Escola de Direito

Maria de Fátima Gonçalves

**Os tributos enquanto instrumento de
proteção do meio ambiente**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Mário José Macedo Marques

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações
CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

AGRADECIMENTOS

À Universidade do Minho pela qualidade dos serviços que me foram prestados e ao corpo docente da Escola de Direito pelo ensino de excelência que me foi proporcionado.

Aos colegas deste mestrado, em especial ao Carlos, ao Luís, à Luísa e à Gabrielle pela partilha, pela amizade e pelos bons momentos que de tão importância se revestiram no caminho trilhado.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha pela sensibilidade com que sempre atuou enquanto diretor deste mestrado e pela admirável forma de transmissão de conhecimentos.

Ao orientador desta dissertação, Professor Doutor Mário Marques pelas aulas tão dinâmicas e enriquecedoras que me propiciou e pela disponibilidade, rigor, críticas construtivas e incentivo transmitidos ao longo de toda esta dissertação.

Aos meus pais pelo seu apoio incondicional.

Ao meu chefe pela compreensão, oportunidade e nunca objeção a este desafio que decidi enveredar.

Ao Tiago pelo apoio, carinho e pela sua enorme paciência.

Aos meus colegas de trabalho, em especial ao Sr. Armando Veiga pela transmissão dos seus sábios conhecimentos automobilísticos que tanta utilidade tiveram no decurso desta dissertação; ao Orlando Alves por sempre se disponibilizar em auxiliar no que quer que fosse e por me permitir uma visão diferente sobre determinados aspetos; e ao Sr. José Candeias pela sua prestabilidade, incentivo e carinho.

À minha prima Tânia Pereira pela preciosa ajuda nos momentos de maior desafio interior.

Ao meu antigo Professor Doutor Nuno Moutinho pela constante motivação, nunca me permitindo desistir.

Aos bibliotecários da Universidade do Minho, da Biblioteca Lúcio Craveiro da Silva e da Biblioteca Central do Ministério das Finanças pelo importante contributo na recolha das fontes bibliográficas e a todos os que de uma ou de outra forma contribuíram para a realização desta dissertação.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

OS TRIBUTOS ENQUANTO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

RESUMO

Com a revolução industrial, os problemas ambientais intensificaram-se, colocando os vários Estados em alerta e a obrigá-los a tomar medidas para atenuar os seus efeitos. A utilização do sistema tributário passou a constituir uma dessas medidas para assegurar o direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado, consagrado na nossa Constituição.

Neste sentido, foi nosso objetivo analisar os tributos mais relevantes enquadrados nas quatro categorias definidas pelo EUROSTAT: energia; transportes, poluição e recursos, bem como os benefícios fiscais associados, suscetíveis de ter influência na proteção do Ambiente.

No âmbito destas quatro categorias, foi analisado: o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos e a Taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética, enquadrados na categoria da energia; o Imposto sobre Veículos, o Imposto Único de Circulação e a recente Taxa de Carbono sobre as Viagens Aéreas, Marítimas e Fluviais, associados à categoria dos transportes; a Taxa de Recursos Hídricos, incluída na categoria dos recursos; e a Taxa de Gestão de Resíduos, as Prestações Financeiras devidas a Entidades Gestoras de Fluxos Específicos de Resíduos, a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves, a Contribuição sobre Embalagens de Plástico ou Alumínio de Utilização Única em Refeições Prontas e a Taxa de recolha de cadáveres de animais mortos na exploração agrícola, que integram a categoria da poluição.

A todos estes tributos corresponde uma base tributável definida em função de um ato perturbador do meio ambiente, pretendendo-se com a mesma, designadamente, diminuir as emissões de dióxido de carbono, combater o problema da escassez de água ou reduzir a produção de resíduos.

Contudo, a análise a esta tributação demonstrou que não é fácil a implementação de uma verdadeira tributação ambiental, da qual se ignore as questões sociais e económicas. Dado o carácter difuso da poluição, é ainda difícil identificar o efetivo poluidor, assim como se apresenta de dificuldade acrescida, definir uma base tributável que considere o custo real provocado.

Não obstante, a Taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética e a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves, face à receita residual que apresentam atualmente, revelaram-se tributos aptos a mudar comportamentos em prol do ambiente.

Palavras-chave: Tributos com relevância ambiental; Princípio do poluidor-pagador; Princípio da equivalência; Desenvolvimento sustentável e Proteção do ambiente

TAXES AS AN INSTRUMENT FOR PROTECTING THE ENVIRONMENT

ABSTRACT

With the industrial revolution, environmental problems intensified, putting the various states on alert and forcing them to take measures to mitigate their effects. The use of the tax system became one of those measures to ensure the right to a humane, healthy and ecologically balanced living environment, enshrined in our Constitution.

In this sense, it was our objective to analyze the most relevant taxes framed in the four categories defined by EUROSTAT: energy; transport, pollution and resources, as well as the associated tax benefits, likely to have an influence on the protection of the Environment.

Within the scope of these four categories, the following were analyzed: the Tax on Petroleum and Energy Products and the Tax on Low Energy Efficiency Light Bulbs, framed in the energy category; the Vehicle Tax, the Single Circulation Tax and the recent Carbon Tax on Air, Sea and River Travel, associated with the transport category; the Water Resources Fee, included in the resources category; and the Waste Management Fee, the Financial Installments owed to Management Entities of Specific Waste Flows, the Contribution on Light Plastic Bags, the Contribution on Plastic or Aluminum Packaging for Single Use in Ready-to-Eat Meals and the Collection Fee dead animal corpses on the farm, which are part of the pollution category.

All these taxes correspond to a taxable base defined in terms of an act that disturbs the environment, with the aim, namely, of reducing carbon dioxide emissions, combating the problem of water scarcity or reducing the production of waste.

However, the analysis of this taxation showed that it is not easy to implement a true environmental taxation, which ignores social and economic issues. Given the diffuse nature of pollution, it is still difficult to identify the actual polluter, as well as it is even more difficult to define a taxable basis that considers the real cost caused.

Nevertheless, the Tax on Low Energy Efficiency Light Bulbs and the Contribution on Light Plastic Bags, given the residual income they currently have, proved to be taxes capable of changing behavior in favor of the environment.

Keywords: Taxes with environmental relevance; Polluter pays principle; Equivalence principle; Sustainable Development and Environmental Protection

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	x
LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS	xii
Introdução	13
Capítulo I - Enquadramento	15
I.1. Da tomada de consciência dos problemas ambientais à sua consagração como direito fundamental	15
I.2. O ambiente como bem jurídico	17
I.3. Princípios enformadores de uma política de ambiente	23
Capítulo II - Os tributos com relevância ambiental	25
II.1. Conceito de impostos, taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas	25
II.2. Competência legislativa para a criação de impostos, taxas e contribuições financeiras	30
II.3. Noção de tributo ambiental, os seus sujeitos, as suas finalidades e os princípios subjacentes à tributação ambiental	31
Capítulo III – Benefícios fiscais destinados à proteção do ambiente	39
III.1. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de veículos menos poluentes	41
III.1.1. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de veículos exclusivamente elétricos	42
III.1.2. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de viaturas híbridas e híbridas <i>plug-in</i>	46
III.1.3. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a gás natural veicular e a gás petrolífero liquefeito	48
III.1.4. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de velocípedes	49
III.2. Isenção de IRC para entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos de resíduos	51
III.3. Isenção de IRC para organismos de investimento coletivo em recursos florestais e outros benefícios fiscais no âmbito da gestão florestal	52
III.4. Benefícios fiscais à melhoria do desempenho energético e ambiental dos edifícios	54
III.5. Consignação de IRS a organizações não governamentais de ambiente ou pessoa coletiva de utilidade pública de fins ambientais	56
III.6. Outros benefícios fiscais	56
Capítulo IV - Impostos com relevância ambiental	58
IV.1. Imposto sobre Veículos	58

IV.1.1.	Incidência objetiva	60
IV.1.2.	Incidência subjetiva	64
IV.1.3.	Base tributável.....	67
IV.1.4.	Facto gerador e exigibilidade.....	78
IV.2.	Imposto Único de Circulação	80
IV.2.1.	Incidência subjetiva	82
IV.2.2.	Incidência objetiva e base tributável	85
IV.2.3.	Facto gerador e exigibilidade.....	90
IV.3.	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos	92
IV.3.1.	Incidência objetiva	93
IV.3.2.	Incidência subjetiva	102
IV.3.3.	Facto gerador e exigibilidade.....	108
IV.3.4.	Base tributável.....	110
IV.3.5.	Taxas	111
Capítulo V - Taxas com relevância ambiental		116
V.1.	Taxas e Prestações Financeiras devidas pela Gestão de Resíduos.....	116
V.1.1.	Prestações Financeiras devidas pela Gestão de Fluxos Específicos de Resíduos	116
V.1.2.	Taxa de Gestão de Resíduos	121
V.2.	Taxa de recolha de cadáveres de animais mortos na exploração agrícola	125
V.3.	Taxa sobre os Recursos Hídricos.....	128
V.4.	Taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética	136
V.5.	Taxa de carbono sobre as viagens aéreas, marítimas e fluviais	139
Capítulo VI – Contribuições com relevância ambiental		142
VI.1.	Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves.....	142
VI.2.	Contribuição sobre embalagens de plástico ou alumínio de utilização única em refeições prontas .	146
Notas conclusivas		149
Bibliografia citada		152
Diplomas legislativos citados		159
Jurisprudência citada		168

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CISV – Código do Imposto sobre Veículos
- CIUC – Código do Imposto Único de Circulação
- CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CPPT – Código do Procedimento e do Processo Tributário
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DAV – Declaração Aduaneira de Veículos
- DGEG – Direção-Geral da Energia e Geologia
- DGVA – Direção-Geral de Alimentação e Veterinária
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- EGF – Entidades de gestão florestal
- EUROSTAT – Serviço de Estatísticas da União Europeia
- GNV – Gás natural veicular
- GPL – Gás de petróleo liquefeito
- IEC – Impostos Especiais de Consumo
- IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
- IMT – Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis
- INE – Instituto Nacional de Estatística
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IS – Imposto do Selo
- ISP – Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

ISV – Imposto sobre Veículos

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LBA – Lei de Bases do Ambiente

LGT – Lei Geral Tributária

NC – Nomenclatura Combinada

RGAL – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS

Tabela 1: Base tributável dos veículos sujeitos a ISV, taxas e agravamentos.....	69
Tabela 2: Base tributável dos veículos sujeitos a IUC.....	85
Tabela 3: Valores a pagar de IUC relativamente a veículos da categoria B.....	90
Tabela 4: Facto gerador, exigibilidade, liquidação e pagamento do IUC.....	91
Tabela 5: Requisitos a cumprir, no âmbito dos IEC, para acesso ao estatuto de depositário autorizado, destinatário registado, destinado registado temporário e expedidor registado	105
Tabela 6: Obrigações a que estão sujeitos o destinatário autorizado, o destinatário registado, o destinatário registado temporário e o expedidor registado	106
Tabela 7: Nível de tributação total do ISP, por tipo de produto petrolífero e energético	112
Gráfico 1: Evolução da receita com os impostos associados à aquisição e circulação de veículos.....	59
Gráfico 2: Evolução da receita proveniente do ISP	115
Gráfico 3: Evolução da receita com a Taxa de Gestão de Resíduos	122
Gráfico 4: Evolução da receita com a Taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética	138
Gráfico 5: Evolução da receita com a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves	145

Introdução

Os problemas ambientais estão cada vez mais presentes e em alerta a nível planetário, fazendo parte da agenda política dos diversos países.

A utilização do sistema tributário como instrumento de proteção do ambiente, consagrada no artigo 66.º da Constituição da República Portuguesa, é cada vez mais uma prática recorrente numa tentativa de atenuar os efeitos nefastos causados ao ambiente.

Nesse sentido, é nosso objetivo analisar os tributos (impostos, taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas) cujo enfoque é a proteção do meio ambiente.

A tributação ambiental encontra-se dispersa por vários diplomas legislativos, desconhecendo-se a quantidade de tributos existentes neste âmbito, pelo que, não pretendendo esgotar o tema, remeteremos a nossa análise para cada uma das categorias de tributos com relevância ambiental considerada pelo EUROSTAT: os tributos sobre a energia, os transportes, a poluição e os recursos.

Ao nível da tributação da energia, abordaremos o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, imposto representativo da maior receita ao nível dos tributos com relevância ambiental e que, com esta escalada de preços dos combustíveis que se faz sentir na atualidade, mais expressivo se tem demonstrado em cada abastecimento efetuado pelos portugueses e mais debate tem gerado. Ainda no domínio da energia, abordaremos a Taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética por forma a perceber se este tributo contribuiu para a mudança de comportamentos que se esperava alcançar com o mesmo, ou seja, de reduzir/cessar a utilização deste tipo de lâmpadas.

À utilização de veículos está associada grande parte das emissões de gases com efeito de estufa, que o Imposto sobre Veículos e o Imposto Único de Circulação, segundos mais expressivos em termos de receita com a tributação ambiental, visam atenuar. Ainda no âmbito da tributação dos transportes, faremos uma análise à recente Taxa de Carbono sobre as Viagens Aéreas e Marítimas, onde é pretendido taxar a utilização do transporte aéreo e marítimo, também responsável por uma parte das emissões de gases com efeito de estufa.

Atentos ao problema da escassez de água, centraremos a nossa análise na Taxa sobre os Recursos Hídricos, considerada na categoria da tributação sobre os recursos.

E, no que à tributação da poluição diz respeito, focar-nos-emos na Taxa de Gestão de Resíduos, na Taxa de Recolha de Cadáveres de Animais Mortos na Exploração Agrícola, nas prestações financeiras devidas a entidades gestoras de fluxos específicos de resíduos, na Contribuição sobre os Sacos de

Plástico Leves e na Contribuição sobre Embalagens de Plástico ou Alumínio de Utilização Única em Refeições Prontas.

Esta análise não pode, contudo, ser iniciada sem antes se efetuar um enquadramento sobre os problemas ambientais, a tomada de consciência dos mesmos, a consagração constitucional do direito ao ambiente e os princípios subjacentes à sua proteção.

Não podemos ainda partir para a dissecação dos instrumentos tributários com relevância na proteção do ambiente, sem antes definirmos o conceito de imposto, taxa e contribuição financeiras a favor de entidades públicas, o qual se reveste de elevada importância para o estudo de cada uma das espécies tributárias que nos propomos analisar.

A utilização do sistema tributário ao serviço do ambiente pretende não só fazer jus ao princípio do poluidor-pagador, tornando o efetivo poluidor o destinatário do tributo, impedindo, deste modo, que seja a comunidade a suportar o custo da sua atividade poluente, mas também incentivar comportamentos filo-ambientais. Deste modo, antes da análise aos tributos com relevância ambiental, dissertaremos sobre alguns benefícios fiscais com este objetivo.

É, pois, pretendido analisar cada um dos tributos que têm subjacente um ato perturbador do meio ambiente, de forma a perceber como os mesmos podem atingir as realidades poluentes, os poluidores e mudar comportamentos. Para tal, faremos uma análise crítica à legislação que suporta os tributos visados, com recurso à jurisprudência, à doutrina e a dados estatísticos.

Capítulo I - Enquadramento

I.1. Da tomada de consciência dos problemas ambientais à sua consagração como direito fundamental

Até à revolução industrial, «os principais “problemas ambientais” com que o Homem se defrontava, eram as catástrofes naturais, como terremotos ou inundações, a que estava sujeito e que via suceder incompreensível e incontrovelmente»¹. Com a revolução industrial e o avanço dos conhecimentos científicos e técnicos, os papéis inverteram-se, “a humanidade passou a perturbar e a alterar a biosfera, a atmosfera e outros sistemas numa escala espacial e com um ritmo que nunca tinha sigo atingido”².

Neste novo paradigma, passa a existir, como sustenta JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, duas gerações de problemas ambientais: uma primeira geração que incide, “[...] fundamentalmente, na protecção do ambiente tendo em conta os elementos constitutivos (poluição das águas, ar, solo)”³, e hoje, uma segunda geração de problemas ecológicos relacionada “[...] com os efeitos que extravasam a consideração isolada dos elementos constitutivos do ambiente e com as implicações dos mesmos (camada de ozono, efeito de estufa e mudanças climáticas)”⁴.

A consciência dos problemas ambientais começou por surgir no Relatório do Clube de Roma intitulado “*The limits to growth*”⁵, onde se colocou a questão de saber se existiriam recursos suficientes para permitir um alto nível de vida aos 7 biliões de pessoas que se estimava atingir em 2000⁶.

Pouco tempo depois, em 1972, na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente realizada em Estocolmo, viria a ser consagrado o direito fundamental ao ambiente, bem como a obrigação de o proteger, ficando estabelecido no princípio 1 que:

“Man has the fundamental right to freedom, equality and adequate conditions of life, in an environment of a quality that permits a life of dignity and well-being, and he bears a solemn responsibility to protect and improve the environment for present and future”

¹ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 18.

² SANTOS, Filipe Duarte, *Que futuro? - Ciência, Tecnologia, Desenvolvimento e Ambiente*, Lisboa, Gradiva, 2007, p. 80.

³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Estudos sobre direitos fundamentais*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 177.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Este foi um relatório que surgiu em abril de 1968 através da reunião de 30 individualidades de dez países, entre as quais cientistas, educadores, economistas, humanistas, industriais e funcionários de organizações nacionais e internacionais, em que o seu objetivo era o de examinar, com recurso a um modelo matemático suportado por computador, o conjunto de problemas que preocupavam os homens de todo o mundo: pobreza no seio da abundância; degradação do ambiente; perda de fé nas instituições; desenvolvimento descontrolado da urbanização; insegurança do emprego; alienação da juventude; rejeição dos valores tradicionais; inflação e outras perturbações económicas e monetárias. MEADOWS, Donella H, *et al.*, *The limits to growth*, New York, Universe Books, 1972, tradução portuguesa de Jorge Correia da Cunha, *et al.*, *Os limites do crescimento*, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1973, pp. 17-19.

⁶ MEADOWS, Donella H, *et al.*, *The limits to growth*, New York, Universe Books, 1972, tradução portuguesa de Jorge Correia da Cunha, *et al.*, *Os limites do crescimento*, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1973, p. 86.

*generations*⁷.

Ficou também assente, no princípio 2, a importância da preservação dos recursos naturais com respeito tanto pelas gerações presentes como pelas futuras:

“The natural resources of the earth, including the air, water, land, flora and fauna and especially representative samples of natural ecosystems, must be safeguarded for the benefit of present and future generations through careful planning or management, as appropriate”⁸.

Cerca de 4 anos mais tarde, em 1976, aquando da aprovação da Constituição da República Portuguesa⁹, este direito ao ambiente viria a ser consagrado no nosso ordenamento jurídico, pelo artigo 66.º, onde é definido que todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender.

Além de consagração constitucional, o direito ao ambiente encontra-se presente na Lei de Bases do Ambiente¹⁰, doravante designada por LBA, onde é determinado, em linha com o direito da União Europeia (artigo 11.º e 191.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia¹¹), que a política do ambiente visa a efetivação dos direitos ambientais através da promoção do desenvolvimento sustentável, suportada na gestão adequada do ambiente, em particular dos ecossistemas e dos recursos naturais, contribuindo para o desenvolvimento de uma sociedade de baixo carbono e uma «economia verde», racional e eficiente na utilização dos recursos naturais, que assegure o bem-estar e a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos¹².

Em 1987, pelo Relatório de *Brundtland*, intitulado de *Our Common Future*, ficou definido o conceito de desenvolvimento sustentável como:

“[...] a process of change in which the exploitation of resources, the direction of investments, the orientation of technological development, and institutional change are made consistent with future as well as present needs”¹³.

⁷ UNITED NATIONS, *Report of the United Nations Conference on the Human Environment*, Stockholm, United Nations Publication, 1972, disponível em: <http://www.un-documents.net/aconf48-14r1.pdf> [20.06.2021].

⁸ *Ibidem*.

⁹ Constituição da República Portuguesa, doravante designada por CRP, publicada no Diário da República, n.º 86/1976, Série I, de 10 de abril de 1976, com as alterações introduzidas pela Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto.

¹⁰ Lei n.º 19/2014, que define as bases da política de ambiente, publicada no Diário da República, n.º 73/2014, Série I, de 14 de abril de 2014, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-107758109> [15.12.2021].

¹¹ Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, doravante designado por TFUE, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 202, em 7 de junho de 2016, disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF [19.06.2021].

¹² N.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

¹³ UNITED NATIONS - World Commission on Environment and Development, *Report of the World Commission on Environment and Development: “Our Common Future”*, New York, United Nations, 1987, p. 25, disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/139811> [21.06.2021].

A atuação pública em matéria de ambiente deve estar subordinada ao princípio do desenvolvimento sustentável que obriga à satisfação das necessidades do presente sem comprometer as das gerações futuras, para o que concorrem: a preservação de recursos naturais e herança cultural; a capacidade de produção dos ecossistemas a longo prazo; o ordenamento racional e equilibrado do território com vista ao combate às assimetrias regionais; a promoção da coesão territorial; a produção e o consumo sustentáveis de energia e a salvaguarda da biodiversidade, do equilíbrio biológico, do clima e da estabilidade geológica, harmonizando a vida humana e o ambiente¹⁴.

Este princípio «obriga assim à “fundamentação ecológica” das decisões jurídicas de desenvolvimento económico, estabelecendo a necessidade de ponderar tanto os benefícios de natureza económica como os prejuízos de natureza ecológica de uma determinada medida, afastando por inconstitucionalidade a tomada de decisões insuportavelmente gravosas para o ambiente»¹⁵.

1.2. O ambiente como bem jurídico

O ambiente, enquanto direito fundamental que importa tutelar, começou por ter uma noção bastante complexa constante da LBA de 1987¹⁶, a qual se traduzia no conjunto dos sistemas físicos, químicos, biológicos e suas relações e dos fatores económicos, sociais e culturais com efeito direto ou indireto, mediato ou imediato, sobre os seres vivos e a qualidade de vida do homem¹⁷.

Na nova LBA esta definição deixou de existir, passando a contemplar na política do ambiente, os componentes naturais, como o ar, a água e o mar, a biodiversidade, o solo e o subsolo e a paisagem¹⁸, bem como os componentes associados a comportamentos humanos, nomeadamente as alterações climáticas, os resíduos, o ruído e os produtos químicos¹⁹.

O direito ao ambiente assume-se com uma dupla vertente. Por um lado, assume-se como um direito negativo, impondo ao Estado e a terceiros determinadas proibições ou deveres de abstenção da prática de ações ambientalmente nocivas, considerando-se, por isso, um direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias a que se refere o artigo 17.º da CRP²⁰. E, por outro lado, é

¹⁴ Alínea a) do artigo 3.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

¹⁵ SILVA, Vasco Pereira da, *Verde cor de direito: lições de direito do ambiente*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 73.

¹⁶ Lei n.º 11/87, que definiu a LBA, atualmente revogada, publicada no Diário da República, n.º 81/1987, Série I, de 7 de abril de 1987, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/11-1987-666148> [22.12.2021].

¹⁷ Alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º da Lei n.º 11/87, de 7 de abril.

¹⁸ Artigo 10.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

¹⁹ Artigo 11.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

²⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 66.º, p. 845.

considerado um direito positivo porque obriga a uma ação por parte do Estado²¹, exigindo do mesmo a realização de determinadas tarefas e incumbências:

- Promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável, ou seja, harmonizando o crescimento económico com as medidas de proteção ambiental²²;
- Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correto ordenamento do território²³;
- Adotar uma política nacional de energia, com preservação dos recursos naturais e do equilíbrio ecológico²⁴; e
- Adotar uma política nacional da água, com aproveitamento, planeamento e gestão racional dos recursos hídricos²⁵.

E, para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos²⁶:

- Prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos e as formas prejudiciais de erosão²⁷;
- Ordenar e promover o ordenamento do território, tendo em vista uma correta localização das atividades, um equilibrado desenvolvimento socioeconómico e a valorização da paisagem²⁸;
- 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 artístico²⁹;

²¹ *Ibidem*.

²² Alínea a) do artigo 81.º da CRP.

²³ Alínea e) do artigo 9.º da CRP.

²⁴ Alínea m) do artigo 81.º da CRP.

²⁵ Alínea n) do artigo 81.º da CRP.

²⁶ N.º 2 do artigo 66.º da CRP.

²⁷ Alínea a) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

²⁸ Alínea b) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

²⁹ Alínea c) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

- Promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações³⁰;
- Promover, em colaboração com as autarquias locais, a qualidade ambiental das povoações e da vida urbana, designadamente no plano arquitetónico e da proteção das zonas históricas³¹;
- Promover a integração de objetivos ambientais nas várias políticas do âmbito sectorial, levando a que determinados setores tenham em conta o impacto ambiental nos seus programas³²;
- Promover a educação ambiental e o respeito pelos valores do ambiente³³; e
- Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com a proteção do ambiente e a qualidade de vida³⁴.

A defesa do ambiente pode implicar limites ou restrições a outros direitos constitucionalmente protegidos, tais como, a liberdade de iniciativa económica, o direito de propriedade privada e o direito dos consumidores, consagrados nos artigos 61.º, 62.º e 60.º, respetivamente, da CRP³⁵.

No que tange à liberdade de iniciativa económica privada, sucede que em diversas situações, o desenvolvimento de uma atividade económica pode causar impactos significativos no ambiente que afetam o direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado, não podendo a mesma ser exercida livremente³⁶. Em determinadas atividades suscetíveis de produzir efeitos negativos significativos no ambiente, como por exemplo nas refinarias de petróleo, é exigido, para efeitos de exercício dessa atividade, licenciamento ambiental, obrigando, entre outras, à implementação das melhores técnicas disponíveis em termos de proteção do ambiente; ao cumprimento dos limites de emissão de substâncias poluentes; à utilização da energia e da água de forma eficiente; à adoção de medidas necessárias para prevenir os acidentes, limitar os seus efeitos e evitar a produção de resíduos³⁷,

³⁰ Alínea d) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

³¹ Alínea e) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

³² Alínea f) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

³³ Alínea g) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

³⁴ Alínea h) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP.

³⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 66.º, pp. 846-847.

³⁶ Tal como se encontra expresso no n.º 1 do artigo 61.º da CRP, a liberdade de iniciativa económica privada não é um direito absoluto, podendo ser exercida livremente, mas nos quadros definidos pela Constituição e pela Lei e tendo em conta o interesse geral.

³⁷ Decreto-Lei n.º 127/2013, que estabelece o regime de emissões industriais aplicável à prevenção e ao controlo integrados da poluição, bem como as regras destinadas a evitar e ou reduzir as emissões para o ar, a água e o solo e a produção de resíduos, transpondo a Diretiva n.º 2010/75/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de novembro, relativa às emissões industriais (prevenção e controlo integrados da poluição), publicado no Diário da República, n.º 167/2013, Série I, de 30 de agosto de 2013, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/127-2013-499546> [22.12.2021].

exigindo-se ainda em determinadas atividades, como é o caso desta, uma avaliação de impacte ambiental, só podendo o licenciamento ou autorização para o desenvolvimento da atividade ocorrer após a decisão da avaliação ter sido favorável ou favorável condicionada ao cumprimento de determinadas condições³⁸.

A construção de uma edificação (considerada muitas das vezes, com as devidas cautelas, inerente ao direito de propriedade³⁹) não pode ser executada livremente, devendo ser asseguradas determinadas condições de segurança na sua utilização e em caso de incêndio; de higiene, saúde e proteção do ambiente, de proteção contra o ruído, de isolamento térmico, e demais exigências previstas no Regulamento Geral das Edificações Urbanas⁴⁰ ou em legislação específica⁴¹, podendo ainda acontecer que os usos e as ações de iniciativa pública ou privada que se traduzam em operações de loteamento; obras de urbanização, construção e ampliação; vias de comunicação; escavações e aterros e destruição de revestimento vegetal, estejam vedadas em zonas de reserva ecológica nacional⁴².

No que diz respeito aos direitos dos consumidores, a proteção do ambiente pode impor que estes façam escolhas mais sustentáveis ou impedir o consumo de determinado bem que tenha impacto negativo significativo no ambiente.

O direito ao ambiente pode, portanto, colidir com outros direitos fundamentais, defendendo JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO que “os direitos consideram-se direitos *prima facie* e não direitos definitivos, dependendo a sua radicação subjectiva definitiva da ponderação e da concordância feita em face de determinadas circunstâncias concretas”⁴³.

³⁸ Lei n.º 151-B/2013, que estabelece o regime jurídico da avaliação de impacte ambiental (AIA) dos projetos públicos e privados suscetíveis de produzirem efeitos significativos do ambiente, transpondo a Diretiva n.º 2011/92/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de dezembro, relativa à avaliação dos efeitos de determinados projetos públicos e privados no ambiente, publicada no Diário da República, n.º 211/2013, 2.º Suplemento, Série I, de 31 de outubro de 2013, com última redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2013-70122774> [22.12.2021].

³⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 66.º, p. 847. A este respeito, pode-se observar o Acórdão n.º 14/2009 do Tribunal Constitucional, proferido no processo n.º 368/2008, publicado no Diário da República, n.º 33/2009, Série II, de 17 de fevereiro de 2009, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/14-2009-1697336> [21.12.2021], em que se admite que: “a protecção do direito ao ambiente pode exigir limitações quer à liberdade de localização de estabelecimento (artigo 66.º, n.º 2, b), da C.R.P.), quer à liberdade de edificação, mesmo quando se admite que esta é uma componente do direito constitucional à propriedade privada, incluindo a realização de obras de alteração a edifício já construído (artigo 66.º, n.º 2, b) e c), da C.R.P.), o mesmo sucedendo com os instrumentos de planeamento elaborados no quadro das leis respeitantes ao ordenamento do território, cumprindo o ditame do n.º 4, do artigo 65.º, da C.R.P.”.

⁴⁰ Decreto-Lei n.º 38382, que aprova o regulamento geral das edificações urbanas, publicado no Diário do Governo, n.º 166/1951, 1.º Suplemento, Série I, de 7 de agosto de 1951, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 220/2008, de 12 de novembro disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/38382-1951-289214> [22.12.2021].

⁴¹ Artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 38382, de 7 de agosto.

⁴² N.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 124/2019, que altera o regime jurídico da reserva ecológica nacional republicando o Decreto-Lei n.º 166/2008, de 22 de agosto, publicado no Diário da República n.º 164/2019, Série I, de 28 de setembro de 2019, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/124-2019-124256708> [22.12.2021]. Define-se como reserva ecológica nacional, a estrutura biofísica que integra o conjunto das áreas que pela sensibilidade, função e valor ecológicos ou pela exposição e suscetibilidade perante riscos naturais, são objeto de proteção especial (n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 124/2019, de 28 de setembro).

⁴³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito constitucional e teoria da constituição*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 1139.

Existindo colisão de direitos fundamentais ou entre direitos fundamentais e bens jurídicos constitucionalmente protegidos, o princípio da concordância prática é, de acordo com o mesmo autor, o eleito para solucionar o conflito, estando subjacente a este princípio:

“[...] a ideia do igual valor dos bens constitucionais (e não uma diferença de hierarquia) que impede, como solução, o sacrifício de uns em relação aos outros, e impõe o estabelecimento de limites e condicionamentos recíprocos de forma a conseguir uma harmonização ou concordância entre estes bens”⁴⁴.

No mesmo sentido, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE refere que este princípio “[...] impõe a *ponderação* de todos os valores constitucionais aplicáveis, para que se não ignore algum deles, para que a Constituição (essa, sim) seja preservada na maior medida possível”⁴⁵, sendo executado através de um critério de proporcionalidade, impondo que:

“[...] a escolha entre as diversas maneiras de resolver a questão concreta se faça em termos de comprimir o menos possível cada um dos valores em causa segundo o seu peso na situação (segundo a intensidade e a extensão com que a sua compreensão no caso afecta a protecção que lhes é constitucionalmente concedida)”⁴⁶.

O dever de defender o ambiente pode ainda “[...] justificar e exigir a punição contra-ordenacional⁴⁷ ou penal⁴⁸ dos atentados ao ambiente, para além das consequências em termos de responsabilidade civil⁴⁹ pelos danos causados”⁵⁰.

Referencia JOSÉ EDUARDO FIGUEIRO DIAS que:

“[...] determinados componentes ambientais (designadamente os componentes ambientais naturais com maior importância: o solo, o ar e a água), outrora passíveis de

⁴⁴ *Ibidem*, p. 1098.

⁴⁵ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, Almedina, 1987, p. 222.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 223.

⁴⁷ Lei n.º 50/2006, que aprova a lei quadro das contraordenações ambientais, publicada no Diário da República, n.º 166/2006, Série I, de 29 de agosto de 2006, com última redação conferida pela Lei n.º 25/2019, de 26 de março, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2006-70149602> [22.12.2021].

⁴⁸ Dos crimes contra o ambiente, encontramos no Decreto-Lei n.º 48/95, que aprova o Código Penal, publicado no Diário da República, n.º 63/1995, Série I-A, de 15 de março de 1995, com última redação conferida pela Lei n.º 79/2021, de 24 de novembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1995-34437675> [16.12.2021], o crime de danos contra a natureza (artigo 278.º); de violação das regras urbanísticas (artigo 278.º-A), de poluição (artigo 279.º); de atividades perigosas para o ambiente (artigo 279.º-A); de incêndio florestal (artigo 274.º) e de perigo relativo a animais ou vegetais (artigo 281.º). O direito penal funciona como direito de *ultima ratio*, só se aplicando se as sanções impostas por outros ramos do direito forem ineficazes ou insuficientes para proteger o bem jurídico.

⁴⁹ Decreto-Lei n.º 147/2008, que estabelece o regime jurídico da responsabilidade por danos ambientais e transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2004/35/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de Outubro, que aprovou, com base no princípio do poluidor-pagador, o regime relativo à responsabilidade ambiental aplicável à prevenção e reparação dos danos ambientais, com a alteração que lhe foi introduzida pela Diretiva n.º 2006/21/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa à gestão de resíduos da indústria extrativa, publicado no Diário da República, n.º 145/2008, Série I, de 29 de julho de 2008, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 13/2016, de 9 de março, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2008-34503075> [16.12.2021].

⁵⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 847.

ser utilizados por todos sem obediência a quaisquer regras ou limites, são agora bens juridicamente protegidos, os quais, por estarem cada vez mais ameaçados nas sociedades dos nossos dias, são alvo de uma tutela jurídica que visa tornar a sua utilização e o seu aproveitamento mais racionais e equilibrados”⁵¹.

Considerando que “[...] o ambiente é tutelado em sim mesmo, independentemente da existência de qualquer perigo ou lesão para bens pessoais ou patrimoniais do homem”⁵² é garantida aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses; a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma; a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos; adoção de medidas cautelares adequadas⁵³ e o direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos⁵⁴.

O ambiente concebido como “[...] *bem da colectividade* de fruição indivisível”⁵⁵ apresenta-se como um interesse difuso, interesse de toda a comunidade, e por isso, para além dos meios gerais supra identificados, é conferido o direito de ação popular previsto no n.º 3 do artigo 52.º da CRP, o qual se encontra regulamento na Lei n.º 83/95, de 31 de agosto⁵⁶, significando que qualquer cidadão no gozo dos seus direitos civis e políticos bem como as associações e fundações defensores dos interesses relativos ao ambiente, independentemente de terem ou não interesse direto e pessoal na demanda, são titulares desse direito, o qual inclui o direito de requerer para o lesado ou lesados a correspondente indemnização pela degradação do ambiente, nomeadamente para promover a prevenção, a cessação ou a perseguição judicial dos atos lesivos ao ambiente.

⁵¹ DIAS, José Eduardo Figueiredo, *Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2007, p. 13.

⁵² SANTOS, Cláudia Maria Cruz, *et al.*, *Introdução ao direito do ambiente*, Lisboa, Universidade Aberta, 1998, p. 153.

⁵³ N.º 4 do artigo 268.º da CRP.

⁵⁴ N.º 5 do artigo 268.º da CRP.

⁵⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, "Protecção do ambiente e direito de propriedade: crítica de jurisprudência ambiental", *in Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3799, 1991, p. 293.

⁵⁶ Lei n.º 83/95, relativo ao direito de participação procedimental e de ação popular, publicada no Diário da República n.º 201/1995, Série I-A, de 31 de agosto de 1995, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1995-34534075> [16.12.2021].

I.3. Princípios enformadores de uma política de ambiente

Além do princípio do desenvolvimento sustentável, a atuação pública em matéria de ambiente deve estar subordinada aos seguintes princípios:

- Da responsabilidade intra e intergeracional, que obriga à utilização e ao aproveitamento dos recursos naturais e humanos de uma forma racional e equilibrada, a fim de garantir a sua preservação para a presente e futuras gerações⁵⁷;
- Da prevenção e da precaução, que obrigam à adoção de medidas antecipatórias com o objetivo de obviar ou minorar, prioritariamente na fonte, os impactes adversos no ambiente, com origem natural ou humana, tanto em face de perigos imediatos e concretos como em face de riscos futuros e incertos, da mesma maneira como podem estabelecer, em caso de incerteza científica, que o ónus da prova recaia sobre a parte que alegue a ausência de perigos ou riscos⁵⁸. Como sustenta MARIA EDUARDA AZEVEDO, o princípio da prevenção tem a sua constatação no provérbio popular, decorrente do senso comum de que mais vale a pena prevenir do que remediar, ou seja, em vez de se contabilizar os danos e os tentar reparar, deve-se antecipar e evitar a sua ocorrência, uma vez que é impossível, neste âmbito do ambiente, a reconstituição natural da situação que existia antes de o dano ter ocorrido, além de ser muito mais dispendioso remediar do que prevenir⁵⁹;
- Do poluidor-pagador, que obriga o responsável pela poluição a assumir os custos tanto da atividade poluente como da introdução de medidas internas de prevenção e controle necessárias para combater as ameaças e agressões ao ambiente⁶⁰;
- Do utilizador-pagador, que obriga o utente de serviços públicos a suportar os custos da utilização dos recursos, assim como da recuperação proporcional dos custos associados à sua disponibilização, visando a respetiva utilização racional⁶¹;
- Da responsabilidade, que obriga à responsabilização de todos os que direta ou indiretamente, com dolo ou negligência, provoquem ameaças ou danos ao ambiente, cabendo ao Estado a aplicação das sanções devidas, não estando excluída a

⁵⁷ Alinea b) do artigo 3.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁵⁸ Alinea c) do artigo 3.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁵⁹ AZEVEDO, Maria Eduarda, "A fiscalidade ambiental (reflexões)", in Eduardo Paz Ferreira, et al. (organização), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2013, p. 271, na nota de rodapé 8. No mesmo sentido, SANTOS, Cláudia Maria Cruz, et al., *Introdução ao direito do ambiente*, Lisboa, Universidade Aberta, 1998, p. 44.

⁶⁰ Alinea d) do artigo 3.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁶¹ Alinea e) do artigo 3.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

- possibilidade de indenização nos termos da lei⁶²;
- Da recuperação, que obriga o causador do dano ambiental à restauração do estado do ambiente tal como se encontrava anteriormente à ocorrência do facto danoso⁶³;
 - Da transversalidade e da integração, que obrigam à integração das exigências de proteção do ambiente na definição e execução das demais políticas globais e sectoriais, de modo a promover o desenvolvimento sustentável⁶⁴;
 - Da cooperação internacional, que obriga à procura de soluções concertadas com outros países e organizações internacionais no sentido da promoção do ambiente e do desenvolvimento sustentável⁶⁵;
 - Do conhecimento e da ciência, que obrigam a que o diagnóstico e as soluções dos problemas ambientais devam resultar da convergência dos saberes sociais com os conhecimentos científicos e tecnológicos, tendo por base dados rigorosos, emanados de fontes fidedignas e isentas⁶⁶;
 - Da educação ambiental, que obriga a políticas pedagógicas viradas para a tomada de consciência ambiental, apostando na educação para o desenvolvimento sustentável e dotando os cidadãos de competência ambientais num processo contínuo, que promove a cidadania participativa e apela à responsabilidade, designadamente através do voluntariado e do mecenato ambiental, tendo em vista a proteção e a melhoria do ambiente em toda a sua dimensão humana⁶⁷; e
 - Da informação e da participação, que obrigam ao envolvimento dos cidadãos nas políticas ambientais, privilegiando a divulgação e a partilha de dados e estudos, a adoção de ações de monitorização das políticas, o fomento de uma cultura de transparência e de responsabilidade, na busca de um elevado grau de respeito dos valores ambientais, pela comunidade, ao mesmo tempo que assegura aos cidadãos o direito pleno de intervir na elaboração e no acompanhamento da aplicação das políticas ambientais⁶⁸.

⁶² Alinea f) do artigo 3.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁶³ Alinea g) do artigo 3.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁶⁴ Alinea a) do artigo 4.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁶⁵ Alinea b) do artigo 4.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁶⁶ Alinea c) do artigo 4.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁶⁷ Alinea d) do artigo 4.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

⁶⁸ Alinea e) do artigo 4.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

Capítulo II - Os tributos com relevância ambiental

II.1. Conceito de impostos, taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas

Para que possamos definir o conceito de tributo com relevância ambiental, reveste-se de especial importância a definição de tributo em termos gerais, que passamos a explanar.

JOSÉ CASALTA NABAIS define tributo atendendo a “[...] três elementos: o elemento objectivo, o elemento subjectivo e o elemento teleológico”⁶⁹, traduzindo-se numa prestação pecuniária e coactiva, “[...] exigida a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas a detentores de capacidade contributiva ou a beneficiários ou fautores de específicos serviços públicos”⁷⁰ para a realização dessas funções ou tarefas, excluindo a função sancionatória⁷¹.

Dispõe o n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária⁷² que os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, podendo os tributos ser fiscais e parafiscais; estaduais, regionais e locais⁷³.

O imposto traduz-se numa prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas⁷⁴.

Não obstante o imposto ser uma prestação pecuniária, em certos casos, como por exemplo na dação em pagamento, o pagamento poderá ser efetuado através da entrega de bens móveis ou imóveis, quer antes (artigo 87.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário⁷⁵) quer depois de instaurado o processo de execução fiscal (artigo 201.º do CPPT), nas condições aí descritas⁷⁶. As dívidas tributárias

⁶⁹ NABAIS, José Casalta, “Algumas considerações sobre a figura dos tributos”, in António José Avelãs Nunes, *et al.* (organização), *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Aníbal de Almeida*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, p. 734.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² Lei Geral Tributária, doravante designada por LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, publicado no Diário da República, n.º 290/1998, Série I-A, de 17 de dezembro de 1998, com última redação conferida pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775> [03.07.2021].

⁷³ N.º 1 do artigo 3.º da LGT.

⁷⁴ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, pp. 224-225.

⁷⁵ Código do Procedimento e do Processo Tributário, doravante designado por CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, publicado no Diário da República, n.º 250/1999, Série I-A, de 26 de outubro de 1999, com última redação conferida pela Lei n.º 56/2021, de 16 de agosto, disponível em <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1999-34577575> [16.12.2021].

⁷⁶ Conforme estipula o artigo 40.º da LGT, as prestações tributárias são pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize (n.º 1 do artigo 40.º da LGT), só sendo a dação em cumprimento e a compensação admitidas nos casos expressamente previstos na lei (n.º 2 do artigo 40.º da LGT).

poderão ainda ser pagas por compensação de créditos tributários, por iniciativa da Administração Tributária⁷⁷ ou do contribuinte⁷⁸.

Assim, há quem prefira o termo prestação patrimonial, pois o que releva é a prestação ser avaliável em dinheiro, como é o caso de NUNO SÁ GOMES, que define o tributo como “« a prestação patrimonial definitiva estabelecida por lei, em sentido lato, a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos e não depende de vinculações anteriores»”⁷⁹.

O imposto enquanto prestação coativa⁸⁰ constitui “[...] uma obrigação que é gerada pela mera concretização de um pressuposto legal e não pelo encontro de vontade das partes, prefigurando-se uma obrigação *ex lege* e não uma obrigação *ex voluntate*”⁸¹. A relação jurídica constitui-se com o facto tributário⁸², facto esse que dará origem ao imposto, não podendo os elementos essenciais dessa relação jurídica ser alterados por vontade das partes⁸³. A exceção a esta regra está nos contratos fiscais, de que são exemplo, os benefícios fiscais atribuídos ao abrigo desses contratos⁸⁴.

É uma prestação definitiva, uma vez que à quantia entregue não corresponderá qualquer expectativa de restituição ou reembolso. Poderá existir reembolso do imposto pago, sem com isso retirar o seu carácter definitivo, por exemplo, nos pagamentos por conta devidos para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares⁸⁵ (artigo 102.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares⁸⁶) ou para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas⁸⁷ (artigo 104.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas⁸⁸). Nestes casos, aquando do envio da declaração de IRS ou de IRC é apurado o imposto devido a final, sendo esses pagamentos por

⁷⁷ Artigo 89.º do CPPT.

⁷⁸ Artigo 90.º do CPPT.

⁷⁹ GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, Rei dos Livros, 1996, p. 59.

⁸⁰ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA defende a exigência de uma dupla coatividade, “respeitante quer à origem - a sua criação deve ser sempre efetuada por ato normativo (lei, decreto-lei, regulamento) e nunca por ato privatístico de vontade -, quer ao conteúdo – os termos da sua exigência e o respetivo quantitativo devem ser modelados por esse ato normativo e não por contratos ou acordos com os contribuintes”. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito financeiro local: finanças locais*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 180.

⁸¹ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 210.

⁸² N. 1 do artigo 36.º da LGT.

⁸³ N. 2 do artigo 36.º da LGT.

⁸⁴ Artigo 37.º da LGT.

⁸⁵ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, doravante designado por IRS.

⁸⁶ Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, doravante designado por CIRS, publicado no Diário da República, n.º 252/2014, 2.º Suplemento, Série I, pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro de 2014, que republicou o Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, com última redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-70048167> [16.12.2021].

⁸⁷ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, doravante designado por IRC.

⁸⁸ Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, doravante designado por CIRC, publicado no Diário da República, n.º 11/2014, Série I, pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro de 2014, que republicou o Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, com última redação conferida pela Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-64205634> [16.12.2021].

conta deduzidos, podendo dar origem a reembolso no caso de os mesmos serem superiores ao valor da coleta líquida de IRS ou ao IRC liquidado⁸⁹. As restituições também poderão acontecer nos casos em que, por exemplo, foi cobrado o imposto quando, na realidade, o sujeito passivo reunia as condições de isenção, considerando-se este um ato tributário ilegal que deverá ser afastado do ordenamento jurídico, devendo a situação anterior à existência deste ato ser reposta⁹⁰.

Os impostos assentam no princípio da capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património⁹¹. Este princípio tem em vista a obtenção de uma maior justiça fiscal e a diminuição das desigualdades⁹², o que significa que todos devem pagar imposto, mas os detentores de maiores rendimentos devem contribuir mais significativamente por forma a não sacrificar tanto os detentores de menores rendimentos (progressividade no IRS, em que a taxa que incide sobre o rendimento coletável é tanto maior quanto mais elevados forem os rendimentos, não apresentando sequer a taxa um crescimento proporcional ao escalão de rendimentos⁹³); os detentores de um património superior, presumivelmente detentores de maior capacidade contributiva, também deverão pagar mais imposto (Imposto Municipal sobre Imóveis⁹⁴ pela detenção de imóveis e Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis pela aquisição de imóveis⁹⁵), assim como se prevê a oneração dos consumos de luxo⁹⁶ (visível na tributação indireta, em que os bens/serviços essenciais são tributados a taxas mais reduzidas⁹⁷ e os bens mais supérfluos a taxas mais elevadas, podendo ainda ocorrer a tributação de determinados tipos de consumos prejudiciais à saúde e ao ambiente, como o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes; o tabaco e os produtos petrolíferos e energéticos). Numa regra de igualdade, os detentores da mesma capacidade contributiva devem pagar igual imposto (igualdade horizontal) e os que dispõem de diferente capacidade contributiva devem pagar diferente imposto na medida dessa diferença (igualdade vertical)⁹⁸.

⁸⁹ Artigo 102.º-B do CIRS e n.º 2 do artigo 104.º do CIRC.

⁹⁰ Nos termos do artigo 100.º da LGT, a Administração Tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

⁹¹ N.º 1 do artigo 4.º da LGT.

⁹² Artigo 104.º da CRP.

⁹³ Artigo 68.º do CIRS.

⁹⁴ Imposto Municipal sobre Imóveis, doravante designado por IMI.

⁹⁵ Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis, doravante designado por IMT.

⁹⁶ N.º 4 do artigo 104.º da CRP.

⁹⁷ Dispõe o n.º 2 do artigo 6.º da LGT que a tributação indireta favorece os bens e consumos de primeira necessidade.

⁹⁸ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 155.

Por último, “o imposto constitui um tributo rigorosamente unilateral, no sentido em que o seu pressuposto e finalidade são alheios a qualquer prestação pública, podendo por isso dizer-se um exercício de solidariedade, pagando-o cada um independentemente do que recebe da comunidade”⁹⁹.

Enquanto os impostos apresentam este carácter unilateral, as taxas apresentam como principal característica a bilateralidade, ou seja, enquanto os impostos são pagos sem qualquer contraprestação do Estado, as taxas apresentam uma contraprestação por parte deste¹⁰⁰, designadamente, através da prestação de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares¹⁰¹.

A taxa também pode ser distinguida do imposto com base no critério da divisibilidade ou indivisibilidade dos serviços públicos. Os impostos servem para o Estado prosseguir determinados fins, por exemplo, assegurar a defesa nacional, serviço que não é divisível diretamente pelos cidadãos¹⁰², ao contrário do que sucede nas taxas em que existe uma correlação direta entre o serviço/bem utilizado e o sujeito passivo que suporta a taxa.

As taxas deveriam refletir no montante a pagar a efetiva utilização dos bens e/ou serviços por parte dos seus utilizadores, porém, e concordando com JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, por uma questão de facilidade na cobrança, estas são devidas apenas pela possibilidade da sua utilização, não sendo restituído qualquer montante pela sua não utilização integral, como sucede nas propinas devidas pelos estudantes, as quais são cobradas na íntegra independentemente de os mesmos terem assistido a todas as aulas e de terem usufruído de todos os serviços¹⁰³.

A meio caminho entra a taxa e o imposto, como as considera SÉRGIO VASQUES, surgem as contribuições financeiras a favor de entidades públicas que, para o mesmo autor, “constituem prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”¹⁰⁴, denominando-as de tributos *paracomunitativos* e distinguindo-as do imposto e da taxa quer pelo seu pressuposto, quer pela sua finalidade¹⁰⁵.

⁹⁹ VASQUES, Sérgio, "As Taxas de Regulação Económica em Portugal: Uma Introdução" in Sérgio Vasques (coordenação), *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 42.

¹⁰⁰ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, "Noção jurídica de taxa", in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3727, Coimbra 1985, p. 292.

¹⁰¹ N.º 2 do artigo 4.º da LGT.

¹⁰² MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2000, p. 35.

¹⁰³ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, "Noção jurídica de taxa", in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3727, 1985, p. 293. No mesmo sentido, XAVIER, Alberto Pinheiro, *Manual de direito fiscal*, Volume I Lisboa, s.n., 1974, p. 48.

¹⁰⁴ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 255.

¹⁰⁵ *Ibidem*.

Neste sentido, JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, consideram-nas como:

“[...] figuras híbridas, que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por certa instituição pública, ou dotada de poderes públicos, a um certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades, que beneficiam colectivamente da actividade daquela)”¹⁰⁶.

Este requisito de bilateralidade presente nas contribuições é, tal como sustenta SUZANA TAVARES DA SILVA, “menos exigente do que nas taxas, pois admite-se que a contraprestação seja potencial e futura e beneficie um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários”¹⁰⁷. É o que sucede nas contribuições para a segurança social, em que se pode ou não ser beneficiário de alguma das prestações atribuídas por essa entidade, estando ainda a sua atribuição projetada para o futuro, como se verifica no acesso às pensões de velhice.

Estas contribuições acabam por constituir, tal como sustenta ANA PAULA DOURADO, uma categoria residual que enquadra:

“os tributos que não apresentem as características dos impostos em especial a unilateralidade e a cobertura da generalidade das despesas; os tributos que não apresentem as características das taxas, em especial a bilateralidade em sentido estrito; e os tributos a favor de entidades públicas de base não territorial com características de sinalagma difuso”¹⁰⁸.

Além desta categoria de contribuições existem ainda as contribuições especiais, as quais têm “[...] como fundamentos, ou um benefício individualizado reflexamente resultante da actuação de um sujeito público¹⁰⁹, ou a necessidade de compensar o sujeito público pelo uso anormal dos bens ou serviços públicos por parte de certos sujeitos, os quais oneram mais gravemente as finanças do Estado ou deterioram os bens públicos”¹¹⁰.

¹⁰⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, Volume I, 4.ª edição. revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 103.º, p. 1095.

¹⁰⁷ SILVA, Suzana Tavares da, *As taxas e a coerência do sistema tributário*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 89.

¹⁰⁸ DOURADO, Ana Paula, *Direito fiscal: lições*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 64.

¹⁰⁹ Resultante de um investimento público. Por exemplo, a realização da travessia ferroviária sobre o Tejo gerou uma valorização dos prédios rústicos, com potencialidade para construção nas zonas envolventes, da qual resultou o pagamento de uma contribuição especial prevista no Decreto-Lei n.º 43/98, que aprova o Regulamento da Contribuição Especial, devida pela valorização dos imóveis beneficiados com a realização da CRIL, CREL, CRIP, CREP, travessia ferroviária do Tejo, troços ferroviários complementares, extensões do metropolitano de Lisboa e outros investimentos, publicado no Diário da República, n.º 52/1998, Série I-A, de 3 de março de 1998, com última redação conferida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/43-1998-218486> [12.09.2021].

¹¹⁰ FRANCO, António Luciano Pacheco de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 61.

II.2. Competência legislativa para a criação de impostos, taxas e contribuições financeiras

Enquanto a criação de impostos é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo¹¹¹, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes¹¹², relativamente às taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, apenas o seu regime geral tem reserva da Assembleia da República¹¹³.

O Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais consta da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro¹¹⁴, continuando em falta, o Regime Geral das taxas do Estado (e das Regiões Autónomas) e, tal como já havido alertado a jurisprudência, o Regime Geral das Contribuições Financeiras a favor de Entidades Públicas¹¹⁵.

Nos termos do RGTAL, podem os Municípios criar taxas, que incidam sobre utilidades prestadas aos particulares, geradas pela atividade dos Municípios ou resultantes do benefício económico decorrente da realização de investimentos municipais, devendo essa criação estar subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade¹¹⁶.

Estas taxas são criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo respetivo¹¹⁷, devendo o mesmo, sob pena de nulidade, conter: a indicação da base de incidência objetiva e subjetiva; o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar; a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local; as isenções e sua fundamentação; o modo de pagamento e outras formas de extinção da prestação tributária admitidas e a admissibilidade de pagamento em prestações¹¹⁸.

Todos estes requisitos são fundamentais, uma vez que, tal como defende SÉRGIO VASQUES, quando se lida com tributos comutativos, em que “o seu propósito está na compensação de prestações

¹¹¹ Alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP.

¹¹² N.º 2 do artigo 103.º da CRP.

¹¹³ Alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP.

¹¹⁴ Lei n.º 53-E/2006 que estabelece o regime geral das taxas das autarquias locais, doravante designado por RGTAL, publicada no Diário da República, n.º 249/2006, 4.º Suplemento, Série I, de 29 de dezembro de 2006, com última redação conferida pela Lei n.º 117/2009, de 29 de dezembro, disponível <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/53-e-2006-197492> [04.07.2021].

¹¹⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 02381/15.2BELRS 01165/17, de 17 de junho de 2020, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fb9bf22e1bb1e680256f8e003ea931/8356ceda4bac774b802585910042721f?OpenDocument&ExpandSection=1> [04.07.2021]: “Até à presente data, e sem prejuízo de terem decorrido 20 anos desde a revisão constitucional que introduziu a redacção vigente, não foi aprovado o regime geral das contribuições financeiras”.

¹¹⁶ Artigo 20.º da Lei n.º 73/2013, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, publicada no Diário da República, n.º 169/2013, Série I, de 3 de setembro de 2013, com última redação conferida pela Lei n.º 66/2020, de 4 de novembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2013-105795409> [04.07.2021].

¹¹⁷ N.º 1 do artigo 8.º do RGTAL.

¹¹⁸ N.º 2 do artigo 8.º do RGTAL.

que a administração dirige aos contribuintes, torna-se indispensável que estes conheçam com precisão a quanto monta a receita arrecadada e o destino que lhe é dado”¹¹⁹, defendendo ainda JOSÉ CASALTA NABAIS que os mesmos proporcionam uma maior facilidade na reação contra taxas que não tenham por suporte uma adequada fundamentação¹²⁰.

Relativamente às contribuições financeiras, ainda que o seu regime geral não exista, a jurisprudência entende que:

“a ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras pela Assembleia da República não pode impedir o Governo de aprovar a criação de contribuições financeiras individualizadas no exercício de uma competência concorrente, sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais”¹²¹.

II.3. Noção de tributo ambiental, os seus sujeitos, as suas finalidades e os princípios subjacentes à tributação ambiental

A utilização dos tributos como instrumento de proteção do ambiente, além de ter consagração constitucional pela alínea a) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP, tem também abertura legal na LBA.

Estabelece o n.º 1 do artigo 17.º da LBA 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, considerando-se como exemplos desses instrumentos:

- A fiscalidade ambiental que visa desonerar as boas práticas ambientais e, em compensação, incidir sobre as atividades mais poluentes, numa ótica de fiscalidade globalmente neutra e equitativa, podendo contribuir para direcionar comportamentos¹²²;
- e
- Os instrumentos que garantam a adequada remuneração dos serviços proporcionados pelo ambiente e pelas entidades públicas encarregadas da prossecução da política de

¹¹⁹ VASQUES, Sérgio, "As Taxas de Regulação Económica em Portugal: Uma Introdução" in Sérgio Vasques (coordenação), *Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 49.

¹²⁰ NABAIS, José Casalta Nabais, *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, Volume IV, Coimbra, Almedina, 2015, p. 306.

¹²¹ Acórdão n.º 539/2015 do Tribunal Constitucional, proferido no processo n.º 27/15, publicado no Diário da República, n.º 227/2015, Série II, de 19 de novembro de 2015, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/539-2015-71049405> [04.07.2021].

¹²² Alínea e) do n.º 2 do artigo 17.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

ambiente, os quais podem implicar a aplicação de taxas, preços ou tarifas com vista a promover a utilização racional e eficiente dos recursos ambientais¹²³;

Ao nível da União Europeia, já havia sido recomendada a utilização de taxas e impostos ambientais por parte dos Estados-Membros, salientado que os mesmos podem constituir um meio adequado de implementação do princípio do poluidor-pagador, ao incluir os custos ambientais no preço dos bens e serviços, podendo desse modo orientar as escolhas dos produtores e dos consumidores para atividades/utilizações mais sustentáveis do ponto de vista ambiental¹²⁴.

Para MARIA EDUARDA AZEVEDO:

“O aproveitamento do sistema fiscal para a tutela do ambiente é susceptível de assumir múltiplas formas, que podem agrupar-se, no essencial, em quatro vias: a adopção de tributos ambientais; a introdução de elementos ecológicos na estrutura dos tributos existentes; a criação de benefícios fiscais destinados à promoção do desenvolvimento sustentável; e, no limite, a reestruturação de todo o sistema orientada para uma missão ecológica¹²⁵.

No decurso desta dissertação teremos oportunidade de analisar as três primeiras formas de aproveitamento do sistema fiscal para a tutela do ambiente, não estando a quarta forma, de reestruturação de todo o sistema orientada para uma missão ecológica, presente no nosso ordenamento jurídico.

Os tributos com relevância ambiental assumem, no nosso sistema tributário, a forma de impostos, taxas ou contribuições financeiras ou especiais. Defende JOSÉ CASALTA NABAIS que “[...] os tributos ecológicos estão, por via de regra, condenados a materializar-se em imposto”¹²⁶. Embora sejam as taxas as mais adequadas à aplicação do princípio do poluidor-pagador, há diversos obstáculos que impedem que as mesmas possam ser aplicadas de forma eficiente, desde logo, a dificuldade em encontrar o responsável pela poluição dado o carácter difuso da fonte da poluição e a impossibilidade de quantificar os custos ambientais¹²⁷.

¹²³ Alínea c) do n.º 2 do artigo 17.º da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

¹²⁴ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, *Comunicação da Comissão: Taxas e impostos ambientais no mercado interno*, COM (97) 9 final, Luxemburgo, Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, 1997, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0009&from=PT> [18.06.2021].

¹²⁵ AZEVEDO, Maria Eduarda, “A fiscalidade ambiental (reflexões)”, in Eduardo Paz Ferreira, *et al.* (organização), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2013, p. 285. No mesmo sentido, SOARES, Cláudia Dias, “A Inevitabilidade da Tributação Ambiental”, in Mário de Melo Rocha (coordenação), *Estudos de direito do ambiente*, Porto, Publicações Universidade Católica, 2003, p. 26.

¹²⁶ NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal”, in *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 21, janeiro-março 2005, p. 21.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 23.

Como refere MARIA ALEXANDRA ARAGÃO, o poluidor não é só quem polui, quem desenvolve atividades nocivas para o ambiente, “poluidor é também quem degrada, quem causa danos na natureza, quem prejudica as espécies, os habitats, os biótopos e os ecossistemas”¹²⁸.

O fazer valer do princípio do poluidor-pagador exige que se identifique o efetivo responsável pela poluição, o que nem sempre é fácil. Quando a poluição resulta das atividades industriais, à partida será relativamente acessível a identificação do poluidor, será, por exemplo, aquela central termoelétrica, aquela produtora de papel ou aquela fábrica de têxteis. Porém, há situações em que não é possível identificar, pura e simplesmente, a fonte da poluição devido a esta se apresentar difusa.

No consumo/utilização dos produtos pelos consumidores, de acordo com MARIA ALEXANDRA ARAGÃO, existem dois tipos de poluidores, o poluidor formal e o poluidor material. O poluidor material será aquele que “[...] cria o produto com características tais que o tornam poluente”¹²⁹ e o poluidor formal será aquele que utiliza o produto produzido pelo poluidor material. A mesma autora dá como exemplo o caso das viaturas automóveis, que será objeto da nossa análise, em que o poluidor material é o fabricante e os poluidores formais são os proprietários e utilizadores das viaturas¹³⁰.

Os tributos ambientais têm no seu objeto um ato perturbador do meio ambiente, podendo pretender-se tributar a contaminação do ar, incidindo sobre as emissões de dióxido de carbono, como acontece no Imposto Único de Circulação¹³¹, no Imposto sobre Veículos¹³² e no Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos¹³³, embora neste último, não sejam as emissões tidas em conta, a não ser no adicional a este imposto, relevando o facto de esta tributação ter semelhante finalidade. Existem ainda aqueles que visam uma melhor racionalização na utilização dos recursos, por exemplo, dos recursos hídricos (Taxa de Gestão de Recursos Hídricos), aqueles que incidem sobre a contaminação do solo (Taxa sobre a Gestão de Resíduos sólidos e outro tipo de resíduos), os que incidem sobre determinadas componentes que podem originar poluição marinha (por exemplo, a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves).

Como defende SÉRGIO VASQUES, a qualificação de um tributo como ambiental, não se basta apenas pelo pressuposto, é necessário atender à finalidade, “[...] só se podendo verdadeiramente dizer

¹²⁸ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *O princípio do poluidor pagador em tempo de recessão económica: breve ensaio sobre um princípio antigo, quando as exigências de equilíbrio económico são quase tao grandes como as de equilíbrio ecológico*, [em linha], Coimbra, Almedina, 2015, p. 14.

¹²⁹ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 134.

¹³⁰ *Ibidem*.

¹³¹ Imposto Único de Circulação, doravante designado por IUC.

¹³² Imposto sobre Veículos, doravante designado por ISV.

¹³³ Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, doravante designado por ISP.

ambiental os tributos que tenham como propósito compensar os custos de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores”¹³⁴, considerando TÚLIO RUSEMBUJ que:

*“El tributo debe servir para que se **internalicen** en cada uno de los ciudadanos, en proporción a su capacidad de contaminación, los costes ambientales de prevención y restauración, así como la compensación a ciertos sujetos por el perjuicio concreto que se les provoca, en modo tal de desalentar el aumento de la contaminación aceptable incentivando la minimización de la actividad dañosa para el bien ambiental”¹³⁵.*

Partindo agora para a definição de imposto ambiental, defende MARIA ALEXANDRA ARAGÃO que são impostos ecológicos “[...] quando o facto tributável é a poluição, passada, actual, ou potencial, ou, de uma forma mais geral, a utilização de recursos ambientais”¹³⁶ e em sentido semelhante, ALBERTO GAGO RODRÍGUEZ e XAVIER LABANDEIRA VILLOT caracterizam o imposto ecológico como:

“Un pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes (a partir o no de un determinado nivel mínimo), siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo (fijo o variable) a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural”¹³⁷.

Considera ainda CLÁUDIA DIAS SOARES que:

“O imposto ambiental enquanto instrumento de política ambiental é aquele gravame que se aplica a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados ou a actividades que geram um impacte ambiental negativo, visando modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas e/ou obter receita para financiar programas de protecção ou de recuperação do equilíbrio ecológico”¹³⁸.

Sendo a política do ambiente comum a todos os Estados-Membros, conforme é visível no artigo 11.º e 191.º do TFUE, encontramos no seio da União Europeia, através do Regulamento (UE) n.º 691/2011, de 6 de julho¹³⁹, a definição de imposto com relevância ambiental, o qual é considerado como

¹³⁴ VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 213.

¹³⁵ ROSEMBUJ, Tulio, “Tributos ambientales”, in Ana Yábar Sterling (coordenação), *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, Cedecs Editorial, 1998, p. 47. Negrito nosso. No original, a itálico.

¹³⁶ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 179.

¹³⁷ GAGO, Alberto; LABANDEIRA, Xavier, *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de Los Impuestos Ambientales*, Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, 1999, p. 39.

¹³⁸ SOARES, Cláudia Dias, “A Inevitabilidade da Tributação Ambiental”, in Mário de Melo Rocha (coordenação), *Estudos de direito do ambiente*, Porto, Publicações Universidade Católica, 2003, pp. 27-28.

¹³⁹ Regulamento (UE) n.º 691/2011, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 6 de julho de 2011, relativo às contas económicas europeias do ambiente, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 192, em 22 de julho de 2011, com última alteração conferida pelo Regulamento (UE) n.º 538/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011R0691&from=RO> [29.06.2021].

um imposto cuja base fiscal é uma unidade física (ou o substituto de uma unidade física) de algo que tem um impacto negativo, específico e comprovado sobre o meio ambiente e que está identificado pelo Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95) como um imposto.

Este mesmo regulamento obriga a que Estados-Membros comuniquem ao EUROSTAT¹⁴⁰, entre outras informações, as receitas dos impostos com relevância ambiental, discriminadas por atividade económica¹⁴¹, relacionando esta entidade, em alguns casos, os impostos ambientais com o imposto *pigouviano*, insurgido por ARTHUR CECIL PIGOU na sua obra *The Economics of Welfare*, definindo-o como “*a tax levied on a market activity that generates negative externalities*”¹⁴².

A produção de determinados produtos provoca danos ambientais e o seu custo não é incorporado no custo de produção, conseqüentemente também não o é no preço de venda aos consumidores finais, fazendo com que esse produto, que gera malefícios ao ambiente, continue a ser procurado e o produtor continue a produzi-lo da mesma forma¹⁴³. De acordo com o imposto *pigouviano*, com a internalização desses custos, pretende-se a “[...] correção da curva do custo privado marginal no seu trajecto ascendente de equiparação ao custo social marginal”¹⁴⁴, sendo que, quando tal ocorrer, “[...] não haverá mais nenhum tributo a cobrar, dado que os objectivos de correcção do mercado foram alcançados”¹⁴⁵. Deste modo, “os tributos ambientais, salvo no caso de aplicação de uma política de incentivo ou desincentivo de base comportamental, são intrinsecamente suicidas ou autofágicos. Existem para deixar de existir”¹⁴⁶.

Os impostos com relevância ambiental são divididos pelo EUROSTAT em quatro categorias: impostos sobre a energia, que inclui os combustíveis (gasóleo, gasolina, fuelóleo, gás de petróleo liquefeito, gás natural, biocombustíveis, entre outros); impostos sobre os transportes, excluindo os combustíveis, aqui se incluem, por exemplo, o ISV e o IUC; impostos sobre a poluição, que incluem, a tributação sobre as emissões de carbono e a gestão de resíduos; e impostos sobre os recursos, onde se

¹⁴⁰ Serviço de Estatística da União Europeia.

¹⁴¹ Artigo 6.º e anexo II do Regulamento (UE) n.º 691/2011, de 6 de julho.

¹⁴² EUROPEAN COMMISSION, *Environmental taxes - A statistical guide*, Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2013, p. 10, disponível em: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF.pdf/706eda9f-93a8-44ab-900c-ba8c2557ddb0?t=1414782946000> [30.06.2021].

¹⁴³ *Ibidem*. No original: “*In the presence of negative externalities, the social cost of a market activity is not covered by the private cost of the activity. In such a case, the market outcome is not efficient and may lead to over-consumption of the product.*”

¹⁴⁴ LOBO, Carlos Batista, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Coimbra, Almedina, 2019, p. 254.

¹⁴⁵ *Ibidem*.

¹⁴⁶ *Ibidem*.

incluem a tributação da captação de água, da exploração de recursos biológicos ou a tributação das operações de extração de matérias-primas (por exemplo: minerais, petróleo e gás)¹⁴⁷.

JOSÉ SERRA DE ANDRADE divide os impostos ambientais em duas espécies: os impostos ambientais em sentido estrito e os impostos ambientais em sentido amplo, considerando que os primeiros são os verdadeiros impostos ambientais porque visam de forma direta e imediata a política ecológica (prosseguem uma finalidade extrafiscal), enquanto os segundos têm uma finalidade recaudatória, ainda que uma parte possa ser consignada à política do ambiente¹⁴⁸. Como sustenta JOSÉ CASALTA NABAIS, “[...] o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objetivo ou finalidade extrafiscal ecológica assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas pelos mesmos, pois este destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais”¹⁴⁹.

As contribuições, de que são exemplo as Contribuições sobre os Sacos de Plástico Leves, podem também ser uma forma de alcançar a proteção do ambiente pela via tributária, referindo ANA PAULA DOURADO que as mesmas podem ter “[...] finalidades extrafiscais puras, destinadas a modelar ou orientar comportamentos”¹⁵⁰.

Também JOSÉ CASALTA NABAIS considera que as contribuições especiais extrafiscais se:

“[...] destinam a orientar condutas através da tributação de comportamentos que determinam um risco acrescido ou esforço especial sobre recursos naturais ou bens comuns ou colectivos, desde que exista um comportamento alternativo válido, podendo a sua medida ser muito variada consoante a intenção seja instituir sistemas de financiamento cruzado ou apenas impedir determinados comportamentos”¹⁵¹.

As taxas, mais propícias à aplicação do poluidor-pagador, pelo facto de existir uma correspondência direta entre quem polui e a medida dessa poluição, embora mais difícil de aplicar em termos práticos pelos motivos já descritos, também é outra das formas de utilização do sistema tributário

¹⁴⁷ EUROPEAN COMMISSION, *Environmental taxes - A statistical guide*, Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2013, pp. 12-14, disponível em: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF.pdf/706eda9f-93a8-44ab-900c-ba8c2557ddb0?t=1414782946000> [30.06.2021].

¹⁴⁸ ANDRADE, José Serra de, *Direito fiscal ambiental: Contributo para a reforma fiscal ecológica: meios indirectos de tutela do ambiente, novas perspectivas da base tributável do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e do imposto automóvel e da electricidade, energias renováveis*, Lisboa, Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, 2005, p.7.

¹⁴⁹ NABAIS, José Casalta, "Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal", in *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 21, janeiro-março 2005, p. 20.

¹⁵⁰ DOURADO, Ana Paula, *Direito fiscal: lições*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 64-65.

¹⁵¹ NABAIS, José Casalta, "Algumas considerações sobre a figura dos tributos", in António José Avelãs Nunes, et al. (organização), *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Aníbal de Almeida*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, p. 741.

neste âmbito, estabelecendo a alínea c) do n.º 2 da LBA que os instrumentos que garantam a adequada remuneração dos serviços proporcionados pelo ambiente e pelas entidades públicas encarregadas da prossecução da política de ambiente, podem implicar a aplicação de taxas, preços ou tarifas.

Os tributos ambientais em sentido estrito visam assim desincentivar comportamentos prejudiciais ao ambiente, ao mesmo tempo que podem incentivar comportamentos mais benéficos para o mesmo, e por isso, à medida que esses objetivos são alcançados, as suas receitas tendem a diminuir e o ideal era mesmo que deixassem de existir, uma vez que poderia ser sinal de que a proteção do ambiente estaria a funcionar em pleno. Contudo, não é isso que parece estar a acontecer.

Em termos estatísticos, comparando com a União Europeia e tendo por base os últimos dados disponibilizados pelo Instituto Nacional de Estatística¹⁵², o peso dos impostos com relevância ambiental no total das receitas de impostos e contribuições sociais e no PIB em Portugal é superior à média da União Europeia. Em Portugal, em 2019, a receita dos impostos com relevância ambiental ascendeu a 5,4 mil milhões de euros, correspondendo a 7,3% do total das receitas de impostos e contribuições sociais arrecadado¹⁵³. Abaixo da média da União Europeia (peso 6,1% no total das receitas de impostos e contribuições sociais), em 2018, encontravam-se o Luxemburgo, a Alemanha, a Suécia, a França, a Espanha e a Áustria, apresentando o Luxemburgo o valor mais baixo¹⁵⁴. Em 2020, porém, os dados provisórios apontam para uma baixa para cerca de 4,77 mil milhões de euros de receita arrecada em impostos com relevância ambiental, correspondendo a 6,8% do total das receitas dos impostos e contribuições sociais, o que representa uma descida face a 2019 de cerca de 12%, refletindo, considera o INE, os efeitos particularmente significativos da pandemia COVID-19 na receita de impostos associados à aquisição e utilização de veículos automóveis¹⁵⁵.

O ISP representou, em 2019, 67,5% do total dos impostos com relevância ambiental, ou seja, a maior parte das receitas neste âmbito provem destes impostos. Mais adiante, em sede de análise deste imposto, facilmente se compreenderá o porquê. O ISV é o segundo com maior peso no total da receita dos impostos com relevância ambiental (13,8%), seguindo-se o IUC (12,9%), os outros impostos sobre a energia (5,1%), e por último, com um valor residual, surgem os impostos sobre os recursos (0,4%) e os impostos sobre a poluição (0,3%)¹⁵⁶.

¹⁵² Instituto Nacional de Estatística, doravante designado por INE.

¹⁵³ INE, *Impostos e taxas com relevância ambiental*, 9 de outubro de 2020, p. 1, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=414630490&DESTAQUEStema=00&DESTAQUESmodo=2 [01.07.2021].

¹⁵⁴ *Ibidem*, p. 4.

¹⁵⁵ INE, *Impostos e taxas com relevância ambiental 2020: informação à comunicação social*, 8 de outubro de 2021, p. 1, disponível em: https://ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=414630524&DESTAQUESmodo=2 [04.12.2021].

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 2.

De acordo com as categorias definidas pelo EUROSTAT, os impostos sobre a energia representavam 72,6%¹⁵⁷ do total da receita dos impostos com relevância ambiental, os impostos sobre os transportes tinham um peso de 26,7%, os impostos sobre os recursos apenas 0,4% e os impostos sobre a poluição representavam somente 0,3%¹⁵⁸.

Relativamente às taxas com relevância ambiental, em 2018 (último ano com dados disponíveis), estas atingiram 1,507 mil milhões de euros (0,7% do PIB), apresentando um crescimento de 4,7% face a 2017, derivado do aumento da cobrança das taxas de salubridade e saneamento (+4,9%) e da Taxa de Gestão de Resíduos (+22,5%). Em sentido inverso, as receitas do sistema de reciclagem de embalagens de vidro, papel, plástico, metal e madeira diminuíram 2,4%. No total das taxas, as taxas de recolha e tratamento de resíduos sólidos e as de saneamento são as que representam a grande parte do total das receitas (89,5%)¹⁵⁹.

É nosso entendimento que, em determinadas situações, os tributos terão de apresentar um valor elevado, cujo peso financeiro seja maior do que as mudanças tecnológicas capazes de reduzir a poluição. Como sustenta MARIA ALEXANDRA ARAGÃO, os tributos ambientais devem “deixar liberdade aos poluidores para decidir, por comparação, entre o custo de depuração e a taxa do imposto, até que ponto se não-de esforçar por reduzir a poluição, e até que ponto mantêm a poluição¹⁶⁰”. Só assim poderá existir uma real mudança de comportamentos e efetivar-se a proteção do ambiente. Contudo, em determinadas situações, mais na vertente do consumidor, uma tributação significativa, como a que ocorre, por exemplo, nos produtos petrolíferos e energéticos, poderá não conduzir a uma mudança de comportamento dos consumidores/utilizadores, uma vez que os mesmos poderão não ter alternativa, por exemplo, de mobilidade diferente e, portanto, o desejável seria que essa tributação tivesse sempre subjacente uma alternativa filo-ambiental e, se possível, de valor inferior.

¹⁵⁷ Em 2018 apresentava o valor de 72,1% que ainda assim era inferior média da União Europeia (77,2%).

¹⁵⁸ INE, *Impostos e taxas com relevância ambiental*, 9 de outubro de 2020, p. 2, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_de_staques&DESTAQUESdest_boui=414630490&DESTAQUEStema=00&DESTAQUESmodo=2 [01.07.2021].

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 7.

¹⁶⁰ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 180.

Capítulo III – Benefícios fiscais destinados à proteção do ambiente

A utilização dos instrumentos fiscais ao serviço da proteção do meio ambiente pode assumir diversas formas: o recurso a benefícios fiscais como forma de incentivo a comportamentos mais benéficos para o ambiente, a utilização de tributos como forma de desincentivo a determinados comportamentos prejudiciais ao ambiente, ou até mesmo, em dada altura, o recurso a subvenções, embora este último caso seja contraproducente com o princípio do poluidor pagador.

No caso das subvenções, sendo certo que os agentes económicos devem respeitar as normas em vigor relativas aos níveis de poluição e seguindo de perto o entendimento de CLÁUDIA DIAS SOARES ao salientar que estes auxílios vão contra o princípio do poluidor pagador¹⁶¹, o facto é que em determinados casos, o cumprimento desses níveis poderia se tornar demasiado oneroso. Foi nesse sentido que se aceitaram, a dada altura, o recurso a auxílios do Estado que financiassem uma parcela do investimento suportado pelos agentes económicos para fazer cumprir essas mesmas normas e proteger o ambiente¹⁶².

O recurso aos benefícios fiscais, pode traduzir-se num instrumento capaz de incentivar comportamentos filo-ambientais, começando por eles esta nossa análise aos instrumentos tributários ao serviço da proteção do ambiente.

Adoraremos a noção ampla dos mesmos partilhada por JOSÉ CASALTA NABAIS e NUNO DE SÁ GOMES, a de desagravamentos fiscais, a qual inclui, por um lado, as não sujeições tributárias, que são medidas fiscais de carácter estrutural, e por outro, os benefícios fiscais, medidas de carácter excepcional, contendente com situações que num primeiro momento integraram a base de incidência de um imposto, e num segundo momento, afastaram-se dela¹⁶³. Embora saibamos que as situações de não sujeição tributárias, consideradas desagravamentos fiscais, não são benefícios fiscais¹⁶⁴, serão as mesmas objeto de análise.

Incluem-se no âmbito dos desagravamentos estruturais, entre outros, os créditos de imposto por

¹⁶¹ SOARES, Cláudia Dias, *O direito fiscal no ambiente: o enquadramento comunitário dos auxílios de estado a favor do ambiente*, Coimbra: Almedina, 2003, p.12.

¹⁶² Comunicação 94/C 72/03 relativa ao enquadramento comunitário dos auxílios estatais a favor do ambiente, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, em 10 de março de 1994, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=OJ:C:1994:072:FULL&from=PT> [10.03.2021].

¹⁶³ NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Volume III, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 188-189 e GOMES, Nuno de Sá, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1991, pp. 37-38.

¹⁶⁴ Artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, doravante designado por EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, publicado no Diário da República, n.º 215/1989, Série I, de 1 de julho de 1989, com última redação conferida pela Lei n.º 84/2021, de 6 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legis-lacao-consolidada/decreto-lei/1989-34554075> [17.12.2021].

dupla tributação económica ou jurídica internacional que se destinam a evitar a dupla tributação¹⁶⁵; as deduções à coleta de IRS¹⁶⁶; as isenções técnicas por excederem os custos de cobrança¹⁶⁷; as exclusões tributárias, expressas ou implícitas e a não tributação do mínimo de existência prevista no artigo 70.º do CIRS¹⁶⁸.

Os benefícios fiscais em sentido estrito são considerados por NUNO DE SÁ GOMES como factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária, de natureza excecional, e com fundamento extrafiscal, traduzidos na tutela de interesses públicos, constitucionalmente relevantes, superiores aos da tributação que impedem¹⁶⁹, os quais podem assumir diversas formas: isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais instituídas para tutela desses interesses¹⁷⁰.

Estes benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento. Os primeiros resultam direta e imediatamente da lei, enquanto os segundos pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento¹⁷¹, atos que podem ser administrativos ou por acordo entre a Administração e os interessados (contratos fiscais)¹⁷². Sendo estes benefícios de carácter excecional, por regra, vigoram durante um período de cinco anos¹⁷³, findo o qual caducam, salvo determinação expressa em sentido contrário¹⁷⁴, podendo, quando os mesmos são condicionados, se extinguir pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário¹⁷⁵.

¹⁶⁵ Crédito de imposto por dupla tributação jurídica e económica internacional previsto nos artigos 91.º e 91.º-A do CIRC, respetivamente, e crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional previsto no artigo 81.º do CIRS. A dupla tributação económica internacional significa que o mesmo rendimento é tributado na esfera de dois sujeitos passivos distintos e a dupla tributação jurídica internacional significa que os rendimentos do mesmo sujeito passivo são tributados em duas ordens jurídicas distintas.

¹⁶⁶ As quais consistem em deduzir à coleta de IRS determinadas despesas previstas nos artigos 78.º; 78.º-A; 78.º-B; 78.º-C; 78.º-D; 78.º-E e 78.º-F do CIRS (despesas gerais e familiares, saúde, educação e formação, encargos com imóveis, encargos com lares, entre outras).

¹⁶⁷ A título exemplificativo: não há lugar ao pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que se mostre devido nem ao reembolso quando o seu montante for inferior a € 25 (n.º7 do artigo 104.º do CIRC), verificando-se de forma semelhante relativa ao IRS: não há lugar a cobrança ou reembolso quando, em virtude de liquidação, ainda que adicional, reforma ou revogação de liquidação, a importância a cobrar seja inferior a €25 ou a importância a restituir seja inferior a € 10 (artigo 95.º do CIRS). Também no IUC, não há lugar não é devido pagamento nem há lugar a qualquer cobrança sempre que o montante do imposto liquidado seja inferior a € 10 (artigo 16.º do Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, publicada no Diário da República, n.º 124/2007, 1.º Suplemento, Série I, de 29 de junho de 2007, que procedeu à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos, doravante designado por CISOV e o Código do Imposto Único de Circulação, doravante designado por CISOV abolindo, em simultâneo, o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, com última redação conferida pela Lei n.º 84/2021, de 6 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2007-34445975> [17.12.2021].

¹⁶⁸ Estabelece na alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º da LGT a necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna.

¹⁶⁹ GOMES, Nuno de Sá, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1991, pp. 71 e 77.

¹⁷⁰ N.º 2 do artigo 2.º do EBF.

¹⁷¹ N.º 1 do artigo 5.º do EBF.

¹⁷² N.º 2 do artigo 5.º do EBF.

¹⁷³ N.º 1 do Artigo 3.º do EBF.

¹⁷⁴ N.º 2 do artigo 14.º do EBF.

¹⁷⁵ N.º 2 do artigo 14.º do EBF.

JOSÉ CASALTA NABAIS e NUNO DE SÁ GOMES dividem os benefícios fiscais em benefícios fiscais estáticos e em benefícios fiscais dinâmicos (incentivos, estímulos ou medidas de fomento fiscal, de natureza dinâmica), classificando os primeiros como aqueles que se dirigem a situações que já se verificaram ou que não se tendo verificado total ou parcialmente, não têm como objetivo, ao menos diretamente, incentivar ou estimular, mas apenas beneficiar por superiores razões, sejam elas económicas, sociais, culturais, religiosas, entre outras. Por sua vez, os benefícios fiscais dinâmicos visam incentivar ou estimular determinadas atividades, a fim de alcançar determinados objetivos de interesse público, no nosso caso em concreto, a proteção do ambiente¹⁷⁶, sendo estes aqueles que mais relevância possuem para o nosso objeto de estudo.

Importa ainda ter presente que os benefícios fiscais quando atribuídos às empresas são considerados auxílios de Estado, encontrando-se, em princípio, interditos pelo Direito da União Europeia, em razão da política de concorrência, salvo as exceções tipificadas no 107.º do TFUE, como por exemplo os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, em que a proteção do ambiente parece ter aqui pleno enquadramento.

Os benefícios fiscais devem ser devidamente conhecidos e divulgados, garantindo assim que os contribuintes centrem a sua atitude no comportamento desejado. É nosso objetivo, contribuir para essa divulgação, centrando a nossa análise, não só nos verdadeiros benefícios fiscais¹⁷⁷, mas também nas exclusões tributárias, expressas ou implícitas.

3.1. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de veículos menos poluentes

Considerando o peso que o setor dos transportes representa no total de emissões de gases com efeito de estufa¹⁷⁸, é objetivo de Portugal e da União Europeia incentivar a aquisição de veículos menos poluentes.

Através da Diretiva 2014/94/UE, de 22 de outubro¹⁷⁹ são explicitadas diversas medidas de apoio à utilização de veículos menos dependentes do petróleo, em que a eletricidade, o hidrogénio, os

¹⁷⁶ NABAIS, José Casalta, "Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal", in *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 21, janeiro-março 2005, p. 17. GOMES, Nuno de Sá, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, 1991, pp. 35-39.

¹⁷⁷ Em 2019, eram apontados como 36 o número de benefícios fiscais destinados à proteção do ambiente. OLIVEIRA, Francisca Guedes, *et al.*, *Os benefícios fiscais em Portugal*, Lisboa, Grupo de trabalho para o estudo dos benefícios fiscais, maio de 2019, p. 55, disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D> [22.12.2021].

¹⁷⁸ INE, *Estatísticas do Ambiente 2019*, Lisboa, Instituto Nacional de Estatística, I.P., 2020, p. 64, disponível em: https://www.ine.pt/xporta/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=470719178&PUBLICACOESmodo=2 [01.07.2021].

¹⁷⁹ Diretiva 2014/94/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2014, relativa à criação de uma infraestrutura para combustíveis alternativos, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n.º L 307, em 28 de outubro de 2014, com última alteração conferida pelo Regulamento Delegado (UE) 2019/1745 da Comissão, de 13 de agosto, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32014L0094> [03.03.2021].

biocombustíveis, o gás natural e o gás de petróleo liquefeito foram considerados como combustíveis alternativos com potencial para substituir o petróleo a longo prazo.

III.1.1. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de veículos exclusivamente elétricos

Os veículos elétricos, considerados os menos poluentes¹⁸⁰, são os que apresentam mais benefícios para quem os adquirir e utilizar, dos quais destacamos os seguintes:

- Possibilidade de dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado¹⁸¹ relativo à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas, cujo custo de aquisição não exceda € 62.500¹⁸² (alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado)¹⁸³. Apenas é permitido deduzir o IVA nestes casos, não sendo possível a sua dedução, por exemplo, nos serviços de reparação efetuadas nessas viaturas e em outras despesas decorrentes do uso normal das mesmas;

- É conferida a possibilidade de dedução do IVA respeitante a despesas com a eletricidade utilizada nessas viaturas¹⁸⁴;

- As despesas relacionadas com estas viaturas não estão sujeitas a tributação autónoma em sede de IRC¹⁸⁵ nem em sede de IRS¹⁸⁶;

- Exclusão da base de incidência do ISV¹⁸⁷;

- Isenção de IUC¹⁸⁸; e

- Majoração de 20% dos gastos ou perdas relativas a depreciações fiscalmente aceites de ativos fixos tangíveis correspondentes a embarcações eletrossolares ou

¹⁸⁰ Nos termos da alínea m) do n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento (UE) 2019/631 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de abril de 2019, que estabelece normas de desempenho em matéria de emissões de CO₂ dos automóveis novos de passageiros e dos veículos comerciais ligeiros novos e que revoga os Regulamentos (CE) n.º 443/2009 e (UE.) n.º 510/2011, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 111, em 25 de abril de 2019, com última alteração conferida pelo Regulamento Delegado (UE) 2021/1961 da Comissão, de 5 de agosto, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32019R0631> [03.10.2021], é definido com veículo com nível nulo ou baixas emissões, um automóvel de passageiros ou um veículo comercial ligeiro com emissões, medidas no tubo de escape, entre 0 e 50 g de CO₂/km, determinadas nos termos do Regulamento (UE) 2017/1151, de 1 de junho.

¹⁸¹ Imposto sobre o Valor Acrescentado, doravante designado por IVA.

¹⁸² Artigo 24.º da Lei 82-D/2014, que procede à alteração das normas fiscais ambientais nos sectores 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, publicada no Diário da República, n.º 252/2014, 2.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 2014, com última redação conferida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-66624400> [17.12.2021].

¹⁸³ Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, doravante designado por CIVA, publicado no Diário da República, n.º 118/2008, Série I, de 20 de junho de 2008, pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, que republicou o Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro de 1984, com última redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2008-34500675> [17.12.2021].

¹⁸⁴ Alínea h) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

¹⁸⁵ N.º 3 do artigo 88.º do CIRC.

¹⁸⁶ N.º 2 do artigo 73.º do CIRS.

¹⁸⁷ Alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do CISV.

¹⁸⁸ Alínea e) do n.º 1 do artigo 5.º do CIUC.

exclusivamente elétricas, aplicando-se quer na determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC que exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, quer na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada¹⁸⁹.

Sobre o conceito de tributação autónoma, importa referir que esta tributação incide sobre determinadas despesas suportadas por sujeitos passivos de IRC ou de IRS, que possuam ou devam possuir contabilidade organizada (despesas não documentadas; importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável; encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas e com determinado tipo de viaturas de mercadorias¹⁹⁰; entre outras despesas tipificadas no artigo 88.º do CIRC ou no artigo 73.º do CIRS).

Como defende RUI DUARTE MORAIS, o objetivo das tributações autónomas:

«parece ser o de tentar evitar (atenuando ou anulando a “vantagem” delas resultante em IRC) que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize para fins não-empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis; ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidas por estes»¹⁹¹.

Concretamente, no caso dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas, facilmente esses veículos podem ser utilizados para fins privados, por exemplo para utilização pessoal pelo gerente/administrador de sociedades; pelo empresário ou trabalhador independente; por funcionários dos mesmos; ou, no limite, por pessoas externas aos mesmos e por isso, torna-se difícil diferenciar a esfera empresarial ou profissional da esfera pessoal. Deste modo, além de o custo com a depreciação dessas viaturas, se exceder determinado valor¹⁹², não ser aceite como gasto para efeitos fiscais¹⁹³, todos os gastos inerentes a essas viaturas como as rendas, os seguros, as despesas de conservação e reparação, os combustíveis, o ISV, o IUC e essas depreciações¹⁹⁴, são tributados¹⁹⁵ a uma

¹⁸⁹ Artigo 59.º-J do EBF. Benefício introduzido pelo artigo 292.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro e válido até 2023, de acordo com o prazo geral durante o qual vigoram os benefícios fiscais.

¹⁹⁰ Em concreto, as viaturas de mercadorias previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIRS.

¹⁹¹ MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 203.

¹⁹² Valores que se encontram definidos no artigo 24.º da Lei 82-D/2014, de 31 de dezembro.

¹⁹³ Alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC. Não se aplicará, contudo, esta disposição, quando essas viaturas, incluindo as elétricas, se encontrarem afetas ao serviço público de transportes ou se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

¹⁹⁴ O valor a considerar para efeitos de tributação autónoma é o da depreciação contabilizada e não o valor da depreciação aceite fiscalmente (n.º 3 do artigo 88.º que refere que devem ser considerados os encargos efetuados ou suportados).

¹⁹⁵ Não serão, porém, sujeitos a esta tributação autónoma quando esses veículos estejam afetos à exploração de serviço público e transporte, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo ou quando estejam em causa viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado acordo entre o empregador e o trabalhador ou membro de órgão social que define a utilização pessoal de viatura pelos mesmos, constituindo essa utilização rendimento do trabalho dependente para efeitos de tributação em sede de IRS (N.º 6 do artigo 88.º do CIRC, n.º 3 do artigo 73.º do CIRS e n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRC)

taxa que varia entre 5% e 35%, consoante o tipo de viatura em causa e o seu valor de aquisição, sendo que, quanto maior for o valor de aquisição da viatura, maior será a taxa de tributação autónoma.

A título exemplificativo, considerando uma viatura ligeira de passageiros movida a gasóleo cujo valor de aquisição ronde os € 50.000, admitindo que os gastos anuais com a viatura ascendem a € 15.000, ao fim de 4 anos (vida útil considerada em termos fiscais¹⁹⁶), entre encargos com tributações autónomas (€ 15.000¹⁹⁷*35%¹⁹⁸*4 anos = € 21.000) e depreciações não aceites fiscalmente [(€ 50.000 - € 25.000)*25%¹⁹⁹*4 anos]*21%²⁰⁰=€ 5.250], os encargos fiscais decorrentes da utilização dessa viatura podem corresponder a mais de metade do seu valor de aquisição.

Ao tributar essas despesas de forma tão gravosa, é notório que se pretende desincentivar a aquisição desse tipo viaturas na esfera empresarial das pessoas coletivas ou singulares com contabilidade organizada pelos motivos já supra indicados. Contudo, tendo presente que essas pessoas continuam a ter essa prática, o legislador, motivado por questões de índole ambiental, pretende que essas entidades possam optar por viaturas mais “amigas do ambiente”, beneficiando-as, designadamente, nesta matéria.

No mesmo espírito das tributações autónomas, em sede de direito à dedução de IVA, não respeitando as viaturas de turismo²⁰¹ ao objeto de atividade do sujeito passivo, designadamente a sua venda ou exploração²⁰², de que é exemplo a atividade de comércio de veículos ligeiros de passageiros, a atividade de *rent-a-car* ou das escolas de condução, facilmente as mesmas podem ser desviáveis para utilizações particulares, não se tornando essenciais ao desenvolvimento da atividade económica²⁰³, estando, por isso, excluídas do direito à dedução conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. Contudo, como se pretende incentivar a aquisição de viaturas menos poluentes (ainda que viaturas de turismo) em detrimento das movidas a outros combustíveis mais poluentes, passa a existir

¹⁹⁶ Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, que estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e revoga o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, publicado no Diário da República, n.º 178/2009, Série I, de 14 de setembro de 2009, com última redação conferida pelo Decreto-Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-regulamentar/25-2009-489774> [17.12.2021].

¹⁹⁷ Considerados € 12.500 de depreciações por ano e € 2.500 para os restantes encargos.

¹⁹⁸ Alínea c) do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC.

¹⁹⁹ Taxa correspondente a uma vida útil de 4 anos.

²⁰⁰ A não aceitação como gasto para efeitos fiscais do valor total da depreciação contabilizada implica pagar mais de IRC. Neste exemplo, assumindo a taxa de IRC de 21% e a sua estimativa de manutenção nos próximos 4 anos.

²⁰¹ Considera-se viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão de reboque que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com caráter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor (alínea a) do n.º do artigo 21.º do CIVA).

²⁰² Alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

²⁰³ AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Informação vinculativa, processo n.º 17949 por despacho de 30-12-2020 da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)*, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/Vinculativa_17949.pdf [06.03.2021].

uma sobreposição de objetivos, em que a proteção do ambiente prevalece sobre essa exclusão do direito a dedução.

Embora não se tratando de um benefício fiscal, deixamos algumas notas sobre os seguintes incentivos à aquisição de veículos exclusivamente elétricos:

- Incentivo de € 3.000 para pessoas singulares que introduzam no consumo um veículo automóvel ligeiro de passageiros 100% elétrico novo, por meio de aquisição ou contrato de locação financeira celebrada após 1 de janeiro de 2021 e com duração mínima de 24 meses, cujo primeiro registo e primeira matrícula tenha sido efetuada após 1 de janeiro de 2021 pelo candidato ao incentivo e cujo custo de aquisição não exceda € 62.500 (incluindo IVA e todas as despesas associadas)²⁰⁴.
- Incentivo de € 6.000 pela introdução no consumo de veículo ligeiro de mercadorias 100% elétrico novo, por meio de aquisição ou contrato de locação financeira celebrada após 1 de janeiro de 2021 e com duração mínima de 24 meses, cujo primeiro registo e primeira matrícula tenha sido efetuada após 1 de janeiro de 2021 pelo candidato ao incentivo. Podem candidatar-se a este incentivo quer pessoas singulares, quer pessoas coletivas, excluindo as empresas cujo ramo de atividade seja o comércio de veículos automóveis ligeiros (CAE 45110) e apenas podem usufruir de duas unidades de incentivo, ou uma unidade no caso de o beneficiário ser pessoa singular.

Se, em 2020 o incentivo era de € 3.000 para pessoas singulares que introduzissem no consumo um automóvel ligeiro de passageiros 100% elétrico e de € 2.000 para as pessoas coletivas²⁰⁵, em 2021, as pessoas coletivas deixaram de ser beneficiárias deste incentivo, passando a poder usufruir de um novo incentivo, mas relacionado com viaturas ligeiras de mercadorias.

Mesmo em ano de crise motivada pela pandemia da COVID-19, as viaturas elétricas, dentro da União Europeia, tiveram um crescimento de 262,8% no 4.º trimestre de 2020 face ao período homólogo de 2019, tendo ultrapassado os veículos híbridos *plug-in* em volume de vendas, sendo que na Alemanha o crescimento foi de 500%²⁰⁶. A Alemanha que em 2019 tinha um incentivo de € 4.000 para a aquisição

²⁰⁴ Despacho n.º 2535/2021, que estabelece o regulamento de atribuição do incentivo pela introdução no consumo de veículos de baixas emissões 2021, publicado no Diário da República, n.º 45/2021, Série II, de 5 de março de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/2535-2021-158872587> [17.12.2021]. Aqui se incluem também os incentivos à aquisição de bicicletas, de motociclos de duas rodas e ciclomotores elétricos.

²⁰⁵ Despacho n.º 3169/2020, que estabelece o regulamento de atribuição do incentivo pela introdução no consumo de veículos de baixas emissões 2020, publicado no Diário da República, n.º 49/2020, Série II, de 10 de março de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/3169-2020-130070443> [17.12.2021].

²⁰⁶ EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS ASSOCIATION, *New passenger cars by fuel type in the UE*, disponível em: <https://www.acea.auto/fuel-pc/fuel-types-of-new-cars-electric-10-5-hybrid-11-9-petrol-47-5-market-share-full-year-2020/> [17.12.2021].

de veículos elétricos²⁰⁷ e de € 3.000 para os híbridos *plug-in*, decidiu aumentar, até 31 de dezembro de 2021, para € 9.000 este incentivo à aquisição de veículos elétricos registados após 4 de junho de 2020 com preço de venda inferior ou igual a € 40.000 e para € 6.750 em relação à aquisição de viaturas híbridas *plug-in*. Tratando-se de veículos cujo custo de aquisição seja superior a € 40.000, o valor do incentivo é de € 7.500 e de € 5.625 respetivamente²⁰⁸.

A Roménia é a que maior incentivo atribui: € 10.000 para a aquisição de uma viatura elétrica nova e € 4.250 para a aquisição de viaturas novas híbridas *plug-in* com emissões de CO₂ inferiores a 50 g/Km, sendo ainda atribuída uma majoração de € 1.250 para abater o veículo antigo. Segue-se a Eslováquia (€ 9.200 para a aquisição de viaturas elétricas e € 4.600 para híbridos *plug-in*).

Portugal fica assim muito aquém desses valores, mas será que um aumento desse incentivo para outros valores, poderia levar os potenciais adquirentes a repensar as suas escolhas? É uma questão que deixamos em aberto.

III.1.2. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de viaturas híbridas e híbridas *plug-in*

Relativamente às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas *plug-in*, outra das alternativas menos poluentes²⁰⁹, também existem diversas medidas atrativas, desde logo:

- Possibilidade de dedução do IVA em despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas híbridas *plug-in*, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas *plug-in*, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda € 50.000²¹⁰;
- Possibilidade de dedução do IVA de despesas relativas a eletricidade utilizada nestas viaturas²¹¹;
- Desagravamento das taxas de tributação autónoma em sede de IRS no regime da contabilidade organizada relativamente a encargos com estas viaturas. As taxas fixam-se em 5% quando o custo de aquisição seja inferior a € 20.000 e em 10% quando o custo de aquisição seja superior ou igual a € 20.000²¹²;

²⁰⁷ EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS ASSOCIATION, *Electric Vehicles: Tax benefits & incentives in the UE*, disponível em: https://www.acea.be/uploads/publications/Electric_vehicles-Tax_benefits_incentives_in_the_EU-2019.pdf [06.03.2021].

²⁰⁸ EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS ASSOCIATION, *Electric Vehicles: Tax benefits & purchase incentives in the UE*, disponível em: https://www.acea.be/uploads/publications/Electric_vehicles-Tax_benefits_purchase_incentives_European_Union_2020.pdf [06.03.2021].

²⁰⁹ Regulamento (UE) 2019/631 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de abril.

²¹⁰ Alinea f) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA. O valor limite dos € 50.000 encontra-se fixado no artigo 24.º da Lei 82-D/2014, de 31 de dezembro de 2014.

²¹¹ Alinea h) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

²¹² N.º 10 e n.º 2 do artigo 73.º do CIRS.

- Desagravamento das taxas de tributação autónoma em sede de IRC relativamente aos encargos com estas viaturas, cujas baterias possam ser carregadas através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gramas de CO₂ por Km. Estas taxas fixam-se em 5% quando se trate de viaturas cujo custo de aquisição seja inferior a € 27.500, em 10% quando o custo de aquisição seja superior ou igual a € 27.500 e inferior a € 35.000 e em 17,5% quando estejam em causa viaturas cujo custo de aquisição seja igual superior a € 35.000²¹³;
- Aplicação de uma taxa intermédia do ISV resultante da aplicação da tabela A, correspondente a 25 %, relativamente aos automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos *plug-in*, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 Kms (anteriormente 25) e emissões oficiais inferiores a 50 gramas de CO₂ por Km²¹⁴.

Estes benefícios à aquisição de viaturas híbridas *plug-in* foram alvo de crítica por parte da Associação Ambientalista Zero que os considerou como elétricos “de fachada” e solicitou que os mesmos fossem revistos tendo em conta a autonomia do motor, a capacidade da bateria e as emissões de dióxido de carbono²¹⁵.

Pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro²¹⁶, foi alterado o n.º 18 do artigo 88.º do CIRC e também a alínea d) do artigo 8.º do CISV, na parte que se encontra, por nós, a sublinhado, ou seja, para que estes desagravamentos de tributação existam será necessário que essas viaturas apresentem uma autonomia em modo elétrico superior a 50 Kms e emissões oficiais inferiores a 50 gramas de CO₂ por Km.

Contudo, existem outras disposições que não foram alteradas, o que significa que continua a ser possível deduzir o IVA na aquisição dessas viaturas e no consumo de eletricidade, independentemente da autonomia dessas viaturas no modo elétrico e do nível de emissões de dióxido de carbono. Também relativamente às taxas de tributação autónoma dessas viaturas em sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada não houve qualquer alteração.

²¹³ N.º 18 e n.º 3 do artigo 88.º CIRC.

²¹⁴ Alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

²¹⁵ RÁDIO E TELEVISÃO DE PORTUGAL, *Reportagem realizada com base no testemunho da Associação Ambientalista Zero*, em 27 de outubro de 2020, disponível em: https://www.rtp.pt/noticias/economia/associacao-zero-diz-que-os-hibridos-plug-in-sao-eletricos-de-fachada_v1270498 [última visualização efetuada em 17.12.2021].

²¹⁶ Lei n.º 75-B/2020, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, publicada no Diário da República, n.º 253/2020, 1.º Suplemento, de 31 de dezembro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2020-152803680> [17.12.2021].

III.1.3. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a gás natural veicular e a gás petrolífero liquefeito

O uso do gás natural veicular²¹⁷ e o gás petrolífero liquefeito²¹⁸, tal como defende JOÃO QUINTELA CAVALEIRO apresenta uma poupança em dois aspetos: num desembolso menor e no ambiente. Além de o preço de aquisição ser substancialmente inferior ao dos restantes combustíveis, bem como os custos de manutenção desses veículos serem inferiores graças a uma queima mais limpa, também as emissões de gases de escape são inferiores às dos veículos movidos a gasolina ou gasóleo²¹⁹.

No caso de viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a GNV e a GPL, os estímulos à sua aquisição/utilização traduzem-se nos seguintes:

- Desagravamento das taxas de tributação autónoma em encargos com viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a GPL ou a GNV relativamente aos sujeitos passivos de IRS no regime da contabilidade organizada, fixando-se as mesmas em 7,5% quando o custo de aquisição seja inferior a € 20.000 e em 15% quando o custo de aquisição seja igual ou superior a € 20.000²²⁰.
- Em sede IRC também existe um desagravamento das taxas de tributação autónoma que se fixam em 7,5% quando estejam em causa viaturas ligeiras de passageiros cujo custo de aquisição seja inferior a € 27.500, em 15% quando estejam em causa viaturas cujo custo de aquisição seja igual ou superior a € 27.500 e inferior a € 35.000 e em 27,5% quando estejam em causa viaturas cujo custo de aquisição seja igual ou superior a € 35.000. Neste caso, apenas existe desagravamento quando estejam em causa viaturas ligeiras de passageiros movidas GNV²²¹;
- Possibilidade de dedução de 50% do IVA em despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas movidas a GPL ou a GNV, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas movidas a GPL ou a GNV, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda € 37.500²²²;
- Possibilidade de dedução de 50% do IVA em aquisições de GPL e gás natural²²³; e

²¹⁷ Gás natural veicular, doravante designado por GNV.

²¹⁸ Gás de petróleo liquefeito, doravante designado por GPL.

²¹⁹ CAVALEIRO, João Quintela, *Gás natural: uma nova energia na mobilidade*, 2.ª edição, Vila Nova de Famalicão, Nova Causa, 2015, pp. 28-29.

²²⁰ N.º 11 e n.º 2 do artigo 73.º do CIRS.

²²¹ N.º 19 do artigo 88.º do CIRC.

²²² Alínea g) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. Valor limite definido no artigo 24.º do Lei 82-D/2014, de 31 de dezembro.

²²³ Alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA

- Aplicação de uma taxa intermédia em sede de ISV correspondente a 40% das taxas da tabela A aos automóveis ligeiros de passageiros que utilizem exclusivamente como combustível gás natural²²⁴;

Com a Lei n.º 2/2020, de 31 de março²²⁵, as viaturas ligeiras movidas a GPL deixaram de beneficiar de alguns desagravamentos fiscais, designadamente de taxas mais reduzidas de tributação autónoma em sede de IRC e da taxa intermédia de ISV, pelo facto de existirem alternativas ambientalmente mais sustentáveis, o que do ponto de vista da descarbonização da mobilidade não justificava a manutenção dos benefícios a estas viaturas²²⁶. Contudo, tal como sucedeu em relação às viaturas híbridas *plug-in*, alguns benefícios a estas viaturas continuam a subsistir, designadamente em sede de dedução de IVA e de tributações autónomas relativas a sujeitos passivos IRS com contabilidade organizada.

III.1.4. Benefícios fiscais à aquisição/utilização de velocípedes

A aposta na mobilidade ativa ciclável permitirá maximizar os benefícios para a saúde das populações, retirar carros das ruas, aliviar o congestionamento urbano, baixar os níveis de ruído e reduzir a poluição atmosférica²²⁷. Como tal, pretendendo-se, através da via tributária, contribuir para a utilização de velocípedes, destacam-se os seguintes benefícios fiscais:

- Os serviços de reparações de velocípedes beneficiam da taxa reduzida de IVA²²⁸;
- Majoração das despesas com sistemas de *bike-sharing* incorridos por sujeitos passivos de IRC e de IRS com contabilidade organizada²²⁹, benefício este que apenas vigorou até 31 de dezembro de 2020;
- Majoração de despesas com frotas de velocípedes²³⁰, que apenas vigorou até 31 de

²²⁴ Alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CISOV.

²²⁵ Lei n.º 2/2020, que aprova o Orçamento do Estado para 2020, publicada no Diário da República, n.º 64/2020, Série I, de 31 de março de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2020-130893466> [17.12.2021].

²²⁶ MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório do orçamento do Estado para 2020*, Lisboa, República Portuguesa, dezembro de 2019, p. 34, disponível em: https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777314c56684a566c38794d6935775a47593d&fich=ppl5-XIV_22.pdf&inline=true [03.10.2021].

²²⁷ Resolução do Conselho de Ministros n.º 131/2019, que aprova a Estratégia Nacional para a Mobilidade Ativa Ciclável 2020-2030, publicada no Diário da República, n.º 147/2019, Série I, de 2 de agosto de 2019, disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/123666113> [06.03.2021].

²²⁸ Verba 2.31 da tabela I do CIVA.

²²⁹ Artigo 59.º-B do EBF.

²³⁰ Artigo 59.º-C do EBF.

dezembro de 2020²³¹.

Relativamente aos serviços de reparação de velocípedes, seria mais atrativo a aplicação da taxa reduzida nas aquisições de velocípedes, e embora tenha sido pensada²³², a mesma não seria admissível devido às limitações introduzidas pelo direito da União Europeia. Não é possível aplicar a taxa reduzida de IVA à transmissão de velocípedes, uma vez que a Diretiva Comunitária 2006/112/CE, de 28 de novembro²³³, não o permite, mas é possível aplicar nos serviços de reparação de bicicletas e foi o que Portugal decidiu praticar.

Quanto ao sistema de *bike-sharing*, o mesmo visa promover a partilha de bicicletas tendo em vista diminuir a quantidade de veículos a circular na via pública, reduzindo o nível de ruído e as emissões de dióxido de carbono ao mesmo tempo que promove o exercício físico. Este sistema traduz-se num serviço de aluguer de bicicletas convencionais (sem motor elétrico) ou elétricas, para utilização pública²³⁴.

Como forma de incentivar o recurso a este sistema, desde 2014 e até 2020, as despesas incorridas por sujeitos passivos de IRC e de IRS com contabilidade organizada, além de serem aceites fiscalmente, ainda beneficiavam de uma majoração das mesmas em 40%²³⁵. Isto significa que se esses sujeitos passivos tiveram gastos de € 1.000 com este sistema, podiam deduzir ao lucro tributável € 1.400 em vez dos € 1.000, valor em que incorreram.

Seriam consideradas despesas com este sistema, as realizadas através de um contrato celebrado com empresas que tenham por objeto a gestão destes sistemas, com vista a suprir as suas necessidades de mobilidade e logísticas ou para promover a opção por soluções de mobilidade sustentável entre o seu pessoal nas deslocações casa trabalho²³⁶.

²³¹ Originários da reforma da fiscalidade verde, estes dois benefícios terminariam a sua vigência em 31 de dezembro de 2019, tendo sido prorrogados até 31 de dezembro de 2020 pelo artigo 356.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, terminando aí a sua vigência, pois não consta das prorrogações elencadas no artigo 2.º da Lei n.º 21/2021, que altera o Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Código do Imposto do Selo, o Código Fiscal do Investimento, o Código do Imposto sobre os Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação e cria uma medida extraordinária de contagem de prazos no âmbito do IRC, publicada no Diário da República, n.º 76/2021, Série I, de 20 de abril de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/21-2021-161766414> [17.12.2021].

²³² Projeto de Lei n.º 543/XIII/2.ª (PEV) relativo à criação de um incentivo fiscal à utilização de bicicleta, disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a53556c4d5a5763765130394e4c7a564454305a4e5153394562324e31625756756447397a5357357059326c6864476c3259554e7662576c7a633246764c7a67324f4451345a446b344c544a6d4d5449744e4745775a6930354f4749794c544977595459324e54677a5a574a6a595335775a47593d&fich=86848d98-2f12-4a0f-98b2-20a66583ebca.pdf&inline=true> [06.03.2021].

²³³ Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 347, em 11 de dezembro de 2006, com última alteração conferida pela Diretiva (UE) 2021/1159 do Conselho, de 13 de julho, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112> [22.12.2021].

²³⁴ Regulamento n.º 575/2017 que regula os serviços de *bike sharing* e de *bike parking* do Município de Cascais, publicado em Diário da República, n.º 207/2017, Série II, de 26 de outubro de 2017, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/regulamento/575-2017-114099590> [17.12.2021].

²³⁵ Semelhante a este benefício, mas com uma majoração de apenas 10%, existia o relacionado com o sistema de *car sharing*, previsto também no artigo 59.º-B, o qual também terminou a sua vigência em 31 de dezembro de 2020. Entende-se por atividades de *sharing*, modelos de negócio que colocam à disposição de um utilizador veículos de passageiros, com ou sem motor, para utilização pública, durante períodos de curta duração, tipicamente integrados nas soluções de transporte urbano e de curta distância (n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 47/2018, publicado no Diário da República, n.º 117/2018, Série I, de 20 de junho de 2018, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/47-2018-115552673> [17.12.2021].

²³⁶ N.º 2 do Artigo 59.º-B do EBF.

Como forma de evitar uma utilização desvirtuada, o sujeito passivo que pretendesse usufruir deste benefício não poderia estar em relação de grupo, domínio ou simples participação com a empresa com a qual celebraria o contrato²³⁷.

No caso da utilização do serviço para as deslocações do pessoal de casa para o trabalho e trabalho casa, para que existisse este benefício era necessário que o mesmo tivesse carácter geral, ou seja, que fosse disponibilizado a todos os trabalhadores, sem exceção²³⁸.

Este benefício foi criado em 2014 pela reforma da fiscalidade verde, tendo iniciado a sua vigência em 2015. Como refere o n.º 1 do artigo 3.º do EBF, por regra, e como é o caso deste, os benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos, o que significava que este benefício terminaria em 2019. Contudo, o mesmo foi prorrogado até 31 de dezembro de 2020, conforme disposto no artigo 356.º da Lei n.º 2/2020, de 3 de março, sendo que durante esse ano seria objeto de uma nova avaliação para averiguação da sua continuidade, havendo decidido pela sua não prorrogação, podendo o número reduzido de beneficiários estar na origem desta não prorrogação²³⁹.

Também as despesas com a aquisição, reparação e manutenção de frotas de velocípedes, em benefício do pessoal do sujeito passivo, eram consideradas gasto do período de tributação, para efeitos de determinação do lucro tributável em 120%, desde que as mesmas se mantivessem no património do sujeito passivo durante, pelo menos 18 meses e desde que o benefício tivesse carácter geral, ou seja, fosse atribuído à generalidade dos trabalhadores²⁴⁰.

3.2. Isenção de IRC para entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos de resíduos

As entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas, encontram-se isentas de IRC, exceto quanto aos rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, durante todo o período correspondente ao licenciamento, relativamente aos resultados que durante esse período sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhes sejam legalmente atribuídos²⁴¹. Este benefício estará em vigor até 31 de dezembro de

²³⁷ *Ibidem*.

²³⁸ *Ibidem*.

²³⁹ Pela informação disponibilizada no portal das finanças, podemos verificar que, em 2019, relativamente à majoração das despesas com frotas de velocípedes existiram apenas 5 beneficiários e em relação às despesas com sistemas de *car-sahing* de *bike-sharing*, apenas 1. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Benefícios fiscais relativos ao período de tributação de 2019*, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_B/eneficios_Fiscais/Listas_de_contribuintes_com_beneficios_fiscais/Paginas/contribuintes_com_beneficios_fiscais_2019.aspx [17.12.2021].

²⁴⁰ Artigo 59.º-C do EBF.

²⁴¹ Artigo 53.º do EBF.

2025²⁴² e é, em nossa perspetiva, justificável face ao importante trabalho que estas entidades desenvolvem na gestão dos fluxos específicos de resíduos.

3.3. Isenção de IRC para organismos de investimento coletivo em recursos florestais e outros benefícios fiscais no âmbito da gestão florestal

Considerando que as florestas representam o nosso património natural, o qual devemos preservar e manter, e que a gestão adequada deste património é essencial para garantir que floresça e favoreça a biodiversidade e a riqueza económica, turística e social²⁴³ são justificados alguns benefícios fiscais neste âmbito, dos quais destacamos os seguintes:

- Os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário ou sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional em que, pelo menos 75% dos seus ativos estejam afetos à exploração de recursos florestais e desde que essa exploração esteja submetida a planos de gestão florestal, aprovados e executados de acordo com e regulamentação em vigor, ou seja objeto de certificação florestal realizada por entidade legalmente acreditada, encontram-se isentos de IRC²⁴⁴, tendo por objetivo o apoio à rentabilização económica e preservação florestal²⁴⁵;
- Isenção de IRC relativamente aos rendimentos obtidos no âmbito da gestão de recursos florestais por entidades de gestão florestal²⁴⁶ reconhecidas ou por unidades de gestão florestal (UGF)²⁴⁷, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional e desde que as mesmas sejam submetidas a planos de gestão florestal, aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor²⁴⁸;

²⁴² Prorrogado pela Lei n.º 21/2021, de 20 de abril (artigo 2.º).

²⁴³ COMISSÃO DA AGRICULTURA E DO DESENVOLVIMENTO RURAL, *Relatório sobre a Estratégia da UE para as Florestas-Rumo a seguir*, 2019/2157(INI), Parlamento Europeu, 11 de setembro de 2020, p. 5, disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2020-0154_PT.pdf [04.10.2021].

²⁴⁴ N.º 1 do artigo 24.º do EBF. Pelo n.º 3 do artigo 3.º do EBF este benefício não tem limite temporal de vigência.

²⁴⁵ MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, *Relatório do Orçamento do Estado para 2007*, Lisboa, outubro de 2006, p. 32, disponível em: <https://www.parlamento.pt/OrçamentoEstado/Documents/oe/2007/rel-2007.pdf> [03.10.2021].

²⁴⁶ Entidades de Gestão Florestal, doravante designadas por EGF.

²⁴⁷ Reconhecidas nos termos da Lei n.º 111/2017, publicada no Diário da República n.º 242/2017, Série I, de 19 de dezembro de 2017, que republicou o Decreto-Lei n.º 66/2017, que estabelece o regime jurídico de reconhecimento das entidades de gestão florestal, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/111-2017-114380262> [17.12.2021], reconhecimento este, bem como a sua revogação, que deverá ser comunicado à Autoridade Tributária e Aduaneira pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, I. P., por transmissão eletrónica de dados, em termos e condições a estabelecer através de protocolo entre as partes, no prazo de 30 dias a contar da respetiva decisão (n.º 16 do artigo 59.-G do EBF).

²⁴⁸ N.º 1 do artigo 59.-G do EBF.

- Isenção de Imposto do Selo²⁴⁹ nas aquisições onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito relativas a prédios rústicos destinados à exploração florestal pelas EGF, bem como a afetação desses prédios pelos associados à gestão da EGF, desde que realizada no prazo de seis meses contados da respetiva associação à EGF²⁵⁰ mediante a observância das condições estipuladas no n.º 10 do artigo 59.º-G do EBF;
- Isenção do IS contido nas operações de crédito concedido e pelas EGF utilizado, bem como nos juros decorrentes dessas operações, quando este imposto constitua seu encargo²⁵¹.
- Os rendimentos respeitantes a participações sociais em EGF, pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, são sujeitos a retenção na fonte de IRS ou IRC à taxa de 10%, exceto quando os titulares dos rendimentos sejam pessoas singulares não residentes, entidades isentas quanto aos rendimentos de capitais ou entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ao qual os rendimentos sejam imputáveis, excluindo as entidades que sejam residentes em países, territórios ou regiões, com regime claramente mais favorável e as entidades não residentes que sejam detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25% por entidades ou pessoas singulares residentes em território nacional, exceto quando essa entidade seja residente noutro Estado-Membro da União Europeia, num Estado-Membro do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa do domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia ou num Estado com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações²⁵²;
- Os rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos de IRS, quando decorrentes de arrendamentos às EGF, são considerados em 50 % do seu valor, sem prejuízo da opção de englobamento²⁵³, regime aplicável durante 12 anos, contados desde o ano da celebração do contrato de arrendamento, sendo que o arrendamento deverá ser

²⁴⁹ Imposto do Selo, doravante designado por IS.

²⁵⁰ N.º 7 do artigo 59.º-G do EBF.

²⁵¹ N.º 9 do artigo 59.º-G do EBF.

²⁵² N.º 2 do artigo 59.º-G do EBF.

²⁵³ N.º 11 do artigo 59.º-G do EBF.

efetuado até 31 de dezembro de 2020²⁵⁴.

- O saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de participações sociais nas EGF é tributado à taxa de 10 %, quando os titulares sejam pessoas singulares não residentes ou entidades não residentes a que não seja aplicável a isenção prevista no artigo 27.º do EBF²⁵⁵ ou sujeitos passivos de IRS residentes em território português que obtenham os rendimentos fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola e não optem pelo respetivo englobamento²⁵⁶.

3.4. Benefícios fiscais à melhoria do desempenho energético e ambiental dos edifícios

A construção, utilização e a renovação de edifícios além de exigirem uma quantidade significativa de energia e de recursos minerais, são responsáveis por 40% do consumo de energia e por 36% das emissões de gases com efeito de estufa²⁵⁷.

A taxa de renovação do parque imobiliário nos Estados-Membros da União Europeia é baixa (varia entre 0,4% e 1,5%) e a maioria dos edifícios não são eficientes do ponto de vista energético, dependendo os mesmos dos combustíveis fósseis para o aquecimento e o arrefecimento, além de utilizarem tecnologias antigas e aparelhos que desperdiçam recursos²⁵⁸. Por isso, é objetivo constante do Pacto Ecológico Europeu²⁵⁹ que essa taxa duplique para que a UE atinja os seus objetivos em matéria de eficiência energética e clima.

Neste sentido, aos prédios com melhor desempenho energético e ambiental são atribuídos determinados benefícios fiscais.

Beneficiam de isenção de IMI, de IMT e de IS, os prédios urbanos ou frações autónomas, concluídos há mais de trinta anos ou localizados em áreas de reabilitação urbana, desde que preencham cumulativamente as seguintes condições²⁶⁰:

- Sejam objeto de intervenções de reabilitação de edifícios promovidas nos termos do

²⁵⁴ N.º 14 do artigo 59.º-G do EBF.

²⁵⁵ Isenções relativas a mais-valias realizadas por não residentes.

²⁵⁶ N.º 6 do artigo 59.º-G do EBF.

²⁵⁷ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Impulsionar uma Vaga de Renovação na Europa para tornar os edifícios mais ecológicos, criar emprego e melhorar as condições de vida*, COM(2020) 662 final, Bruxelas, Comissão Europeia, 14 de outubro de 2020, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0662&from=EN> [27.06.2021].

²⁵⁸ *Ibidem*.

²⁵⁹ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Pacto Ecológico Europeu*, COM(2019) 640 final, Comissão Europeia Bruxelas, 11 de dezembro de 2019, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2019:640:FIN> [27.06.2021].

²⁶⁰ N.º 1 do artigo 45.º do EBF.

Regime Jurídico da Reabilitação Urbana²⁶¹ ou do Regime Excepcional aplicável à Reabilitação de Edifícios^{262 263} e que em consequência dessa intervenção, o respetivo estado de conservação esteja dois níveis acima do anteriormente atribuído e tenha, no mínimo, um nível bom nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 266-B/2012, de 31 de dezembro ^{264 265}; e

- Sejam cumpridos os requisitos de eficiência energética e de qualidade térmica aplicáveis aos edifícios²⁶⁶;

Relativamente à isenção de IMI, a mesma é concedida por um período de três anos a contar do ano, inclusive, da conclusão das obras de reabilitação, podendo ser renovado, a requerimento do proprietário, por mais cinco anos no caso de imóveis afetos a arrendamento para habitação permanente ou a habitação própria e permanente²⁶⁷.

No que diz respeito à isenção de IMT nas aquisições de imóveis destinados a intervenções de reabilitação, ela será concedida na condição de o adquirente iniciar as respetivas obras no prazo máximo de três anos a contar da data de aquisição²⁶⁸. É ainda conferida isenção de IMT na primeira transmissão, subsequente à intervenção de reabilitação, a afetar a arrendamento para habitação permanente ou, quando localizado em área de reabilitação urbana, também a habitação própria e permanente²⁶⁹.

Anteriormente à reforma da fiscalidade verde introduzida pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, estas isenções eram pelo prazo de dois anos e não existiam requisitos quanto à classificação energética do prédio.

²⁶¹ Decreto-Lei n.º 307/2009, que aprova o regime jurídico da reabilitação urbana, publicado no Diário da República, n.º 206/2009, Série I, de 23 de outubro de 2009, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 66/2019, de 21 de maio, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2009-34511675> [17.12.2021].

²⁶² Alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do EBF.

²⁶³ Decreto-Lei n.º 95/2009, que estabelece o regime aplicável à reabilitação de edifícios ou frações autónomas, publicado no Diário da República, n.º 136/2019, Série I, de 18 de julho de 2019, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/95-2019-123279819> [17.12.2021].

²⁶⁴ Alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º do EBF.

²⁶⁵ Decreto-Lei n.º 266-B/2012, que estabelece o regime de determinação do nível de conservação dos prédios urbanos ou frações autónomas, arrendados ou não, para os efeitos previstos em matéria de arrendamento urbano, de reabilitação urbana e de conservação do edificado, publicado no Diário da República, n.º 252/2012, 2.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 2012, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/266-b-2012-632428> [17.12.2021].

²⁶⁶ Alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º do EBF.

²⁶⁷ Alínea a) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF.

²⁶⁸ Alínea b) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF.

²⁶⁹ Alínea c) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF.

3.5. Consignação de IRS a organizações não governamentais de ambiente ou pessoa coletiva de utilidade pública de fins ambientais

Os sujeitos passivos de IRS podem destinar, para fins ambientais, a uma Organização Não-Governamental de Ambiente à qual tenha sido atribuído o estatuto de utilidade pública²⁷⁰ ou a uma Pessoa Coletiva de Utilidade Pública de Fins Ambientais²⁷¹, uma quota equivalente a 0,5% do IRS, liquidado na sua declaração anual de IRS. Para tal, essas entidades devem ter requerido o respetivo benefício fiscal e o sujeito passivo de IRS deve indicar a entidade a quem pretende consignar esse valor na sua declaração de rendimentos²⁷².

Com a simples colocação, pelos sujeitos passivos de IRS, do contribuinte destas associações/organizações de defesa do ambiente na sua declaração de IRS, a qual não tem qualquer influência no valor a pagar ou a recuperar deste imposto, os mesmos podem contribuir para a defesa e valorização ou do património natural e construção, bem como para a conservação da natureza²⁷³. Será o Estado que ficará com uma receita menor em resultado dessa consignação às entidades referidas, exigindo, por isso, das mesmas, um relatório anual do destino dado aos montantes recebidos de forma a verificar se os montantes foram bem aplicados²⁷⁴.

3.6. Outros benefícios fiscais

Não obstante todos os benefícios já referidos, é ainda de destacar a possibilidade de dedução para efeitos fiscais das provisões constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental²⁷⁵; a isenção de IMI relativamente a prédios exclusivamente afetos à atividade de abastecimento público de água às populações, de saneamento de águas residuais urbanas e de sistemas municipais de gestão de resíduos urbanos²⁷⁶. Ainda neste âmbito e de forma a promover uma maior eficiência de recursos naturais²⁷⁷, pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, o fornecimento de

²⁷⁰ N.º 5 do artigo 14.º da Lei n.º 35/98, que define o estatuto das organizações não governamentais de ambiente, publicada no Diário da República, n.º 164/1998, Série I-A, de 18 de julho de 1998, com última redação conferida pela Lei n.º 36/2021, de 14 de junho, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1998-75032831> [17.12.2021].

²⁷¹ N.º 7 do artigo 14.º da Lei n.º 35/98, de 18 de julho.

²⁷² *Ibidem*.

²⁷³ N.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 35/98, de 18 de julho.

²⁷⁴ N.º 6 do artigo 14.º da Lei n.º 35/98, de 18 de julho.

²⁷⁵ Alínea d) do n.º 1 do artigo 39.º do CIRC.

²⁷⁶ Alínea p) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF. Isenção sem limite temporal de vigência conforme está expresso no n.º 3 do artigo 3.º do EBF.

²⁷⁷ MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório do orçamento do Estado para 2020*, Lisboa, República Portuguesa, dezembro de 2019, p. 34, disponível em: https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777314c56684a566c38794d6935775a47593d&fich=pp15-XIV_22.pdf&inline=true [03.10.2021].

águas residuais tratadas passou a estar sujeito à taxa reduzida de IVA²⁷⁸, quando, anteriormente, a sua tributação se fazia pela taxa normal.

Em sentido inverso, o serviço público de remoção de lixos que se encontrava isento pelo n.º 25 do artigo 9.º do CIVA passou com a reforma da fiscalidade verde, aprovada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, a ser tributado, beneficiando da taxa reduzida de IVA²⁷⁹. A isenção de que beneficiava este serviço traduzia-se numa isenção simples ou incompleta, em que não se liquidava IVA nas transmissões de bens e/ou prestações de serviços, mas também não era possível deduzir o IVA nas aquisições de bens e/ou serviços relacionadas com as mesmas, existindo, portanto, um IVA oculto que onerava as transmissões de bens e/ou prestações de serviços, não representando a mesma um verdadeiro benefício para o sujeito passivo²⁸⁰. Com o término desta isenção, é-lhe permitida a dedução do IVA nas aquisições de bens e/ou serviços relacionados com as operações tributadas, o que tornará a tributação deste serviço essencial mais justa.

Pelo artigo 333.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, é pretendida a criação de um, consideramos nós, interessante benefício fiscal²⁸¹. É consagrada uma autorização legislativa ao Governo para criar deduções ambientais que incidam sobre as aquisições de unidades de produção renovável para autoconsumo, bem como de bombas de calor com classe energética A ou superior, desde que afetas a utilização pessoal, para efeitos de, respetivamente, promoção e disseminação da produção descentralizada de energia a partir de fontes renováveis de energia e comunidades de energia e o fomento de equipamentos mais eficientes.

É ainda conferida pelo artigo 342.º da mesma Lei, uma autorização legislativa ao Governo para criar escalões de consumo de eletricidade baseados na estrutura de potência contratada existente no mercado elétrico, aplicando aos fornecimentos de eletricidade de reduzido valor as taxas reduzidas e intermédias de IVA, com o objetivo de beneficiar os consumos mais reduzidos de eletricidade e penalizar os consumos mais excessivos²⁸².

²⁷⁸ Verba 2.35 da lista I anexa ao CIVA.

²⁷⁹ Verba 2.2 da lista I anexa ao CIVA.

²⁸⁰ VASQUES, Sérgio, *O imposto sobre o valor acrescentado*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 313.

²⁸¹ Este benefício não é novidade. Já existiu, em tempos, uma dedução à coleta de IRS com idênticas finalidades constante da Lei n.º 3/2010, relativa ao Orçamento do Estado para 2010, publicada no Diário da República, n.º 82/2010, 1.º Suplemento, Série I, de 28 de abril de 2010, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/3-b-2010-609990> [12.10.2021].

²⁸² MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório do orçamento do Estado para 2020*, Lisboa, República Portuguesa, dezembro de 2019, p. 34, disponível em: https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777314c56684a566c38794d6935775a47593d&fich=pp15-XIV_22.pdf&inline=true [03.10.2021].

Capítulo IV - Impostos com relevância ambiental

IV.1. Imposto sobre Veículos

Considerando o já referido impacto significativo que o sector dos transportes tem no total das emissões de dióxido de carbono²⁸³ e de forma a dar cumprimento aos compromissos internacionais²⁸⁴ e europeus²⁸⁵ assumidos no Protocolo de Quioto, os quais obrigavam, num período compreendido entre 2008 e 2012, à limitação ou redução das emissões dos seis principais gases com efeito de estufa²⁸⁶ face aos valores de 1990, a tributação dos veículos apresentava-se como um importante instrumento complementar para a concretização desses objetivos, tendo sido recomendado pela União Europeia, em 2002, aos Estados-Membros, transformar o imposto de registo e o imposto anual de circulação em impostos totalmente calculados com base nas emissões de CO₂, ou pelo menos, incluir um elemento que as tenha em conta²⁸⁷.

Em linha com estas recomendações da União Europeia e na base dos compromissos ambientais assumidos, Portugal preparou-se para uma reforma da tributação automóvel²⁸⁸ que se viria a concretizar pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, a qual revogou o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal sobre Veículos, o Imposto de Circulação, o Imposto de Camionagem e todos os diplomas avulsos.

Além destas preocupações ambientais, principal motivo desta reforma, a anterior legislação da tributação automóvel apresentava duas grandes deficiências que urgia colmatar: existia uma grande dispersão legislativa conforme se pode verificar pelos diplomas que foram revogados e uma carga muito elevada no momento da aquisição dos veículos, em contraste com uma tributação residual sobre a detenção dos veículos²⁸⁹.

²⁸³ De acordo com: PORTUGUESE ENVIRONMENT AGENCY: CLIMATE CHANGE DEPARTMENT, *4th Biennial Report to the United Nations Framework Convention for Climate Change*, Amadora, Portuguese Environment Agency, December of 2019, p. 25, disponível em: <https://apambiente.pt/sites/default/files/Clima/ReportesUNFCCC/BR4Portugal.pdf> [26.07.2021], o setor do transportes representava, em 2017, 24,3% do total das emissões de gases com efeito de estufa.

²⁸⁴ Decreto n.º 7/2002, que aprova o Protocolo de Quioto, publicado no Diário da República, n.º 71, Série I-A, em 25 de março de 2002, disponível em: <https://www.dgeg.gov.pt/media/nwvh3gxi/decreto-n%C2%BA-7-2002-de-2002-03-25.pdf> [06.10.2021].

²⁸⁵ Decisão do Conselho, n.º 2002/358/CE, de 25 de abril de 2002, relativa à aprovação, em nome da Comunidade Europeia, do Protocolo de Quioto da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre as alterações climáticas e ao cumprimento conjunto dos respetivos compromissos, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n.º L 130, em 15 de maio de 2002, disponível em: <https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/778de48e-a19c-4011-8209-7bc97834bf96/language-pt> [06.10.2021].

²⁸⁶ Dióxido de carbono, metano, óxido nitroso, hidrofluorcarbonetos, perfluorcarbonetos e hexafluoreto de enxofre.

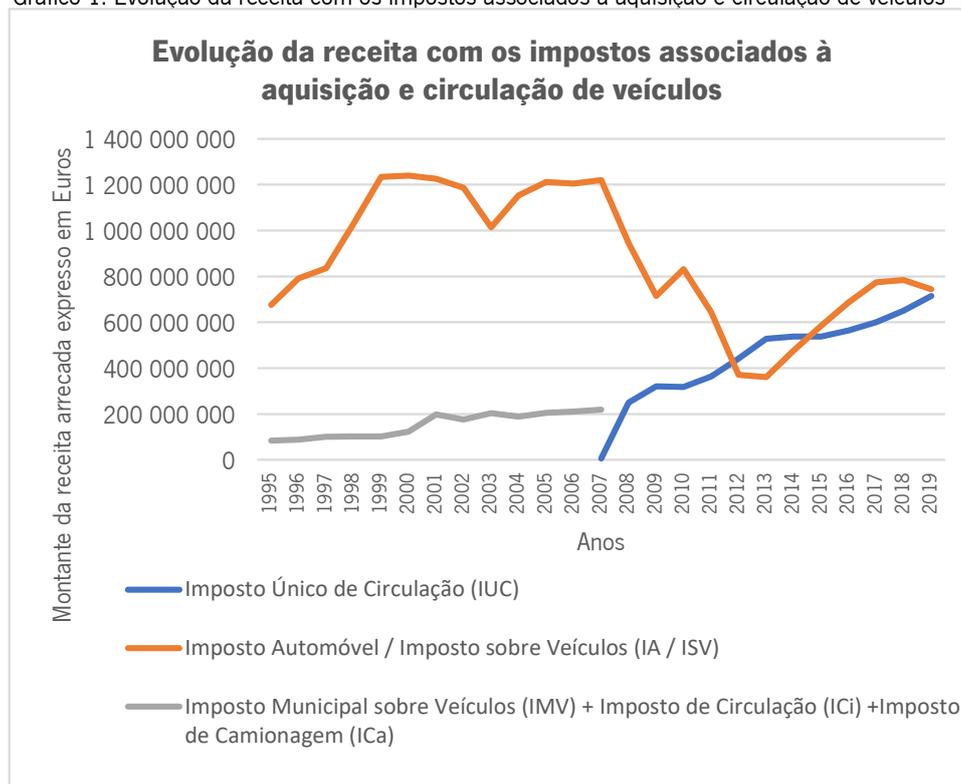
²⁸⁷ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, *Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a tributação dos veículos de passageiros na União Europeia – ações previstas a nível nacional e comunitário*, COM(2002) 431 final, Bruxelas, 6 de setembro de 2002, p. 24, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52002DC0431&from=pt> [27.07.2021], da qual resultou a Proposta de Diretiva do Conselho relativa à tributação aplicável aos veículos automóveis ligeiros de passageiros, COM(2005) 261 final, Bruxelas, 5 de julho de 2005, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0261:FIN:PT:PDF> [17.10.2021].

²⁸⁸ MINISTÉRIO DAS FINANÇAS-Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, *Reformas da tributação automóvel e do património: anteprojectos*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 10.

²⁸⁹ AFONSO, António Brigas, "Introdução ao Imposto sobre Veículos (ISV)", in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 434, 2015, p. 37. A transferência

Os impostos relacionados com a fase de aquisição e circulação passaram a estar, desde esta reforma, condensados num único diploma e, conforme se pode demonstrar pelo gráfico que apresentamos infra²⁹⁰, a receita associada à fase da aquisição de veículos foi deslocada para a fase da circulação, apresentando, atualmente, valores muito próximos, pelo que, estes objetivos foram cumpridos.

Gráfico 1: Evolução da receita com os impostos associados à aquisição e circulação de veículos



O ISV que tem no seu fundamento o princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que eles provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade viária, em concretização com uma regra de igualdade tributária²⁹¹ é, nesta medida, um imposto que não se pretende que seja neutro. O ISV, além da obtenção de receitas, tem uma função extrafiscal, visando moldar comportamentos no domínio da proteção do ambiente. Com a sua base tributável constituída, em parte, pelas emissões de CO₂, é pretendido onerar a introdução no consumo de veículos mais poluentes, desincentivando a procura dos mesmos, podendo, com a diminuição da procura, incitar os produtores a alterar a sua produção em prol de veículos mais eficientes energeticamente. Em contrapartida, visa incentivar a comercialização e aquisição de veículos menos

de parte da tributação da fase da aquisição dos veículos para a fase da detenção dos veículos julgamos compreensível face ao princípio da equivalência subjacente ao ISV e IUC, pois é na fase da circulação dos veículos que os danos ao ambiente e infraestruturas viárias se tendem a verificar.

²⁹⁰ Gráfico que elaboramos de acordo com os dados disponibilizados pelo INE. INE, *Quadro E.5.3.2 – Impostos com relevância ambiental, por categoria e por imposto (anual)*, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=cn_quadros&boui=391699883 [06.12.2021].

²⁹¹ Artigo 1.º do CISV.

poluentes, conforme se pode verificar pela exclusão da base de incidência de ISV dos veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis²⁹² e pela tributação a taxas mais reduzidas dos automóveis de passageiros híbridos *plug-in*²⁹³ ou híbridos²⁹⁴, que apresentem uma autonomia mínima em modo elétrico superior a 50 km e emissões oficiais inferiores 50gCO₂/km, e dos movidos exclusivamente a gás natural²⁹⁵.

Considerando que a grande parte das emissões de CO₂ proveniente dos transportes é devida ao uso de veículos automóveis no transporte particular²⁹⁶, serão, a priori, estes veículos que o ISV mais visa atingir. Vejamos se é o que sucede no ISV, pela análise que passamos a expor quanto à incidência objetiva deste imposto.

IV.1.1. Incidência objetiva

O ISV incide sobre os veículos tipificados no artigo 2.º do CISV²⁹⁷, admitidos ou importados, no estado de novo ou usados, bem como os montados ou fabricados em Portugal, que se destinem a ser matriculados, os quais se traduzem em: automóveis de passageiros, com peso bruto até ou superior a 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares (incluindo o do condutor), destinados ao transporte de pessoas; automóveis ligeiros de utilização mista²⁹⁸ (com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, destinados ao transporte, alternado ou simultâneo, de pessoas e carga); automóveis ligeiros de mercadorias (com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o condutor); autocaravanas; motocicletas; triciclos e quadriciclos.

Os automóveis de passageiros com mais de 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor (aqui se incluem, por exemplo, as limusinas), assim como as autocaravanas, os motocicletas, os triciclos e os quadriciclos que não faziam parte do imposto automóvel revogado²⁹⁹, passaram a integrar a base de incidência aquando da reforma da tributação automóvel, o que, face ao

²⁹² Alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do CISV.

²⁹³ Alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

²⁹⁴ Alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

²⁹⁵ Alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

²⁹⁶ EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *The first and last mile – the key to sustainable urban transport: Transport and environment report 2019*, Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2020, p. 18 disponível em: <https://www.eea.europa.eu/publications/the-first-and-last-mile> [24.10.2021] e PORTUGUESE ENVIRONMENT AGENCY: CLIMATE CHANGE DEPARTMENT, *4th Biennial Report to the United Nations Framework Convention on Climate Change*, Amadora, Portuguese Environment Agency, December of 2019, p. 42, disponível em: <https://apambiente.pt/sites/default/files/Clima/ReportesUNFCCC/BR4Portugal.pdf> [26.07.2021].

²⁹⁷ Cujas definições se extraem dos artigos 105.º e seguintes do Código da Estrada.

²⁹⁸ Este conceito de automóveis ligeiros de utilização mista já não existe no Código da Estrada, apenas existindo para efeitos fiscais.

²⁹⁹ Artigo 1.º e 2.º do revogado Decreto-Lei n.º 40/93, que adaptou a estrutura do Imposto Automóvel aos procedimentos aduaneiros decorrentes da realização do mercado interno, publicado no Diário da República, n.º 41/1993, Série I-A, de 18 de fevereiro de 1993, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/40-1993-656424> [28.07.2021].

princípio da equivalência subjacente ao ISV, justifica a sua inclusão.

Por sua vez, não estão sujeitos a ISV³⁰⁰, por não se encontrarem nesta norma tipificados, os seguintes veículos:

- Veículos de passageiros com lotação superior a nove lugares, incluindo o condutor (integram-se nesta categoria, por exemplo, os autocarros);
- Veículos pesados de mercadorias (veículos com mais de 3500 kg que se destinam ao transporte de mercadorias, aqui se incluem, por exemplo, os camiões TIR e os tratores que acoplam reboques);
- Tratores agrícolas ou florestais; e
- Ciclomotores.

Como se pode verificar, o ISV incide, fundamentalmente, sobre veículos de utilização maioritariamente particular. Pese embora os veículos pesados de mercadorias e os veículos de passageiros com lotação superior a nove lugares, incluindo o do condutor, sejam também responsáveis por danos às infraestruturas viárias e ao ambiente, eles são imprescindíveis ao desenvolvimento das atividades económicas, não devendo o ISV constituir um entrave a esse desenvolvimento³⁰¹. Além disso, a primeira tipologia de veículos já é tributada em sede de IUC em função do especial desgaste às infraestruturas viárias. Já quanto à segunda tipologia, eles não são tributados nem em sede de ISV nem de IUC, considerado o serviço público essencial que através deles é prestado, além de que podem retirar de circulação muitos veículos automóveis de utilização particular, acabando por atenuar o impacto no ambiente e nas infraestruturas viárias³⁰².

Quanto aos ciclomotores, a opção pela sua não tributação consideramos ter sido pelo reduzido impacto ambiental que estes são suscetíveis de provocar.

Não estão ainda sujeitos a este imposto os veículos participantes em competição desportiva. Conforme é entendimento da jurisprudência, estes veículos destinam-se ao desempenho de função diferente do normal transporte de passageiros ou de mercadorias. Destinam-se exclusivamente à prática

³⁰⁰ Ainda que excluídos de tributação, estes veículos, à exceção dos tratores agrícolas ou florestais, ficam sujeitos ao processamento da Declaração Aduaneira de Veículos, doravante designada por DAV (n.º 3 do artigo 17.º do CISOV).

³⁰¹ Com semelhante propósito, estavam expressamente excluídos de tributação os automóveis ligeiros de mercadorias de caixa aberta, sem caixa ou de caixa fechada, que não apresentem cabina integrada na carroçaria, com peso bruto de 3500 kg, sem tração às quatro rodas (alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º do CISOV). Contudo, a partir de 1 de julho de 2021 passaram a estar sujeitos a ISV, em virtude da alteração proferida pela Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, a qual teve como fundamento, conforme é exposto na nota justificativa à Proposta de Lei n.º 66/XIV/2.ª, que altera matéria de benefícios fiscais e cria uma medida extraordinária de contagem de prazos no âmbito do CIRC, disponível em: <https://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dar/s2a/14/02/052/2020-12-29/3?pgs=2-8&org=PLC&plcdf=true> [06.03.2021, o facto de este benefício se ter demonstrado injustificado e contrário aos princípios ambientais que subjazem à própria lógica deste imposto, além de se ter revelado permeável a utilizações abusivas.

³⁰² O serviço de transporte de passageiros passou a ser considerado um serviço público essencial pela alteração conferida pela Lei n.º 51/2019, de 28 de agosto, à Lei n.º 23/96, que cria no ordenamento jurídico alguns mecanismos destinados a proteger o utente de serviços públicos essenciais, publicada no Diário da República, n.º 172/1996, Série I-A, de 26 de junho de 1996, com última redação conferida pela Lei n.º 51/2019, de 28 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1996-34491275> [17.12.2021].

de atividade desportiva e por isso, devem ser considerados como veículos especiais, em consonância com o disposto no n.º 3 do artigo 106.º do Código da Estrada, não integrando os veículos especiais a base de incidência do ISV. Além disso, estes veículos só estão aptos a circular na via pública nas condições descritas no Decreto-Lei n.º 180/2014, de 24 de dezembro³⁰³, representando um custo substancialmente menor, quer no domínio do ambiente, quer no domínio das infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, acreditando, face ao princípio da equivalência, ter sido essa a motivação para a sua não inclusão na base de incidência³⁰⁴.

Finalmente, as ambulâncias, bem como os veículos dedicados ao transporte de doentes, nos termos regulamentados³⁰⁵; os veículos não motorizados (de que são exemplo os reboques e os semirreboques) e os veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis, estão expressamente excluídos da base de incidência deste imposto³⁰⁶. O primeiro tipo de veículos encontra-se excluído da incidência deste imposto pelo importante serviço que prestam no domínio da saúde e o segundo pelos fins ambientais que visam prosseguir. Os veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis, considerados os menos poluentes, não devem, face ao princípio da equivalência e porque se pretende incentivar a sua aquisição, ser tributados.

Os veículos movidos a energias renováveis não combustíveis (veículos movidos a ar comprimido e os veículos movidos a célula de combustível, que transformam o hidrogénio em eletricidade, que aciona o motor do veículo), como afirma BRIGAS AGONSO, por enquanto não têm expressão comercial, pelo que, embora esta não sujeição esteja prevista, a sua aplicação deve ser residual³⁰⁷.

Embora as exclusões tributárias, bem como as isenções tributárias ou reduções de taxa, devam servir como fundamento da proteção do ambiente, existem, contudo, diversas outras motivações no vasto leque de benefícios fiscais atribuídos em sede deste imposto, designadamente, de proteção social³⁰⁸; de

³⁰³ Decreto-Lei n.º 180/2014, que estabelece o regime jurídico de aprovação, atribuição de matrícula, alteração de características e inspeção de automóveis, ciclomotores, motociclos, triciclos e quadriciclos participantes em Competição Desportiva, para efeitos de circulação na via pública, publicado no Diário da República, n.º 248/2014, Série I, de 24 de dezembro de 2014, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 59/2020, de 17 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2014-140537775> [17.12.2021].

³⁰⁴ Decisão arbitral do CAAD, proferida no processo n.º 700/2019-T, de 13 de julho de 2020, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_i_sv=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&listPage=2&id=4851 [08.05.2021].

³⁰⁵ Alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do CISV. Nos termos da Portaria n.º 260/2014, que aprova o regulamento do transporte de doentes, publicada no Diário da República, n.º 241/2014, Série I, de 15 de dezembro de 2014, com última redação conferida pela Portaria n.º 96/2018, de 6 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/portaria/2014-114991777> [17.12.2021], é considerado veículo dedicado ao transporte de doentes, o veículo ligeiro, destinado ao transporte de doentes cuja situação clínica não impõe, previsivelmente, a necessidade de cuidados de saúde durante o transporte (alínea e) do artigo 2.º da Portaria n.º 260/2014, de 15 de dezembro) e ambulância, o veículo tripulado por, no mínimo, dois elementos habilitados para a prestação de cuidados, e destinado ao transporte de, pelo menos, um doente em maca (alínea d) do artigo 2.º da Portaria n.º 260/2014, de 15 de dezembro).

³⁰⁶ Alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do CISV.

³⁰⁷ AFONSO, António Brigas, "Introdução ao Imposto sobre Veículos (ISV)", in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 434, 2015, p. 43.

³⁰⁸ Com esta motivação, estão isentos de ISV, entre outros:

- Os veículos destinados ao uso próprio de pessoas com deficiência motora, maiores de 18 anos, bem como ao uso de pessoas com multideficiência profunda, de pessoas com deficiência que se movam exclusivamente apoiadas em cadeiras de rodas e de pessoas com deficiência visual, qualquer que seja a respetiva

educação³⁰⁹; de cooperação nas relações internacionais³¹⁰; de facilitar o funcionamento da democracia³¹¹; de promoção da segurança e ordem pública³¹²; de apoio ao desenvolvimento da indústria³¹³; e de incentivo à modernização da frota de táxis^{314,315}.

Contudo, em algumas isenções, nomeadamente as atribuídas a veículos destinados ao uso próprio de pessoas com deficiência, bem como aos automóveis ligeiros de passageiros com lotação superior a cinco lugares adquiridos por famílias numerosas e aos veículos destinados ao transporte coletivo de utentes por instituições particulares de solidariedade social, cooperativas e associações de e para pessoas com deficiência, às quais tenha sido atribuído o estatuto de organização não governamental das pessoas com deficiência (ONGPD), são impostos requisitos ambientais (os veículos adquiridos não poderão, a fim de beneficiar desta isenção, exceder o nível de emissões de CO₂ determinado nos artigos relativos a estas isenções).

Além das já identificadas exclusões tributárias e das reduções de taxa aplicadas a veículos menos poluentes, com fundamento na proteção do ambiente destacamos ainda os seguintes benefícios fiscais em sede deste imposto:

- Isenção de ISV relativamente aos veículos adquiridos para o exercício de funções

idade (artigo 54.º a 57.º do CISV);

- Os automóveis ligeiros de passageiros com lotação superior a cinco lugares adquiridos por famílias numerosas (agregados familiares que, comprovadamente, tenham mais de três dependentes a cargo ou agregados familiares ou que, comprovadamente, tenham três dependentes a seu cargo e em que pelo menos dois tenham idade inferior a 8 anos (artigo 57.º-A a 57.º-B do CISV). Neste caso beneficiam de uma isenção correspondente a 50% do imposto; e

- Os veículos destinados ao transporte coletivo dos utentes com lotação de nove lugares, incluindo o do condutor, adquiridos em estado novo, por instituições particulares de solidariedade social, cooperativas e associações de e para pessoas com deficiência às quais tenha sido atribuído o estatuto de organização não governamental das pessoas com deficiência (ONGPD), que se destinem ao transporte em atividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidade (artigo 52.º do CISV).

³⁰⁹ Ficam isentos de ISV, os veículos automóveis, com lotação igual ou superior a sete lugares, incluindo o do condutor, adquiridos pelos Municípios e Freguesias, mesmo que em sistema de *leasing*, para transporte de crianças em idade escolar do ensino básico (alínea d) do n.º 1 do artigo 51.º do CISV).

³¹⁰ Os funcionários e agentes das Comunidades Europeias e parlamentares europeus, que por razões profissionais venham estabelecer residência em Portugal, beneficiam do regime de admissão temporária relativamente a um veículo destinado a uso pessoal, adquirido no Estado-Membro da última residência ou no Estado-Membro de que são nacionais ou ainda no mercado nacional, durante o período de tempo em que exerçam funções em território nacional, de acordo com os condicionalismos previstos no artigo 35.º do CISV), o mesmo sucedendo nas missões diplomáticas e consulares acreditadas em Portugal e respetivos funcionários que beneficiam do regime de admissão ou importação temporária de acordo com as condicionantes impostas no artigo 36.º do CISV.

³¹¹ Nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 19/2003, relativa ao financiamento dos partidos políticos e das campanhas eleitorais, publicada no Diário da República, n.º 140/2003, Série I-A, de 20 de junho de 2003, com última redação conferida pela Lei Orgânica n.º 1/2018, de 19 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2003-66960263> [17.12.2021], os partidos políticos beneficiam de isenção do ISV nos veículos que adquiram para a sua atividade.

³¹² Os veículos adquiridos em estado novo, destinados às forças militares, militarizadas e de segurança, patrulhamento, policiamento, apoio ao serviço de inspeção e investigação e fiscalização de pessoas e bens estão isentos de ISV (alínea b) do n.º 1 do artigo 51.º do CISV).

³¹³ De que é exemplo a tributação por taxas mais reduzidas relativamente a automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor (n.º 2 do artigo 9.º do CISV).

³¹⁴ Os automóveis ligeiros de passageiros e de utilização mista que se destinem ao serviço de aluguer com condutor – táxis, letra “A” e letra “T”, introduzidos no consumo e que apresentem até quatro anos de uso, contados desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos, e não tenham níveis de emissão de CO₂ NEDC superior a 160 g/km ou níveis de emissão de CO₂ WLTP superior a 184 g/km, confirmados pelo respetivo certificado de conformidade, beneficiam de uma isenção correspondente a 70% do imposto (artigo 53.º do CISV).

³¹⁵ OLIVEIRA, Jorge Manuel; ALVES, Maria Fernanda, "O modelo de tributação automóvel: algumas reflexões", in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 434, 2015, p. 80-81, complementado com: OLIVEIRA, Francisca Guedes, *et al.*, *Os benefícios fiscais em Portugal*, Lisboa, Grupo de trabalho para o estudo dos benefícios fiscais, maio de 2019, disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAAB%2BLCAAAAAAABA CzMDQwAgCG5%2BMmBAAAA%3D%3D> [22.12.2021].

operacionais das equipas de sapadores florestais pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, bem como aos adquiridos pelas corporações de bombeiros para cumprimento de missões de proteção civil, nomeadamente socorro, assistência, apoio e combate a incêndios³¹⁶;

- Dedução à coleta do ISV, com o limite máximo de € 562,50, pela introdução no consumo de um veículo híbrido *plug-in* novo sem matrícula³¹⁷;

- Dedução da componente ambiental negativa na componente cilindrada³¹⁸; e

- Isenção para os automóveis ligeiros de passageiros e de utilização mista que se destinem ao serviço de aluguer com condutor – táxis, letra “A” e letra “T”, que se encontrem equipados com motores preparados para o consumo exclusivo, no seu sistema de propulsão de gás natural ou de energia elétrica, ou com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia elétrica ou solar quer de gasolina ou gasóleo³¹⁹.

Ainda que estes benefícios fiscais destinados à proteção do ambiente sejam, no nosso ponto de vista, relativamente atrativos, são os benefícios fiscais à indústria que representam a maior parte da despesa fiscal, ao qual se segue os atribuídos no âmbito das relações internacionais, só surgindo, em terceiro lugar, a proteção do ambiente. No entanto, de 2016 para 2017, a despesa com a proteção do ambiente mais do que triplicou, o que, face aos objetivos ambientais que se visa atingir, se pode revelar um bom presságio³²⁰.

IV.1.2. Incidência subjetiva

São sujeitos passivos deste imposto os operadores registados; os operadores reconhecidos; os particulares 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 veículos³²¹; e ainda as pessoas que, de modo irregular, introduzam no consumo veículos tributáveis³²².

³¹⁶ Alínea e) do n.º 1 do artigo 51.º do CISV.

³¹⁷ Artigo 25.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

³¹⁸ N.º 4 do artigo 7.º do CISV. Quando os veículos apresentem níveis baixos de emissões de CO₂, ao multiplicar o valor dessas emissões pela taxa e deduzindo o montante da parcela a abater, a componente ambiental vai apresentar um valor negativo, o qual, como forma de incentivar a introdução no consumo de veículos de emissões mais reduzidas, será deduzido à componente cilindrada.

³¹⁹ N.º 1 e n.º 2 do artigo 53.º do CISV.

³²⁰ MINISTRO DAS FINANÇAS, *Relatório da despesa fiscal-2019*, Lisboa, República Portuguesa, 2018, p. 33 disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2019.pdf [08.05.2021].

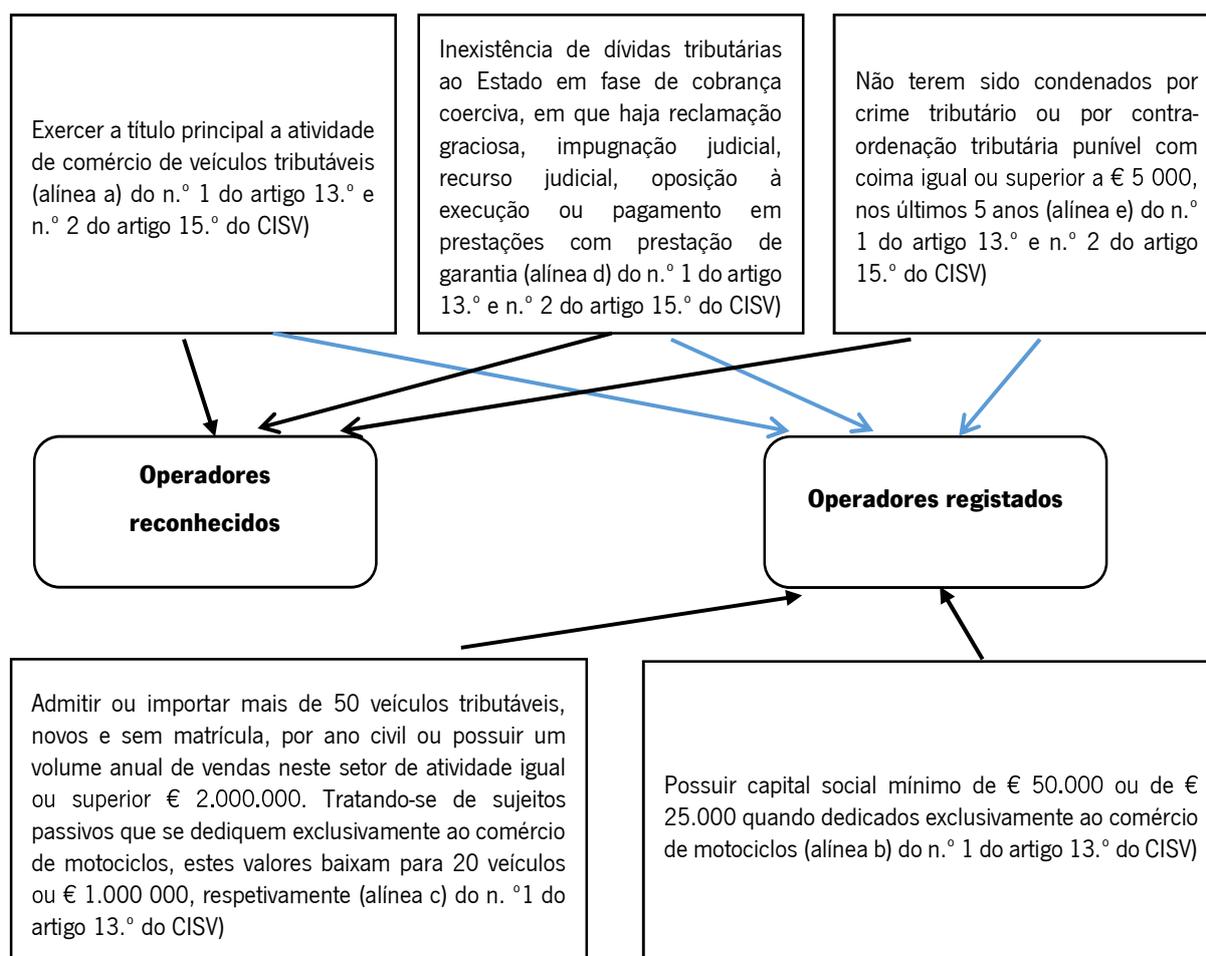
³²¹ N.º 1 do artigo 3.º do CISV.

³²² N.º 2 do artigo 3.º do CISV.

O operador registado é o sujeito passivo que se dedica habitualmente à produção, admissão ou importação de veículos tributáveis em estado novo ou usado, sendo devidamente reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a qual lhe atribui um número de registo que o identifica nas relações com a mesma³²³.

Particular é, nos termos do artigo 16.º do CISV, todo o sujeito passivo que proceda à admissão ou importação de veículos tributáveis, em estado novo ou usado, com a finalidade principal de satisfazer as suas necessidades próprias de transporte.

A concessão do estatuto de operador registado determina o cumprimento de determinados requisitos cumulativos, conforme se esquematiza. Por sua vez, as pessoas singulares ou coletivas de menor dimensão (que não possuam o capital social mínimo exigido, não admitam ou importem o número mínimo de veículos tributáveis imposto ou possuam um volume de negócios inferior ao estipulado) e que, por essa razão, não consigam a obtenção do estatuto de operador registado, têm ao seu dispor o estatuto de operador reconhecido³²⁴.



³²³ N.º 1 do artigo 12.º do CISV.

³²⁴ Artigo 15.º do CISV.

O estatuto de operador registado confere ao sujeito passivo os seguintes direitos:

- Apresentar, processar e imprimir a DAV, na admissão ou importação de veículos, associando-lhe pedido de isenção ou redução do imposto³²⁵;
- Deter os veículos tributáveis em suspensão de imposto por prazo máximo de três anos depois de apresentada a DAV³²⁶;
- Alienar os veículos novos a outro operador registado enquanto permaneçam em suspensão de imposto³²⁷; e
- Apresentar a DAV em qualquer alfândega com competência em matéria deste imposto³²⁸.

Ao operador reconhecido apenas é conferido o direito de deter veículos tributáveis pelo prazo máximo de três anos depois de apresentada a DAV³²⁹, estando sujeito ao cumprimento das mesmas obrigações exigidas ao operador registado, designadamente³³⁰:

- Comunicar à Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, no prazo máximo de 30 dias, a alteração dos gerentes ou administradores, bem como qualquer outra alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto³³¹;
- Conservar as faturas e os certificados de conformidade respeitantes aos veículos objeto de declaração pelo prazo previsto na legislação aduaneira³³²;
- Apresentar os veículos tributáveis que se encontrem em regime de suspensão sempre que tal lhe seja solicitado³³³; e
- Prestar-se aos varejos e outros controlos determinados pela Direção-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo³³⁴.

Estão ainda obrigados a apresentar a DAV, quer para veículos tributáveis quer para veículos não tributáveis (artigo 17.º do CISV).

³²⁵ Alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º do CISV.

³²⁶ Alínea b) do n.º 2 do artigo 12.º do CISV.

³²⁷ Alínea c) do n.º 2 do artigo 12.º do CISV.

³²⁸ Alínea d) do n.º 2 do artigo 12.º do CISV.

³²⁹ N.º 3 do artigo 15.º do CISV.

³³⁰ N.º 3 do artigo 15.º do CISV.

³³¹ Alínea a) do n.º 3 do artigo 12.º e n.º 3 do artigo 15.º do CISV.

³³² Alínea b) do n.º 3 do artigo 12.º e n.º 3 do artigo 15.º do CISV.

³³³ Alínea c) do n.º 3 do artigo 12.º e n.º 3 do artigo 15.º do CISV.

³³⁴ Alínea d) do n.º 3 do artigo 12.º e n.º 3 do artigo 15.º do CISV.

Não são, portanto, sujeitos passivos, os adquirentes dos veículos, salvo os casos em que estes procedam, em nome próprio, à admissão ou importação de veículos tributáveis, em estado novo ou usado, com a finalidade principal de satisfazer as suas necessidades próprias de transporte. Não obstante, serão os adquirentes a suportar o encargo com este imposto aquando da transmissão dos veículos pelos operadores reconhecidos ou pelos operadores registados. Nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável das transmissões de bens sujeitas a IVA inclui os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio IVA, tendo o Tribunal de Justiça da União Europeia considerado que o ISV se integra neste conceito³³⁵.

IV.1.3. Base tributável

Inicialmente, em 1973, aquando da criação do Imposto sobre a Venda de Veículos Automóveis (IVA) pelo Decreto-Lei n.º 697/73, de 27 de dezembro³³⁶, que se destinou a substituir o sistema que existia (direitos aduaneiros liquidados pelas Alfândegas e a Taxa do Fundo de Fomento de Exportação), o imposto era calculado sobre o preço de venda ao público, ou seja, as taxas eram *ad valorem*³³⁷.

Mais tarde, em 1987, pelo Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de dezembro³³⁸, o mesmo foi substituído pelo Imposto Automóvel, tendo a sua base tributável passado a ser de natureza específica, em função do escalão de cilindrada³³⁹.

Com a necessidade já referida de a base tributável estabelecer uma relação mais direta entre os níveis de tributação e as emissões de CO₂, passou, pela alteração introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro³⁴⁰, a ser incluída uma componente ambiental na base tributável do ISV, a qual se concretizou de forma mais sólida, pela reforma da tributação automóvel operada pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho que aprovou o ISV, revogando o Imposto Automóvel.

Esta forma de tributação do ISV, embora recomendada pela União Europeia e em linha com os compromissos ambientais assumidos no Protocolo de Quito, não foi acompanhada por todos os Estados-

³³⁵ Acórdão do Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º C-106/10, de 28 de julho de 2011, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0106> [30.10.2021].

³³⁶ Decreto-Lei n.º 697/73, atualmente revogado, que criou um Imposto sobre a Venda de Veículos Automóveis para transporte de pessoas ou de mercadorias, quer montados em Portugal, quer importados completos, publicado no Diário do Governo, n.º 299/1973, Série I, de 27 de dezembro de 1973, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/697-1973-411132> [17.12.2021].

³³⁷ N.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 697/73, de 27 de dezembro.

³³⁸ Decreto-Lei n.º 405/87, atualmente revogado, que criou o Imposto Automóvel (IA), em substituição do Imposto sobre a Venda de Veículos Automóveis (IVAA), publicado no Diário da República, n.º 300/1987, 3.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 1987, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/405-1987-406127> [17.12.2021].

³³⁹ N.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de dezembro.

³⁴⁰ Lei n.º 60-A/2005, que aprovou o Orçamento do Estado para 2006, publicada no Diário da República, n.º 250/2005, 1.º Suplemento, Série I-A, de 30 de dezembro de 2005, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/376234/details/maximized> [22.10.2021].

Membros. Em 2007, ano da reforma da tributação automóvel focada na proteção do ambiente, poucos eram os Estados-Membros que seguiam Portugal ao contemplar o nível de emissões de CO₂ na base tributável do ISV³⁴¹. Atualmente já existe uma maior recetividade à introdução da componente ambiental, mas ainda assim, consideramos nós, está longe de uma harmonização neste âmbito³⁴².

A componente ambiental não é, porém, aplicada a todo o tipo de veículos. Quando estejam em causa veículos fabricados antes de 1970; motociclos; triciclos; quadriciclos e autocaravanas, a base tributável é constituída apenas pela cilindrada³⁴³. Tratando-se de automóveis ligeiros de mercadorias e de utilização mista, tributados pela tabela B³⁴⁴, a mesma é constituída pela cilindrada e pelo nível de emissões de partículas, quando aplicável e quando estejam em causa veículos ligeiros de passageiros, de mercadorias e de utilização mista, tributados pela tabela A, a base tributável é constituída pela cilindrada, pelo nível de emissões de partículas, quando aplicável e pelo nível de emissões de CO₂³⁴⁵.

A base tributável do ISV é, portanto, de base específica, o que, atendendo aos objetivos extrafiscais, nomeadamente de cariz ambiental, de redução do nível de emissões de CO₂, faz todo o sentido, uma vez que o nível de emissões de CO₂ nada tem a ver com o valor do veículo³⁴⁶.

³⁴¹ ASSOCIATION OF EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS, *Tax Guid 07*, disponível em: <https://www.acea.auto/files/ACEA-Tax-Guide-2007.pdf> [22.10.2021].

³⁴² ASSOCIATION OF EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS, *Tax Guid 2021*, disponível em: https://www.acea.auto/files/ACEA_Tax_Guide_2021.pdf [22.10.2021].

³⁴³ Alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV. Nestes veículos, tal como defende BRIGAS AFONSO, a base tributável é constituída apenas pela cilindrada devido à impossibilidade de obter os níveis de emissão de CO₂ dos mesmos. AFONSO, António Brigas; FERNANDES, Manuel Teixeira, *Imposto Sobre Veículos e Imposto Único de Circulação - Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, anotação ao artigo 4.º do CISV, p. 46.

³⁴⁴ Alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁴⁵ Alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁴⁶ AFONSO, António Brigas, "Introdução ao Imposto sobre Veículos (ISV)", in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 434, 2015, p. 40. No mesmo sentido: VASQUES, Sérgio; PEREIRA, Tânia Carvalhais, *Os impostos especiais de consumo*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 95, complementando que não basta a taxa ser específica, sendo necessário "[...] que da sua aplicação resulte um encargo tributário equivalente ao custo público produzido pelo consumo do bem tributável".

Esquematizando, a base tributável por tipo de veículo sujeito a ISV é definida como se segue:

Tabela 1: Base tributável dos veículos sujeitos a ISV, taxas e agravamentos

Tipo de veículo	Base tributável	Taxa normal	Taxa intermédia	Taxa reduzida	Agravamento para veículos equipados com sistema de propulsão a gasóleo que apresentem um valor de emissão de partículas igual ou superior a 0,001 g/Km³⁴⁷
Automóveis ligeiros de passageiros movidos exclusivamente a GPL ³⁴⁸	Cilindrada, o nível de emissão de partículas, quando aplicável, e o nível de emissão de dióxido de carbono (CO ₂), com os valores das taxas a pagar representados na tabela A ³⁴⁹	100% do imposto resultante da aplicação da tabela A			
Automóveis ligeiros de passageiros, excluindo os que beneficiam de taxas intermédias ³⁵⁰ . Aqui se incluem, por exemplo, os veículos ligeiros de passageiros convencionais, movidos a gasolina ou a gasóleo					€500
Automóveis ligeiros de utilização mista, com peso bruto superior a 2500 kg, lotação mínima de sete lugares, incluindo o do condutor, e que não apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável (vulgarmente conhecidos por monovolumes) ³⁵¹			40% do imposto calculados nos termos da tabela A ³⁵²		€ 500
Automóveis ligeiros de utilização mista e automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados bem pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia ³⁵³			100% do imposto resultante da aplicação da tabela A		€ 500
Automóveis ligeiros de passageiros que se apresentem equipados com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia elétrica ou solar quer de gasolina ou de gasóleo,				60% do imposto resultante da aplicação da tabela A ³⁵⁵	€ 500

³⁴⁷ N.º 3 do artigo 7.º do CISV.

³⁴⁸ Alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV. Até à alteração introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, os automóveis ligeiros de passageiros que utilizassem exclusivamente como combustível GPL beneficiavam da taxa intermédia de que são beneficiários os veículos exclusivamente movidos a gás natural. É notório que o legislador fez questão de retirar os benefícios fiscais associados a estas viaturas.

³⁴⁹ Alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁵⁰ Alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do CISV.

³⁵¹ Alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁵² Alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

³⁵³ Alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CISV.

³⁵⁵ Alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

desde que apresentem uma autonomia no modo elétrico superior a 50 km e emissões oficiais inferiores 50gCO ₂ /km ³⁵⁴					
Automóveis ligeiros de passageiros que utilizem exclusivamente como combustível gás natural ³⁵⁶			40% do imposto resultante da aplicação da tabela A ³⁵⁷		
Automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos <i>plug-in</i> , cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50gCO ₂ /Km ³⁵⁸			25% do imposto calculado nos termos da tabela A ³⁵⁹		€ 500
Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm ³⁶⁰	Cilindrada e o nível de emissões de partículas, quando aplicável, com os valores das taxas a pagar representados na tabela B ³⁶¹	100% do imposto resultante da aplicação da tabela B ³⁶²			€ 500
Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e tração às quatro rodas, permanente ou adaptável ³⁶³		100% do imposto resultante da aplicação da tabela B ³⁶⁴			€ 500
Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, com exceção dos dois acabados de identificar ³⁶⁵ . Aqui se incluem os automóveis ligeiros de mercadorias de caixa aberta, sem caixa ou de caixa fechada, que não apresentem cabina integrada na carroçaria, com peso bruto de 3500 kg, sem tração às				10 % do imposto resultante da aplicação da tabela B ³⁶⁶	

³⁵⁴ Alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º e alínea a) do n.º 4 do artigo 4.º do CISV.

³⁵⁶ Alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁵⁷ Alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

³⁵⁸ Alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁵⁹ Alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

³⁶⁰ Alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁶¹ Alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁶² Alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º do CISV.

³⁶³ Alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁶⁴ Alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º do CISV.

³⁶⁵ N.º 2 do artigo 9.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁶⁶ N.º 2 do artigo 9.º do CISV.

quatro rodas, que passaram a integrar a base de incidência do ISV, pela revogação da alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º do CISV, desde que os mesmos tenham uma lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor					
Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor, que apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável ³⁶⁷ (comercialmente conhecidas como <i>pick-up</i>).			50% do imposto resultante da aplicação da tabela B ³⁶⁸		€ 500
Automóveis ligeiros de utilização mista que, cumulativamente, apresentem peso bruto superior a 2300kg, comprimento mínimo da caixa de carga de 145 cm, altura interior mínima da caixa de carga de 130 cm medida a partir do respetivo estrado, que deve ser contínuo, antepara inamovível, paralela à última fiada de bancos, que separe completamente o espaço destinado ao condutor e passageiros do destinado às mercadorias, e que não apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável ³⁶⁹				15 % do imposto resultante da aplicação da tabela B ³⁷⁰	€ 500
Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor e sem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável ³⁷¹				15 % do imposto resultante da aplicação da tabela B ³⁷²	€ 500
Veículos fabricados antes de 1970 ³⁷³	Cilindrada, com os valores das taxas a pagar representados na tabela para os veículos fabricados antes de 1970 e		95% do imposto resultante da aplicação da tabela B ³⁷⁵		
Motociclos ³⁷⁶		100% do			

³⁶⁷ N.º 3 do artigo 8.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁶⁸ N.º 3 do artigo 8.º do CISV.

³⁶⁹ Alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º, alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁷⁰ Alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º do CISV.

³⁷¹ Alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁷² Alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do CISV.

³⁷³ Alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁷⁵ N.º 2 do artigo 8.º e alínea c) do n.º 2 do artigo 7.º do CISV. A estes veículos, independentemente a sua proveniência ou origem, aplicam-se as percentagens de redução previstas na tabela D do n.º 1 do artigo 1.º do CISV.

³⁷⁶ Alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

Triciclos ³⁷⁸	para as autocaravanas e na tabela C para os restantes ³⁷⁴	imposto resultante da aplicação da tabela C ³⁷⁷			
Quadríciclos ³⁷⁹					
Autocaravanas ³⁸⁰				30 % do imposto resultante da aplicação da tabela B ³⁸¹	

Neste imposto, à semelhança do que acontece no IVA, são aplicadas três taxas: uma taxa normal, uma taxa intermédia e uma taxa reduzida. Como se pode verificar da tabela supra, relativamente aos veículos ligeiros de passageiros, os mesmos são tributados por taxas intermédias quando estejam em causa veículos menos poluentes, o que é justificável face aos fins de proteção do ambiente que se visa alcançar.

Como já foi oportunamente referido, os benefícios associados às viaturas híbridas e híbridas *plug-in* ficaram mais criteriosos, obrigando a que estes veículos apresentem uma autonomia no modo elétrico superior a 50 km e emissões oficiais inferiores 50gCO₂/km. Não cumprindo estes dois requisitos que são cumulativos, a tributação é feita pelas taxas normais. Esta é uma alteração que consideramos estar de acordo com os propósitos ambientais, uma vez que alguns desses veículos, sem a limitação agora introduzida, podem estar aptos a poluir de modo equiparado a um veículo convencional.

A tabela A do CISV relativa ao apuramento do valor a pagar de ISV pelos veículos tributados pela mesma é dividida numa tabela para a componente cilindrada e noutras para a componente ambiental. A tabela relativa à componente cilindrada encontra-se dividida em três escalões: Até 1001 cm³; de 1001 cm³ a 1250 cm³ e mais de 1250 cm³, em que a cada escalão é atribuído uma taxa por cm³, sendo que, quanto mais elevada for a cilindrada, maior será o valor a pagar relativo a esta componente. Para efeitos de cálculo do valor a pagar será multiplicado o valor da cilindrada pela taxa, deduzindo a esse valor apurado a importância da parcela a abater definida em cada escalão de cilindrada.

A componente ambiental também está dividida em vários escalões, por tipo de combustível

³⁷⁸ Alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁷⁴ Alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁷⁷ Artigo 10.º do CISV.

³⁷⁹ Alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁸⁰ Alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do CISV.

³⁸¹ N.º 3 do artigo 9.º do CISV.

(gasolina e gasóleo)³⁸² e por tipo de teste utilizado para aferir o nível de emissões de CO₂, [testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle — NEDC) ou testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure — WLTP, consoante o sistema de testes a que o veículo foi sujeito para efeitos da sua homologação técnica]³⁸³.

O tipo de teste WLTP apenas surgiu pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro³⁸⁴ que dá cumprimento ao Regulamento de Execução (UE) 2017/1153 da Comissão, de 2 de junho³⁸⁵.

Este último procedimento permite obter valores de emissão de CO₂ e de consumo de combustível mais representativos das condições reais de condução, encontrando-se o procedimento de ensaio estatuído no Regulamento (UE) 2017/1151 da Comissão, de 1 de junho³⁸⁶. Deste modo, será mais consentâneo com o princípio da equivalência, tornando a tributação mais ajustada ao padrão de poluição dos veículos.

Pode acontecer que em veículos de baixas emissões de CO₂, ao multiplicar o valor das emissões pela taxa e deduzindo a parcela a abater se apure um valor negativo. Quando tal acontecer, o valor negativo apurado será deduzido ao montante do imposto da componente cilindrada, não podendo o total do imposto a pagar ser inferior a € 100, independentemente do cálculo que resultar da aplicação da tabela A ou da tabela B³⁸⁷. Como já referimos, este é um claro incentivo à aquisição de veículos menos poluentes.

Em sentido oposto, os veículos tributados tanto pela tabela A quanto pela tabela B, equipados com sistema de propulsão a gasóleo³⁸⁸, que apresentem um valor de emissão de partículas igual ou superior a 0,001 g/Km, ficam sujeitos a um agravamento de € 500, sendo este valor reduzido para €

³⁸² Os veículos que se encontrem equipados com motores preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, exclusivamente de gás de petróleo liquefeito (GPL), gás natural ou bioetanol, são tributados, na componente ambiental, pelas taxas correspondentes aos veículos a gasolina (n.º 8 do artigo 7.º do CISOV) e os veículos que se encontrem equipados com motores preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, de biodiesel são tributados, na componente ambiental, pelas taxas correspondentes aos veículos a gasóleo (n.º 9 do artigo 7.º do CISOV).

³⁸³ Alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CISOV.

³⁸⁴ Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2019, publicada no Diário da República, n.º 251/2018, Série I, de 31 de dezembro de 2018, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2018-117551927> [17.12.2021].

³⁸⁵ Regulamento de Execução (UE) 2017/1153 da Comissão, que estabelece uma metodologia para determinar os parâmetros de correlação necessários para refletir a mudança no procedimento de ensaio regulamentar e que altera o Regulamento (UE) n.º 1014/2010, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 175, em 7 de julho de 2017, com última alteração conferida pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/1840 da Comissão, de 31 de outubro, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:32017R1153> [16.04.2021].

³⁸⁶ Regulamento (UE) 2017/1151 da Comissão, que completa o Regulamento (CE) n.º 715/2007 do Parlamento Europeu e do Conselho relativo à homologação dos veículos a motor no que respeita às emissões dos veículos ligeiros de passageiros e comerciais (Euro 5 e Euro 6) e ao acesso à informação relativa à reparação e manutenção de veículos, que altera a Diretiva 2007/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, o Regulamento (CE) n.º 692/2008 da Comissão e o Regulamento (UE) n.º 1230/2012 da Comissão, e revoga o Regulamento (CE) n.º 692/2008 da Comissão, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 175, em 7 de julho de 2017, com última alteração conferida pelo Regulamento (UE) 2020/49 da Comissão, de 21 de janeiro, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32017R1151> [16.04.2021].

³⁸⁷ N.º 4 do artigo 7.º do CISOV.

³⁸⁸ N.º 3 do artigo 7.º do CIUC.

250 apenas para os automóveis ligeiros de mercadorias de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, com exceção dos abrangidos pelo n.º 2 do artigo 7.º, que identificamos na tabela supra³⁸⁹.

A qualidade do ar é uma componente ambiental determinante, em particular para a saúde pública e para a qualidade de vida dos cidadãos. O efeito dos diferentes poluentes atmosféricos [de que são exemplo, as partículas em suspensão (PM₁₀ e PM_{2,5}, as quais são provenientes em parte do setor dos transportes³⁹⁰)] na saúde podem traduzir-se no aparecimento ou agravamento de doenças respiratórias e cardiovasculares, particularmente em populações sensíveis como as crianças, idosos e indivíduos com problemas respiratórios, podendo mesmo ser uma causa de morte³⁹¹.

À medida que estes problemas se intensificam, mais necessária se torna a redução do valor destas emissões para níveis mais baixos, podendo, pela via tributária, tentar-se obter alguns resultados, estimulando os fabricantes a reduzirem estes valores ao máximo.

Se, pela redação original do ISV, a determinados veículos de passageiros e de utilização mista, equipados com sistema de propulsão a gasóleo, que apresentassem níveis de emissões de partículas inferiores a 0,005 g/Km, constantes dos respetivos certificados de conformidade, era conferida uma redução de € 500 no total do imposto a pagar, pela alteração conferida pelo artigo 89.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro³⁹², essa redução terminou, dando lugar a um agravamento de € 250 para veículos equipados com sistema de propulsão a gasóleo que apresentassem níveis de emissão de partículas iguais ou superiores a 0,005 g/Km, o qual subiu para € 500 pela alteração conferida pelo artigo 113.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro³⁹³. Mais tarde, pela alteração conferida pelo artigo 137.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro³⁹⁴, o valor dessas emissões passou para 0,003 g/Km e criou-se um agravamento para € 250 para outra tipologia de veículos que referimos na tabela supra. Pelo

³⁸⁹ N.º 3 do artigo 7.º e n.º 2 do artigo 9.º do CISV.

³⁹⁰ AGÊNCIA PORTUGUESA DO AMBIENTE, *Relatório do Estado do Ambiente 2018*, 2018, p. 33, disponível em: <https://sniambgeoviewer.apambiente.pt/GeoDocs/geoportaldocs/rea/REA2018/REA2018.pdf> [18.12.2021].

³⁹¹ *Ibidem*, p. 37. De acordo com as perspetivas da OCDE para 2050: "The number of premature deaths of exposure to particulate matter (PM) worldwide is likely to more than double to 3.6 million in 2050 under the Baseline, mostly in China and India, with increasing urbanisation and population ageing (leading to more susceptible people) likely to outstrip the benefits of any emission reduction". OECD, *Environmental Outlook to 2050: The consequences of inaction*, OECD Publishing, 2012, p. 276, disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/environment/oecd-environmental-outlook-to-2050_9789264122246-en [23.10.2021].

³⁹² Lei n.º 64-A/2008, que aprova o Orçamento do Estado para 2009, publicada no Diário da República, n.º 252/2008, 1.º Suplemento, de 31 de agosto de 2008, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/64-a-2008-243747> [22.12.2021].

³⁹³ Lei n.º 55-A/2010, que aprova o Orçamento do Estado para 2011, publicada no Diário da República, n.º 253/2010, 1.º Suplemento, de 31 de dezembro de 2010, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/55-a-2010-344942> [22.12.2021].

³⁹⁴ Lei n.º 64-B/2011, que aprova o Orçamento do Estado para 2012, publicada no Diário da República, n.º 250/2011, 1.º Suplemento, Série I, de 30 de dezembro de 2011, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/64-b-2011-243769> [22.12.2021].

artigo 198.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro³⁹⁵, o valor dessas emissões reduziu para 0,002 g/Km, voltando a ser reduzido, mais recentemente, pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, para 0,001 g/Km.

No cálculo do imposto a pagar pela tabela B apenas a componente cilindrada é tida em conta, apresentando-se a mesma dividida em dois escalões (até 1250 cm³ e mais de 1250 cm³), aplicando-se aos automóveis ligeiros de mercadorias e de utilização mista identificados na tabela supra.

Relativamente aos motociclos, triciclos e quadriciclos é aplicável a tabela C, a qual é dividida em 5 escalões, iniciando em 120 cm³. Não serão, portanto, sujeitos a ISV estes veículos cuja cilindrada seja inferior a 120 cm³. Até 2011 só existiam dois escalões, a partir de 180 cm³ e até 750 cm³ e mais de 750 cm³. Como referia BRIGAS AFONSO, “não se vislumbravam fundamentos para só tributar os motociclos, triciclos e quadriciclos com uma cilindrada superior a 180 cm³, face ao princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º”³⁹⁶. Foi então, que através da alteração conferida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, passaram a existir cinco escalões, sendo o valor mínimo de cilindrada os 120 cm³.

Os veículos usados com matrícula definitiva comunitária atribuída por outros Estados-Membros da União Europeia não poderão, aquando da introdução no consumo em Portugal, ser tributados como se de veículos novos se tratasse e por isso, estão definidas no artigo 11.º do CISV percentagens de redução do valor a pagar de ISV em função do tempo de uso³⁹⁷ desses veículos. Aquando da criação deste imposto, as percentagens de redução variavam entre 10 para veículos com mais de 6 meses de uso e até 1 ano e 80 para veículos com mais de 10 anos de uso.

A liquidação com base na tabela de redução é feita de forma provisória, dando a possibilidade ao sujeito passivo, quando entender que o montante do imposto apurado nesses termos excede o imposto residual incorporado em veículo idêntico ou similar, introduzido no consumo no ano da primeira matrícula do veículo em apreço, requerer uma avaliação ao diretor da Alfândega, até ao termo do prazo de pagamento (10 dias úteis a contar da notificação da liquidação³⁹⁸)³⁹⁹.

Com a aprovação do Orçamento de Estado para 2009, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, esta tabela foi alterada, estagnando a percentagem de redução em 52% para veículos com

³⁹⁵ Lei n.º 83-C/2013, que aprova o Orçamento do Estado para 2013, publicada no Diário da República, n.º 253/2013, 1.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 2013, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/83-c-2013-164404> [22.12.2021].

³⁹⁶ AFONSO, António Brigas; FERNANDES, Manuel Teixeira, *Imposto Sobre Veículos e Imposto Único de Circulação - Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, anotação ao artigo 10.º, p. 65.

³⁹⁷ Entende-se por tempo de uso, o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos (n.º 2 do artigo 11.º do CISV).

³⁹⁸ N.º1 do artigo 27.º do CISV.

³⁹⁹ N.º 3 do artigo 11.º do CISV.

mais de 5 anos, além de não prever qualquer percentagem de redução para veículos até 1 ano de uso.

A Comissão Europeia entendeu que Portugal, com a tabela D prevista no artigo 11.º, não tendo em conta a desvalorização de um veículo com até um ano de uso, nem de veículos com mais de cinco anos de uso, estaria a violar o artigo 110.º do TFUE que tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência, tendo em 22 de novembro de 2012 notificado Portugal deste seu entendimento, ao qual Portugal se mostrou resistente, apresentando em 30 de janeiro de 2013 contra-alegações, fundamentado que é conferida ao sujeito passivo a possibilidade de solicitar uma avaliação do veículo, quando este considere que o montante do imposto excede o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados em Portugal. Porém, a Comissão não se deixou convencer com os argumentos e voltou a insistir, mas Portugal manteve a sua posição, o que motivou a que a mesma avançasse com uma ação para o Tribunal de Justiça⁴⁰⁰.

O Tribunal de Justiça deu razão à Comissão Europeia, decidindo que:

“A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu com as obrigações que lhe incumbe por força do artigo 110.º do TFUE”⁴⁰¹.

Na sequência deste sancionamento, Portugal voltou a repor a tabela inicial através da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, mas apenas o fez em relação à componente cilindrada, não aplicando o desconto à componente ambiental, o que motivou a Comissão Europeia a questionar Portugal sobre a sua compatibilidade, mais uma vez, com o artigo 110.º do TFUE, tendo Portugal justificado com motivações ambientais:

“(…) se os veículos novos pagam a totalidade do imposto correspondente à componente ambiental, com base nas respetivas emissões de CO₂, por maioria de razão também os veículos usados devem suportar o pagamento da totalidade dessa componente ambiental (sem desconto associado à desvalorização comercial da viatura), tendo em conta que os malefícios causados ao ambiente não são inferiores aos dos veículos novos

⁴⁰⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º C-200/15, de 16 de junho de 2016, disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?isessionid=595DEC5B00634D9208677DCA13DFEC22?text=&docid=180331&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13491810> [02.05.2021].

⁴⁰¹ *Ibidem*.

para o mesmo escalão de emissão de CO₂. Trata-se, em última análise, de aplicação, na sua essência, do princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º do Código do ISV, bem como do princípio do poluidor pagador, já que se o regime nacional atribuísse um desconto comercial à componente ambiental do ISV para veículos usados adquiridos noutros Estados-Membros da UE estaria a subverter por completo aquele princípio e, pior, estaria a atribuir um alívio fiscal à importação de veículos usados mais poluentes”⁴⁰².

A Comissão Europeia não se deixou convencer, intentando mais uma ação contra Portugal⁴⁰³, da qual ficou sancionado que:

“Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbe por força do artigo 110.º do TFUE”⁴⁰⁴.

Na sequência dessa ação, com a entrada em vigor do OE 2021, pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, a fórmula de cálculo do ISV nos veículos usados importados de outro país da UE passa a incluir as percentagens de redução na componente ambiental assim como no agravamento pela emissão de partículas para veículos a gasóleo⁴⁰⁵. Esta opção passa a considerar que a percentagem de redução da componente cilindrada está associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e as percentagens de redução na componente ambiental à vida útil média remanescente dos veículos, mudando assim o entendimento de que os veículos usados deveriam suportar a totalidade da componente ambiental tendo em conta que os malefícios causados ao ambiente não serem inferiores aos dos veículos novos para o mesmo escalão de emissão de CO₂. Passa agora a entender-se que a vida útil média remanescente (medida por referência à idade média dos veículos enviados para abate),

⁴⁰² PAREDES, Mónica; PINTO, Miguel Correia, *Nota à Comunicação Social*, Lisboa, Assessoria de imprensa do Gabinete do Ministro das Finanças, 27 de maio de 2019, disponível em: <https://impostosobreveiculos.info/ficheiros/2019/20190527+mf+isv.pdf> [06.08.2021].

⁴⁰³ Acórdão do Tribunal de Justiça (Nona secção), proferido no processo C-169/20, de 2 de setembro de 2021, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62020CJ0169&from=pt> [22.10.2021].

⁴⁰⁴ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 2 de setembro de 2021, proferido no processo C-169/20, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62020CJ0169&from=pt> [22.10.2021].

⁴⁰⁵ N.º 1 do artigo 11.º do CISV.

apresenta-se como uma boa métrica do horizonte temporal de poluição do veículo, assegurando-se, deste modo, que os veículos poluentes estão justamente tributados à entrada em Portugal⁴⁰⁶.

Porém, relativamente aos veículos usados provenientes de países terceiros, não existe qualquer redução do imposto a pagar em função do tempo de uso, pelo que são tributados como se de veículos novos se tratasse, à exceção dos veículos fabricados antes de 1970 cujo n.º 2 do artigo 8.º do CISV prevê essa redução independentemente da sua proveniência ou origem.

IV.1.4. Facto gerador e exigibilidade

O facto gerador deste imposto assenta no fabrico, montagem, admissão⁴⁰⁷ ou importação⁴⁰⁸ dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados a matrícula em Portugal⁴⁰⁹, sendo que, nestes casos, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, que se verifica no momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos⁴¹⁰ e no momento da apresentação da DAV pelos particulares⁴¹¹. Considera-se ainda facto gerador:

- A atribuição de matrícula definitiva após o cancelamento voluntário da matrícula nacional feito com reembolso de imposto ou qualquer outra vantagem fiscal⁴¹². É o que sucede quando um veículo é introduzido no consumo em Portugal, dando origem ao pagamento do ISV e consequente atribuição de matrícula nacional, sendo mais tarde, expedido ou exportado, com cancelamento da matrícula nacional e pedido de reembolso do imposto pago⁴¹³, voltando, posteriormente, a ser introduzido em Portugal⁴¹⁴;
- A transformação de veículo que implique a sua reclassificação fiscal numa categoria que corresponda uma taxa de imposto mais elevada⁴¹⁵;

⁴⁰⁶ Proposta de Lei e Relatório do Orçamento do Estado para 2021, p. 48, disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777324d533159535659744d5455756347526d&fich=ppl61-XIV-15.pdf&InLine=true> [22.10.2021].

⁴⁰⁷ Considera-se admissão, a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-Membro da União Europeia em território nacional (alínea b) do n.º 3 do artigo 5.º do CISV).

⁴⁰⁸ Considera-se importação, a entrada de um veículo originário de país terceiro em território nacional (alínea b) do n.º 3 do artigo 5.º do CISV).

⁴⁰⁹ N.º 1 do artigo 5.º do CISV.

⁴¹⁰ Alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º do CISV.

⁴¹¹ Alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do CISV.

⁴¹² Alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV.

⁴¹³ N.º 1 do artigo 29.º do CISV.

⁴¹⁴ Neste caso, o veículo só pode voltar a ser matriculado depois de o Instituto da Mobilidade e dos Transportes I.P, possuir a informação transmitida pela AT, de que o ISV e, se for o caso, os direitos aduaneiros e o IVA se encontram pagos ou garantidos, ou de que foi reconhecida a sua isenção ou não sujeição ao ISV (n.º 3 e n.º 4 do artigo 27.º do CISV).

⁴¹⁵ Alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV.

- A transformação de veículo que implique a sua inclusão na incidência do imposto⁴¹⁶;
- A mudança de chassis⁴¹⁷;
- A alteração do motor de que resulte um aumento de cilindrada ou das emissões de dióxido de carbono ou partículas⁴¹⁸;
- A cessação ou violação dos pressupostos da isenção de imposto ou o incumprimento dos condicionalismos que lhes estejam associados⁴¹⁹;
- A permanência do veículo no território nacional em violação das obrigações previstas no CISV⁴²⁰; e
- A saída do regime de suspensão do imposto⁴²¹.

Nestes casos, o imposto torna-se exigível no momento da ocorrência do facto gerador ou, sendo este indeterminável, no momento da respetiva constatação⁴²². Nas situações de transformação e de alteração do motor, considera-se verificada a exigibilidade na data de emissão da fatura referente à operação efetuada ou, sendo esta indeterminável, no momento da respetiva constatação⁴²³.

Nas situações identificadas de transformação de veículos e de alteração do motor, o imposto a pagar é o que resulta da diferença entre o imposto incidente sobre o veículo após a respetiva operação, atento o tempo de uso entretanto decorrido, e o imposto originariamente pago. Na mudança de chassis, dada a profundidade da alteração efetuada, o imposto é devido pela totalidade⁴²⁴.

⁴¹⁶ Alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV.

⁴¹⁷ Alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV.

⁴¹⁸ Alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV.

⁴¹⁹ Alínea c) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV. Os beneficiários das isenções de imposto não podem alienar, a título oneroso ou gratuito, alugar ou emprestar o automóvel objeto de isenção antes de decorrido o prazo de 12 meses, contado a partir da data da atribuição da matrícula nacional, estando sujeitos a fiscalização dentro desse período (n.º 2 do artigo 64.º do CISV). Não cumprindo com esse ónus de intransmissibilidade, constitui-se o facto gerador, havendo lugar à liquidação integral do imposto (artigo 47.º do CISV). Os veículos beneficiários das várias isenções do ISV, com exceção da relativa à transferência de residência prevista no artigo 58.º do CISV, que sejam transmitidos, em vida ou por morte, e depois de ultrapassado o período de intransmissibilidade referido, a pessoa relativamente à qual não se verifiquem os respetivos pressupostos, constitui facto gerador do imposto, dando lugar a tributação em montante proporcional ao tempo em falta para o termo de cinco anos (artigo 50.º do CISV).

Constitui ainda facto gerador do ISV, a não verificação dos pressupostos pelo transmissário, relativamente à transmissão mortis causa do direito às isenções previstas no CISV (artigo 49.º do CISV).

⁴²⁰ Alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV. A entrada de veículo tributável em território nacional implica a apresentação da DAV pelos particulares no prazo máximo de 20 dias após essa entrada (alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CISV), constituindo facto gerador a permanência do veículo em território nacional sem a consequente apresentação da DAV.

⁴²¹ N.º 4 do artigo 5.º do CISV. Aos operadores registados e aos operadores reconhecidos é conferido o direito de deter os veículos tributáveis em suspensão de imposto pelo prazo máximo de três anos depois de apresentada a DAV (alínea b) do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 3 do artigo 15.º do CISV), sendo que, até ao termo desse prazo, deve ser apresentado o pedido de introdução no consumo ou realizada a expedição, exportação ou sujeição dos veículos a outro regime fiscal de apuramento do regime suspensivo, considerando-se, de outro modo, haver introdução ilegal no consumo (n.º 2 do artigo 18.º e n.º 2 do artigo 19.º do CISV). O regime de admissão temporária faculta a permanência em Portugal de veículos tributáveis matriculados noutro Estado-Membro da União Europeia pelo período máximo de seis meses, seguidos ou interpolados, em cada período de doze meses, com suspensão de imposto, verificados os condicionalismos previstos no artigo 30.º do CISV, sendo que, ultrapassado esse prazo, considera-se existir introdução irregular no consumo, verificando-se o facto gerador do imposto.

⁴²² N.º 2 do artigo 6.º do CISV.

⁴²³ DIREÇÃO DE SERVIÇOS DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO E DO IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS, *Manual de procedimento simplificado: Imposto sobre Veículos-ISV*, Lisboa, Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016, pp. 19.20, disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt> [21.05.2021].

⁴²⁴ N.º 6 do artigo 7.º do CISV.

Em suma, a exigibilidade verifica-se no momento da introdução no consumo, seja ela formalmente declarada ou irregular.

IV.2. Imposto Único de Circulação

O IUC, à semelhança do ISV, é fruto da reforma da tributação automóvel introduzida pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 junho, que revogou os, até então vigentes, Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto de Circulação (IC) e Imposto de Camionagem (ICA) regulamentados pelo Decreto-Lei n.º 143/78, 12 de junho e pelo Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio, respetivamente, uniformizando-se, assim, num único diploma legislativo, os impostos relacionados com a fase da circulação.

O IUC, tal como o ISV, consagram, no seu artigo 1.º, o princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam não só às infraestruturas viárias como também ao ambiente, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária, significando que o tributo “[...] será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo tributo; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem tributo diverso também”⁴²⁵.

A circulação com os veículos incluídos na base de incidência do IUC é suscetível de causar desgaste às infraestruturas viárias, bem como poluição atmosférica e sonora por todo o território português, pelo que se justifica uma repartição das receitas do IUC entre as Autarquias Locais, o Estado e as Regiões Autónomas.

Assim, a receita gerada com a tributação dos veículos da categoria A, E, F e G, bem como 70% da receita com a componente cilindrada incidente sobre veículos da categoria B é destinada ao município de residência do sujeito passivo⁴²⁶. Como esta é uma receita que pretende ressarcir os municípios pelos encargos que os veículos originam ao circular pelas estradas municipais⁴²⁷, tratando-se de veículos objeto de aluguer de longa duração ou de locação operacional, a receita não será atribuída ao município de residência do sujeito passivo, mas antes ao município do respetivo utilizador⁴²⁸. E, para dar cumprimento ao referido, esse artigo foi aditado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, estabelecendo, para as

⁴²⁵ Vasques, Sérgio; Pereira, Tânia Carvalhais, *Os impostos especiais de consumo*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 94.

⁴²⁶ N.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho e alínea d) do artigo 14.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais estabelecido na Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

⁴²⁷ Conforme dispõe no artigo 2.º da Lei n.º 2110, que promulga o regulamento geral das estradas e caminhos municipais, publicada no Diário do Governo, n.º 192/1961, Série I, de 19 de agosto de 1961, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 360/77, de 1 de setembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/2110-1961-172974> [18.12.2021], é das atribuições das câmaras municipais a construção, conservação, reparação, polícia, cadastro e arborização das estradas e caminhos municipais, pelo que, a circulação dos veículos nessas estradas implica para as mesmas maiores gastos, o mesmo sucedendo nas estradas nacionais, o que justifica esta repartição de receitas.

⁴²⁸ Parte final do n.º 1 do artigo 3.º da Lei 22-A/2007, de 29 de junho.

entidades que procedem à locação operacional ou ao aluguer de longa duração, a obrigatoriedade de fornecer à Autoridade Tributária e Aduaneira os dados de identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados. De ressaltar que esta obrigatoriedade é apenas para esse efeito de distribuição de receita, não se destinando à inclusão destes locatários na incidência subjetiva deste imposto.

Por sua vez, a totalidade da receita gerada pela componente ambiental relativa ao nível de emissões de dióxido de carbono incidente sobre os veículos da categoria B, bem como os restantes 30% da componente relativa à cilindrada incidente sobre os mesmos veículos será da titularidade do Estado quanto aos veículos que circulem no território do continente⁴²⁹ e das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira quanto aos veículos que aí circulem⁴³⁰.

Será também receita do Estado ou das Regiões Autónomas, consoante os veículos circulem no território do continente ou das Regiões Autónomas, a proveniente da tributação dos veículos pertencentes às categorias C e D⁴³¹.

Os impostos assentam no princípio da capacidade contributiva que, como refere SÉRGIO VASQUES, “[...] exige tributos de base larga que expressem a força económica dos sujeitos passivos, atendendo a todo o seu rendimento, todo o seu consumo e todo o seu património, por forma a que nenhuma exteriorização de riqueza escape ao imposto⁴³². No IUC, este princípio não se encontra visível⁴³³, o que o leva, num dado momento, a ser qualificado, nas palavras de HUGO FLORES DA SILVA, como um “objeto tributário não identificado (OTNI)”⁴³⁴.

O facto de o IUC não assentar no princípio da capacidade contributiva pode, ainda assim, como defende HUGO FLORES DA SILVA, não o afastar de ser qualificado como um imposto se o princípio da equivalência em que o mesmo se funda, assumir uma “natureza meramente proclamatória”⁴³⁵, sem reflexo no modo como o IUC se encontra configurado⁴³⁶.

⁴²⁹ Alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho.

⁴³⁰ Alínea b) do n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho.

⁴³¹ N.º 4 do artigo 3.º Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho. No antigo imposto de circulação e camionagem, o produto da cobrança destes impostos constituía receita da Junta Autónoma de Estradas, quando liquidados no Continente, e das Regiões Autónomas, quando liquidados nessas Regiões, conforme se encontrava previsto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio.

⁴³² VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 455.

⁴³³ Aliás, é expressamente definido na Proposta de Lei n.º 118/X para a reforma global da tributação automóvel, p. 15, disponível em: [https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c637939595447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a49324d6a67314e6a6c6d4c574d784f5467744e4455344f5330354f4755774c5755304f54637a4e7a5a685a6a5a6c4e79356b62324d3d&fich=2628569fc198-4589-98e0-e497376af6e7_doc&inline=true_\[15.10.2021\]](https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c637939595447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a49324d6a67314e6a6c6d4c574d784f5467744e4455344f5330354f4755774c5755304f54637a4e7a5a685a6a5a6c4e79356b62324d3d&fich=2628569fc198-4589-98e0-e497376af6e7_doc&inline=true_[15.10.2021]) que esta visa, “sobretudo, alterar a filosofia e os princípios ao quadro vigente, deixando de encarar o automóvel como uma manifestação excepcional de riqueza para passar a olhá-lo como um utensílio comum da vida moderna a que estão associados custos sociais importantes”.

⁴³⁴ SILVA, Hugo Flores da, “O imposto único automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI)”, in Mário Monte Ferreira, *et al.* (organização), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Wladimir Brito*, Coimbra, Almedina, 2020, p. 530.

⁴³⁵ Expressão do autor.

⁴³⁶ SILVA, Hugo Flores da, “O imposto único automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI)”, in Mário Monte Ferreira, *et al.* (organização), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Wladimir Brito*, Coimbra, Almedina, 2020, p. 533.

Porém, se atentarmos aos elementos essenciais do IUC, por exemplo, à sua base tributável, constituída, dependendo da categoria de veículo, pela cilindrada; emissões de dióxido de carbono; peso; potência motriz; entre outros, não se pode dizer que a mesma seja indiciária de capacidade contributiva. Pela incidência subjetiva também podemos extrair, como se irá demonstrar, que não é objetivo tributar pela titularidade de um património⁴³⁷, mas pelo facto de esse mesmo património (veículos para este caso em concreto), potencialmente utilizado pelos sujeitos passivos do IUC, ser suscetível de causar danos às infraestruturas viárias e ao ambiente, sendo esse grupo de sujeitos passivos (genericamente, os automobilistas), que este tributo visa onerar.

Deste modo, corroborando com a reflexão de HUGO FLORES DA SILVA, o IUC não deve ser qualificado como um imposto, mas antes como uma contribuição especial devida pelo especial desgaste de bens públicos “[...] ocasionados pelo exercício – ainda que presumido – da atividade de circulação viária”⁴³⁸.

Como refere SÉRGIO VASQUES, “[...] quando se adopte como critério de repartição a equivalência, quem contribui fica com a certeza ou convicção fundada de beneficiar da despesa que a comunidade realiza e com a certeza ou convicção fundada de que as contribuições que faz não aproveitam a terceiros”⁴³⁹.

IV.2.1. Incidência subjetiva

Regra geral, os proprietários dos veículos que definiremos na incidência objetiva são os seus potenciais utilizadores, considerando-se como sujeitos passivos do IUC, as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos⁴⁴⁰. Porém, existem determinados casos em que esse potencial de utilização é conferido pelo proprietário a terceiros, como sucede, por exemplo, na locação financeira e na aquisição com reserva de propriedade. Face ao princípio da equivalência inerente ao IUC, é pretendido que seja o potencial utilizador dos veículos e presumível causador de danos ao ambiente e às infraestruturas viárias, a

⁴³⁷ Por exemplo, numa locação financeira não é tributado o proprietário (locador), mas o locatário.

⁴³⁸ SILVA, Hugo Flores da, “O imposto único automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI)”, in Mário Monte Ferreira, *et al.* (organização), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Wladimir Brito*, Coimbra, Almedina, 2020, p. 535. No mesmo sentido, não a propósito do IUC, mas do extinto Imposto de Camionagem, SOUSA FRANCO considera o mesmo uma contribuição especial, uma vez que a circulação de veículos pesados provoca maiores despesas de manutenção e reparação de estradas, visando esse tributo “[...] compensar o sujeito público pelo uso anormal dos bens ou serviços públicos por parte de certos sujeitos, os quais oneram mais gravemente as finanças do Estado ou deterioram bens públicos”. FRANCO, António Luciano Pacheco de Sousa, *Finanças públicas e direito financeiro*, Volume II, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 61. Já anteriormente se considerava que os Impostos de Circulação e de Camionagem correspondiam a contribuições especiais. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Comissão da Reforma da Tributação do Património, *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1999, p. 53.

⁴³⁹ VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 372-373.

⁴⁴⁰ N.º 1 do artigo 3.º do CIUC.

suportar o IUC. Deste modo, são equiparados a sujeitos passivos: os locatários financeiros; os adquirentes com reserva de propriedade, bem como os outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação⁴⁴¹ e ainda a herança indivisa representada pelo cabeça de casal⁴⁴².

A locação é, nos termos do artigo 1022.º do Código Civil⁴⁴³, um contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição. Por sua vez, a locação financeira, encontra o seu regime jurídico estatuído no Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho⁴⁴⁴, definindo-se como o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados⁴⁴⁵, não podendo, no caso de coisas móveis, ser celebrado por prazo inferior a 18 meses⁴⁴⁶. Na locação financeira, o locador transfere para o locatário todos os riscos⁴⁴⁷ e vantagens associados ao bem locado⁴⁴⁸ (das quais, usar e fruir do bem locado), sendo o locatário o potencial utilizador do veículo, que presumivelmente causará danos ao ambiente e às infraestruturas viárias, pelo que entendemos dever ser o mesmo a suportar o IUC.

Já não será assim, porém, na locação, vulgarmente designada por operacional⁴⁴⁹, onde não existe um período mínimo de duração do contrato, nem sequer a possibilidade de aquisição, podendo ainda existir um vasto leque de utilizadores/locatários, não se encontrando, portanto, estes locatários sujeitos ao IUC. Neste caso, será o proprietário (locador) o sujeito passivo do IUC.

Os adquirentes com reserva de propriedade⁴⁵⁰, assim como os locatários com opção de compra,

⁴⁴¹ N.º 2 do artigo 3.º do CIUC.

⁴⁴² N.º 3 do artigo 3.º do CIUC.

⁴⁴³ Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, publicado no Diário do Governo, n.º 274/1966, Série I, 25 de novembro de 1966, com última redação conferida pela Lei n.º 72/2021, de 12 de novembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1966-34509075> [18.12.2021].

⁴⁴⁴ Decreto-Lei n.º 149/95, que altera o regime jurídico do contrato de locação financeira, publicado no Diário da República, n.º 144/1995, Série I-A, de 24 de junho de 1995, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 30/2008, de 25 de fevereiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/149-1995-475373> [18.12.2021].

⁴⁴⁵ Artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho.

⁴⁴⁶ N.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho.

⁴⁴⁷ Salvo estipulação em contrário, o risco de perda ou deterioração do bem corre por conta do locatário (artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho).

⁴⁴⁸ N.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho.

⁴⁴⁹ Sobre a consideração como sujeito passivo em caso de locação operacional de veículos, pode ver-se o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira vertido na informação vinculativa, processo n.º 2017001053 – IVE n.º 12658. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Informação vinculativa, processo n.º 2017001053 – IVE n.º 12658, com despacho concordante de 06.11.2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira*, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/ciuc/Documents/IUC_IVE_12658.pdf [07.10.2021].

⁴⁵⁰ Neste caso, o alienante goza da possibilidade conferida no artigo 409.º do Código Civil de reservar para si a propriedade da coisa até ao cumprimento total ou parcial das obrigações da outra parte ou até à verificação de qualquer outro evento.

são também potenciais utilizadores dos veículos⁴⁵¹, e por isso, também estes são presumíveis causadores de danos. O mesmo sucede em relação à herança indivisa. Sendo os veículos próprios do falecido administrados pelo cabeça-de-casal⁴⁵², também aqui existe uma suscetibilidade da sua utilização.

A identificação de todos estes sujeitos passivos é facilmente obtida, uma vez que todos estes factos estão sujeitos a registo nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro⁴⁵³, estando o Instituto dos Registos e Notariado⁴⁵⁴ obrigado, por força do artigo 5.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, a fornecer à Administração Tributária, as informações respeitantes a esse registo indispensáveis ao apuramento do IUC.

Anteriormente à alteração enunciada no Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, eram sujeitos passivos do IUC, os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontravam registados. A expressão “considerando-se como tais” originou diversa litigância⁴⁵⁵, tendo sido entendimento da jurisprudência, nos vários acórdãos proferidos e aqui referenciados, que a redação da lei apontava para uma presunção de uma norma de incidência que, por força do artigo 73.º da LGT, era ilidível, o que incitou o legislador a efetuar, em 2016, alterações a este nível, passando a constar a seguinte redação: são sujeitos passivos, as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos.

Tal como é nosso entendimento e da jurisprudência, é notório que com esta nova redação, o legislador pretendeu afastar qualquer presunção quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, “exigindo” dos mesmos uma especial atenção aos elementos que constam do registo e, em algumas das vezes, incita-os a suportar custos que não são da sua responsabilidade, como acontece

⁴⁵¹ Nos termos do artigo 1031.º do Código Civil, são obrigações do locador, entregar ao locatário a coisa locada e assegurar-lhe o gozo desta para os fins a que a coisa se destina, assim como no contrato de compra e venda existe a obrigação de entregar a coisa (artigo 879.º do Código Civil). Ainda que existe a reserva de propriedade, a mesma é apenas para efeitos de garantia do cumprimento das obrigações do adquirente (geralmente, o pagamento do bem), não impedindo a imediata utilização por parte do adquirente.

⁴⁵² Artigo 2087.º do Código Civil.

⁴⁵³ Decreto-Lei n.º 54/75, relativo ao sistema de registo da propriedade automóvel, publicado no Diário do Governo, n.º 36/1975, Série I, de 12 de fevereiro de 1975, com última redação conferida pela Lei n.º 30/2017, de 30 de maio, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1975-34433775> [18.12.2021].

⁴⁵⁴ Além do Instituto dos Registos e Notariado, está também obrigado a fornecer informações, mas relativamente ao abate de veículos, o Instituto da Mobilidade e dos Transportes (artigo 5.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho).

⁴⁵⁵ Exemplo disso, são os seguintes acórdãos:

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 01270/14.2BEPNF, de 20 de setembro de 2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/itcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/f79cdabce9746719802583b60042c9c2?OpenDocument> [16.01.2021];

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00358/14.4BEVIS, de 7 de novembro de 2017, disponível em: <http://www.dgsi.pt/itcn.nsf/-/EB01BD4D47E14438802582160053A0A3> [16.01.2021];

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00888/13.5BEPRT, de 11 de janeiro de 2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/itcn.nsf/-/C386296679F412BD8025824F0053137E> [16.01.2021];

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00938/13.5BEPRT, de 22 de fevereiro de 2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/itcn.nsf/-/BCA030151D0ED6BE80258283004CE21D> [16.01.2021]; e

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 201/14.4BEALM, de 14 de março de 2019, disponível em: www.dgsi.pt/itca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c203c2992e9fa4ce802583bd005bfb13?OpenDocument [16.01.2021].

quando o adquirente não procede ao registo de transferência de propriedade⁴⁵⁶. Contudo, consideramos que a eleição dos sujeitos passivos do IUC se mostra coerente, em razoável medida, com o princípio da equivalência.

Ainda relativamente à incidência subjetiva, é atribuída isenção de IUC a pessoas com deficiência, cujo grau de incapacidade seja igual ou superior a 60%, mas com condições ambientais para a sua concessão⁴⁵⁷. Apenas é conferida a isenção em relação a veículos da categoria B que possuam um nível de emissão de CO₂ NEDC até 180 g/Km ou um nível de emissão de CO₂ WLTP até 205 g/Km ou a veículos das categorias A e E⁴⁵⁸.

IV.2.2. Incidência objetiva e base tributável

São diversos os veículos que são suscetíveis de ter um impacto negativo no ambiente e causar danos às infraestruturas viárias. Na tabela infra, identificamos os veículos sujeitos ao IUC, por categoria, bem como a sua base tributável:

Tabela 2: Base tributável dos veículos sujeitos a IUC

Veículos sujeitos a IUC por tipo de categoria (artigo 2.º do CIUC)	Base tributável (Artigo 7.º do CIUC)
<p>Categoria A: Automóveis ligeiros de passageiros e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2 500 kg <u>que tenham sido matriculados, pela primeira vez, no território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde 1981 até 30 de junho de 2007</u>⁴⁵⁹</p>	<p>A cilindrada, a voltagem, a antiguidade da matrícula e o combustível⁴⁶⁰</p>
<p>Categoria B: Automóveis de passageiros, com peso bruto até 3500 kg ou superior e com lotação não superior a nove lugares (incluindo o do condutor) e os automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2500 Kg, <u>cujas data da primeira matrícula, no território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço</u></p>	<p>A cilindrada e o nível de emissões de CO₂⁴⁶²</p>

⁴⁵⁶ Decorrido o prazo de 60 dias estipulado no artigo 42.º do Decreto-Lei n.º 55/75, que aprova o Regulamento do Registo de Automóveis, publicado no Diário do Governo, n.º 36/1975, Série I, de 12 de fevereiro de 1975, com última alteração conferida pelo Decreto-Lei n.º 111/2019, de 16 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto/1975-34433875> [18.12.2021] para o adquirente proceder ao registo de propriedade, sem que este o tenha feito, é conferido ao vendedor a possibilidade de proceder a esse registo com base em documentos que indiquem a efetiva compra e venda do veículo (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 177/2014, que cria o procedimento especial para o registo de propriedade de veículos adquirida por contrato verbal de compra e venda, tendo em vista a regularização da propriedade, e estabelece o regime de apreensão de veículos decorrente do referido procedimento especial, publicado no Diário da República, n.º 241/2014, Série I, de 15 de dezembro de 2014, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/177-2014-64797339> [18.12.2021], suportando o mesmo os custos desse registo de acordo com os valores fixados no artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 322-A/2001, que aprova o regulamento emolumentar dos registos e notariado, publicado no Diário da República, n.º 288/2001, 1.º Suplemento, Série I-A, de 14 de dezembro de 2001, com última redação conferida pela Lei n.º 109-D/2021, de 9 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/web/https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2001-34475775> [18.12.2021].

⁴⁵⁷ Além das condicionantes ambientais, esta isenção só pode ser usufruída por cada beneficiário em relação a um veículo em cada ano, e não pode ultrapassar o montante de € 240 (n.º 5 do artigo 5.º do CIUC).

⁴⁵⁸ Alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do IUC.

⁴⁵⁹ Alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC.

⁴⁶⁰ Alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

⁴⁶² Alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

Económico Europeu, seja posterior a 1 de julho de 2007 ⁴⁶¹	
Categoria C: Automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2500 kg, afetos ao transporte particular de mercadorias ⁴⁶³ , ao transporte por conta própria ⁴⁶⁴ , ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades ⁴⁶⁵	O peso bruto, o número de eixos, o tipo de suspensão dos eixos motores e antiguidade da primeira matrícula do veículo motor ⁴⁶⁶
Categoria D: Automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2500 kg, afetos ao transporte público de mercadorias, por conta de outrem ⁴⁶⁷ , ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades ⁴⁶⁸	
Categoria E: Motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, matriculados desde 1992, remetendo a sua definição para o Código da Estrada ⁴⁶⁹	A cilindrada e a antiguidade da matrícula ⁴⁷⁰
Categoria F: Embarcações de recreio de uso particular ⁴⁷¹ com potência motriz igual ou superior a 20 KW, registados desde 1986 ⁴⁷²	A potência motriz, tal como constante do respetivo livrete ⁴⁷³
Categoria G: Aeronaves de uso particular ⁴⁷⁴	O peso máximo autorizado à descolagem, tal como constante do certificado de aero-navegabilidade ⁴⁷⁵

⁴⁶¹ Alinea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC.

⁴⁶³ Nos termos do n.º 3 do artigo 2.º do CIUC, presumem-se afetos ao transporte particular de mercadorias ou ao transporte por conta própria, os veículos relativamente aos quais se não comprove a afetação ao transporte público de mercadorias ou ao transporte por conta de outrem.

⁴⁶⁴ De acordo com a alínea c) do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 257/2007, que institui o regime jurídico aplicável aos transportes rodoviários de mercadorias, por meio de veículos com peso bruto igual ou superior a 2500 kg, publicado no Diário da República, n.º 135/2007, Série I, de 16 de julho de 2007, com última redação conferida pelo Decreto-lei n.º 136/2009, de 5 de junho, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/257-2007-636181> [18.12.2021], define-se como transporte por conta própria ou particular, o transporte realizado por pessoas singulares ou coletivas em que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- As mercadorias transportadas sejam da sua propriedade, ou tenham sido vendidas, compradas, dadas ou tomadas de aluguer, produzidas, extraídas, transformadas ou reparadas pela entidade que realiza o transporte e que este constitua uma atividade acessória no conjunto das suas atividades;
- Os veículos utilizados sejam da sua propriedade, objeto de contrato de locação financeira ou alugados em regime de aluguer sem condutor; e
- Os veículos sejam, em qualquer caso, conduzidos pelo proprietário ou locatário ou por pessoal ao seu serviço.

Constituirá exemplo de um transporte por conta própria ou particular, o efetuado por uma empresa grossista ou retalhista de materiais de construção, que acessoriamente à venda desses materiais, procede também ao seu transporte, com recurso aos veículos da sua propriedade, conduzidos pelos funcionários ao seu serviço.

⁴⁶⁵ Alinea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC.

⁴⁶⁶ Alinea c) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

⁴⁶⁷ De acordo com a alínea b) do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 257/2007, de 16 de julho, considera-se transporte por conta de outrem ou público, o transporte de mercadorias realizado mediante contrato, que não se enquadre nas condições descritas para o transporte por conta própria ou particular. A atividade de transporte rodoviário de mercadorias por conta de outrem, nacional ou internacional, por meio de veículos com peso bruto igual ou superior a 2500 Kg, só poderá, nos termos do artigo 3.º do mesmo diploma legal, ser exercida por sociedades ou cooperativas, licenciadas pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I.P. (IMT), estando, nos termos do artigo 14.º do mesmo Decreto-Lei, os veículos automóveis afetos a esse tipo de transporte também sujeitos a licença a emitir pelo mesmo instituto, quer sejam da propriedade do transportador, objeto de contrato de locação financeira ou contrato de aluguer sem condutor.

⁴⁶⁸ Alinea d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC.

⁴⁶⁹ Alinea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC. No sucessor ao IUC, apenas se encontravam sujeitos ao Imposto Municipal sobre Veículos, os motociclos, tendo-se decidido alargar aquando da reforma da tributação automóvel, aos ciclomotores, triciclos e quadriciclos, a qual é justificável face ao princípio da equivalência inerente ao IUC.

⁴⁷⁰ Alinea d) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

⁴⁷¹ Nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do CIUC, entende-se por uso particular o uso de uma embarcação pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou coletiva que a utilize, mediante aluguer ou a outro título, para fins não comerciais, designadamente para fins que não sejam o transporte de pessoas, de mercadorias ou a prestação de serviços, a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas, aplicando-se este mesmo entendimento de uso particular às aeronaves.

⁴⁷² Alinea f) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC.

⁴⁷³ Alinea e) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

⁴⁷⁴ Alinea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC.

⁴⁷⁵ Alinea f) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

São ainda sujeitos ao IUC, todos os veículos suprarreferidos que, embora não sujeitos a matrícula em Portugal, aqui permaneçam por um período superior a 183 dias, seguidos ou interpolados, em cada ano civil, com exceção dos veículos de mercadorias de peso bruto igual ou superior a 12 toneladas⁴⁷⁶. Esta situação, embora prevista e atinente com o princípio da equivalência que subjaz a este imposto, acreditamos ser de extrema dificuldade para fazer prova dessa permanência e consequentemente liquidar o imposto.

Considerando que uma boa parte das emissões de gases com efeito de estufa é devida ao uso de veículos automóveis no transporte particular, faz sentido, consideramos nós, que sejam estes os mais onerados com esta tributação, não estando os automóveis de passageiros com lotação superior a nove lugares (aqui se incluem, por exemplo, os autocarros), sujeitos ao IUC. Neste aspeto, existe ainda uma diferenciação nos valores a pagar de IUC relativamente aos veículos da categoria C em comparação com os da categoria D, existindo uma maior tributação em relação aos veículos da categoria C, que são afetos ao transporte particular de mercadorias, conforme é visível nos artigos 11.º e 12.º do CIUC.

Atentos aos fins de proteção do ambiente, estão isentos deste imposto, os veículos não motorizados, os exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis⁴⁷⁷. Além deste objetivo, à semelhança do que sucede no ISV, também no IUC é contemplado um vasto leque de benefícios fiscais, representando elas, na sua essência, as mais variadas motivações.

Existem isenções cuja principal motivação é a proteção do património histórico, como é o caso dos automóveis e motociclos, com mais de 30 anos que constituem peças de museus públicos⁴⁷⁸ e dos veículos das categorias A, C, D e E, com mais de 30 anos e que sejam considerados de interesse histórico pelas entidades competentes⁴⁷⁹.

Outras que são fruto da atual conjuntura económica e que se destinam a tentar minimizar o impacto que diversas atividades sofreram, no caso concreto, motivadas pela pandemia COVID-19. Referimo-nos às atividades de diversão itinerante ou das artes do espetáculo. Na alínea c) do n.º 8 do artigo 5.º do CIUC é contemplada uma isenção de 50% deste imposto, para os veículos da categoria C, com peso bruto superior a 3500 kg, em relação aos quais os sujeitos passivos do imposto exerçam a título principal a atividade de diversão itinerante ou das artes do espetáculo, e desde que os veículos se encontrem exclusivamente afetos a essa atividade.

⁴⁷⁶ N.º 2 do artigo 2.º do CIUC.

⁴⁷⁷ Alínea e) do n.º 1 do artigo 5.º do CIUC.

⁴⁷⁸ Alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º do CIUC.

⁴⁷⁹ Alínea d) do n.º 1 do artigo 5.º do CIUC. É de salientar que além das condicionantes referidas, estes veículos, para beneficiar da isenção, não poderão ser objeto de uso reiterado e não podem efetuar deslocações anuais superiores a 500 Kms.

Existem também aquelas isenções que se destinam a combater a insularidade, como é o caso da isenção parcial (50%) prevista na alínea b) do n.º 8 do artigo 5.º do CIUC relativamente aos veículos das categorias C e D que efetuem transporte exclusivamente na área territorial de uma região autónoma.

Beneficiavam ainda de uma isenção de 50% os veículos da categoria D autorizados ou licenciados para o transporte de grandes objetos prevista na alínea a) do n.º 8 do artigo 5.º do CIEC, isenção que foi revogada pela Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, pela razão de que os benefícios atribuídos a estes veículos “para além de injustificados e contrários aos princípios ambientais que subjazem à própria lógica daqueles impostos, têm-se revelado permeáveis a utilizações abusivas”⁴⁸⁰.

É de salientar que a parte por nós colocada a sublinhado na tabela supra resulta de uma alteração conferida pela Lei n.º 119/2019 de 18 de setembro, motivada pela anterior legislação se mostrar contrária ao estipulado no artigo 110.º do TFUE.

A legislação portuguesa tributava os veículos da categoria A e B admitidos em função da data de matrícula em Portugal, ou seja, se, por exemplo, um veículo tinha como data de primeira matrícula na Alemanha o ano de 2000, mas foi matriculado em Portugal no ano de 2009, a data que relevava para efeitos de IUC era o ano de 2009, o que significava que esse veículo admitido com as mesmas características de um veículo nacional pagaria mais de IUC.

Flagrante é ainda o caso do litígio que sucedeu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, relativamente a um veículo automóvel que foi matriculado pela primeira vez no Reino Unido em 1966, tendo sido admitido e atribuída nova matrícula em Portugal em 2013, ou seja, em data posterior à entrada em vigor do CIUC. Este veículo foi tributado e com taxas mais agravadas (taxas aplicáveis aos veículos da categoria B) quando não deveria ser sequer tributado por se tratar de um veículo com data de matrícula anterior ao ano de 1981. Esta questão parecia constituir uma discriminação aplicável aos veículos importados provenientes da União Europeia, o que levou Tribunal a suspender a instância e a submeter a questão prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, da qual resultou o Despacho do Tribunal de Justiça, de 17 de abril de 2018, em que se conclui que:

“O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro por força da qual o Imposto Único e Circulação que estabelece é cobrado sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados ou registados nesse Estado-Membro sem ter em conta a data da primeira

⁴⁸⁰ Nota justificativa à Proposta de Lei n.º 66/XIV/2.ª, que altera matéria de benefícios fiscais e cria uma medida extraordinária de contagem de prazos no âmbito do CIRC, disponível em: <https://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dar/s2a/14/02/052/2020-12-29/3?pgs=2-8&org=PLC&plcdf=true> [06.03.2021].

matrícula de um veículo, quando esta tenha sido efetuada noutro Estado-Membro, com a consequência de a tributação dos veículos importados de outros Estado-Membro ser superior à dos veículos não importados similares”⁴⁸¹.

Com esta decisão, Portugal não teve alternativa se não alterar a alínea a) e b) do artigo 2.º n.º 1 do CIUC.

Relativamente à base tributável dos veículos sujeitos ao IUC podemos verificar que em relação aos veículos da categoria C e D, a mesma tem em conta o especial desgaste das infraestruturas viárias causadas pela circulação dos mesmos. No entanto, relativamente aos veículos de peso bruto igual ou superior a 12 toneladas, verifica-se, pelas taxas do artigo 11.º e 12.º do CIUC, uma maior tributação nos veículos mais antigos, o que poderá denotar alguma preocupação de ordem ambiental, a qual não se verifica relativamente aos veículos da categoria A e E, em que os veículos mais antigos são os que menos IUC pagam.

Defende HUGO FLORES DA SILVA que, de acordo com o princípio da equivalência e considerando que os veículos mais antigos, sendo menos eficientes, implicam custos ambientais e viários mais elevados, fazia sentido que o valor a pagar de IUC relativamente aos veículos da categoria A e E, tivesse o efeito contrário ao que atualmente tem, ou seja, os veículos mais antigos deveriam ser mais tributados face aos mais recentes⁴⁸².

De facto, tendo presente os objetivos ambientais deste imposto e o princípio da equivalência que lhe subjaz, fazia sentido tributar mais fortemente os veículos mais antigos, em comparação com mais recentes. Contudo, não nos podemos esquecer que os veículos mais antigos podem ser da titularidade de sujeitos passivos de menores rendimentos, que além de poderem não ter opção de adquirir um veículo mais recente, sofrerão uma maior amputação nos seus rendimentos⁴⁸³.

⁴⁸¹ Despacho do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), Processo n.º C-640/17, Luxemburgo, de 17 de abril de 2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62017C0064Q> [16.01.2021].

⁴⁸² SILVA, Hugo Flores da, “O imposto único automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI)”, in Mário Monte Ferreira, *et al.* (organização), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Wladimir Brito*, Coimbra, Almedina, 2020, p. 545.

⁴⁸³ No antecessor ao IUC já existia uma preocupação a este nível, referindo no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de junho, que se excluem da tributação os veículos automóveis com mais de vinte cinco anos, em paralelo com o limite de quinze anos já existente para os motociclos, por se entender que os veículos naquelas circunstâncias pertencem geralmente a pessoas de menores recursos económicos e só esporadicamente são por elas utilizados. Creemos nós que estas preocupações foram, em certa medida, transpostas para o IUC, concretamente para as categorias A e E, justificando as taxas mais reduzidas para veículos mais antigos.

A base tributável relativamente aos veículos da categoria B é a única que apresenta uma componente ambiental, sendo o valor a pagar atualmente definido de acordo com a seguinte tabela:

Tabela 3: Valores a pagar de IUC relativamente a veículos da categoria B

Escalões de cilindrada (em cm ³)	Taxa (em euros)	Taxa adicional para veículos a gasóleo ⁴⁸⁴	Escalão de CO ₂ g/Km relativo ao ciclo combinado de ensaios resultante dos testes realizados ao abrigo do:		Taxa (em euros)	Taxa adicional para veículos com data de primeira matrícula ⁴⁸⁵ posterior a 1 de janeiro de 2017 ⁴⁸⁶	Coeficientes em função do ano de matrícula
			NEDC	WLTP			
Até 1250	€ 29,39	€ 5,02	Até 120	Até 140	€ 60,28		1 para o 2007; 1,05 para o ano 2008; 1,1 para o 2009; e 1,15 para 2010 e seguintes
Mais de 1250 até 1750	€ 58,97	€ 10,07	Mais de 120 até 180	Mais de 140 até 205	€ 90,33		
Mais de 1750 até 2500	€ 117,82	€ 20,12	Mais de 180 até 250	Mais de 205 até 260	€ 196,18	€ 29,39	
Mais de 2500	€ 403,23	€ 68,85	Mais de 250	Mais de 260	€ 336,07	€ 58,97	

A título exemplificativo, um veículo da categoria B, híbrido⁴⁸⁷, cuja data de matrícula tenha sido o ano de 2019, com cilindrada de 1998 cm³ e emissões de CO₂ de 32 gramas por Km, pagará de IUC, o montante de € 204,82⁴⁸⁸.

IV.2.3. Facto gerador e exigibilidade

O facto gerador do IUC é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional⁴⁸⁹, considerando-se ainda facto gerador a permanência em território nacional por período superior a 183 dias, seguidos ou interpolados, em cada ano civil, de veículos não sujeitos a matrícula em Portugal e que não sejam veículos de mercadorias de peso bruto igual ou superior a 12 toneladas⁴⁹⁰.

⁴⁸⁴ Criada pelo artigo 216.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, a qual se mantém em vigor para o ano de 2021 por força do 406.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, como forma de desincentivo à manutenção em circulação de veículos a gasóleo e de promoção da mobilidade sustentável. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório do orçamento do Estado para 2020*, Lisboa, República Portuguesa, dezembro de 2019, p. 34, disponível em: https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777314c56684a566c38794d6935775a47593d&fich=ppl5-XIV_22.pdf&inline=true [03.10.2021].

⁴⁸⁵ Em território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

⁴⁸⁶ Este adicional foi introduzido pelo artigo 222.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, a qual havia fixado o mesmo em € 38,08€ e € 65,24. O valor desse adicional sofreu uma redução para € 28,92 e € 58,04 pelo artigo 262.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, apresentando atualmente, os valores de € 29,39 e € 58,97 em resultado da alteração conferida pelo artigo 354.º Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

⁴⁸⁷ Os veículos híbridos estão sujeitos ao IUC, O mesmo não sucedendo relativamente os veículos não motorizados e os exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis que beneficiam da isenção prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 5.º do CIUC.

⁴⁸⁸ (€ 117,82+€ 60,28) *1,15.

⁴⁸⁹ N.º 1 do artigo 6.º do CIUC.

⁴⁹⁰ N.º 2 do artigo 6.º do CIUC.

O IUC é de periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano a que respeita⁴⁹¹ e até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate efetuado nos termos da lei⁴⁹², tornando-se exigível nos seguintes momentos:

Tabela 4: Facto gerador, exigibilidade, liquidação e pagamento do IUC

Facto gerador	Exigibilidade	Liquidação e pagamento
Propriedade dos veículos das categorias A, B, C, D e E	Data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários ⁴⁹³	Tratando-se da primeira matrícula ou registo em território nacional, o imposto deve ser liquidado e pago nos 30 posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respetivo registo ⁴⁹⁴ que são 60 dias após a atribuição da matrícula ⁴⁹⁵ , ou seja, o IUC deve ser liquidado e pago no prazo de 90 dias após a atribuição da matrícula ⁴⁹⁶
		Nos anos subsequentes, deve ser liquidado pago até ao termo do mês de aniversário da matrícula ⁴⁹⁷
Propriedade dos veículos das Categorias F e G	No primeiro dia do ano civil ⁴⁹⁸	Até ao final do mês de janeiro ⁴⁹⁹
Quando seja acoplado motor ou aumentada a potência motriz dos veículos da categoria F	Dia em que essa alteração ocorrer ⁵⁰⁰	30 dias a contar da alteração ⁵⁰¹
Permanência em território nacional por período superior a 183 dias, seguidos ou interpolados, em cada ano civil, de veículos não sujeitos a matrícula em Portugal e que não sejam veículos de mercadorias de peso bruto >= a 12 toneladas	Após terem decorridos 183 dias de permanência em território nacional desses veículos	30 dias a contar do termo do período de 183 dias ⁵⁰²
Reativação de matrícula cancelada	Data em que ocorre a reativação	30 dias a contar da data da reativação ⁵⁰³

⁴⁹¹ N.º 1 do artigo 4.º do CIUC.

⁴⁹² N.º 3 do artigo 4.º do CIUC.

⁴⁹³ N.º 3 do artigo 6.º e n.º 2 do artigo 4.º do CIUC. Assim, se uma matrícula é cancelada antes da data de aniversário do veículo, inexistente facto gerador e, por conseguinte, o IUC não será exigível.

⁴⁹⁴ N.º 1 do artigo 17.º do CIUC.

⁴⁹⁵ N.º 1 e 2 do artigo 42.º do Decreto-Lei n.º 55/75, de 12 de fevereiro.

⁴⁹⁶ N.º 1 do artigo 17.º do CIUC.

⁴⁹⁷ N.º 2 do artigo 17.º e n.º 2 do artigo 4.º do CIUC.

⁴⁹⁸ N.º 3 do artigo 6.º e n.º 2 do artigo 4.º do CIUC. Neste caso, o imposto é exigível no dia 1 de janeiro do ano civil, independentemente de existir o cancelamento da matrícula em qualquer dia do decurso desse ano.

⁴⁹⁹ N.º 2 do artigo 17.º e n.º 2 do artigo 4.º do CIUC.

⁵⁰⁰ N.º 4 do artigo 6.º do CIUC.

⁵⁰¹ N.º 4 do artigo 17.º e n.º 4 do artigo 6.º do CIUC.

⁵⁰² N.º 5 do artigo 17.º e n.º 2 do artigo 6.º do CIUC.

⁵⁰³ N.º 3 do artigo 17.º do CIUC.

A falta de entrega, total ou parcial, do IUC, quando não consubstancia crime, é punível com coima, nos termos previstos pelo artigo 114.º do Regime Geral das Infrações Tributárias⁵⁰⁴, sendo que, após o auto desta infração, há lugar à apreensão ou imobilização imediata do veículo, bem como à apreensão dos documentos que titulam a respetiva circulação, até ao cumprimento das obrigações tributárias em falta⁵⁰⁵, gozando ainda o credor tributário, de privilégio mobiliário especial sobre o veículo tributável para satisfação do imposto e das coimas, bem como das despesas de remoção e armazenagem do veículo⁵⁰⁶.

Considerando que o IUC é devido, grosso modo, pela circulação dos veículos, a qual implica danos ao ambiente e às infraestruturas viárias, não deve, entendemos nós, o veículo continuar a circular e a imputar esses danos sem o correspondente pagamento pelo custo que imputa. Contudo, consideramos que devem ser, primeiramente, esgotadas as tentativas para o recebimento do imposto e a correspondente coima e só depois do seu insucesso se partir para a apreensão do veículo.

IV.3. Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

Os Impostos Especiais de Consumo⁵⁰⁷, à semelhança do ISV e do IUC, além da obtenção de receita, têm finalidades extrafiscais, fruto das preocupações com a saúde pública e o ambiente. Em obediência ao princípio da equivalência insito no artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo⁵⁰⁸, estes impostos procuram onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra de igualdade tributária.

Os IEC, harmonizados a nível europeu, são impostos especiais que incidem sobre determinados consumos, concretamente, sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes; os produtos petrolíferos e energéticos e o tabaco⁵⁰⁹. Ao contrário do que sucede no IVA, em que existe uma preocupação em desagrar a tributação dos bens e serviços de primeira necessidade, nos IEC tal não acontece, destinando-se a tributar essa tipologia de bens, independentemente de os mesmos poderem ser consumidos, com relativa frequência, por contribuintes de menores rendimentos. O que releva é o facto de o seu consumo poder implicar encargos acrescidos

⁵⁰⁴ Artigo 21.º do CIUC.

⁵⁰⁵ N.º 1 do artigo 22.º do CIUC.

⁵⁰⁶ N.º 3 do artigo 22.º do CIUC.

⁵⁰⁷ Impostos Especiais de Consumo, doravante designados por IEC.

⁵⁰⁸ Código dos Impostos Especiais de Consumo, doravante designado por CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, publicado no Diário da República, n.º 118/2010, Série I, de 21 de junho de 2010, com última redação conferida pela lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2010-34478675> [18.12.2021].

⁵⁰⁹ Artigo 5.º e artigo 1.º do CIEC.

para a comunidade e o erário público nos domínios da saúde e do ambiente, visando, com esta tributação, que os consumistas deste tipo de bens paguem em conformidade com os danos que causam⁵¹⁰. Deste modo, os IEC, como defende SÉRGIO VASQUES e TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, embora a designação que lhe foi atribuída seja a de imposto, os mesmos possuem contornos paracomutativos, apresentando, na sua essência, as características das modernas contribuições⁵¹¹.

Os produtos petrolíferos e energéticos, comumente utilizados como combustível no transporte de pessoas e de bens, na produção de energia elétrica e como matéria-prima das indústrias (por exemplo, para a produção de plásticos, fertilizantes, cosméticos, medicamentos e vestuário), são responsáveis por grande parte das emissões de gases com efeito de estufa⁵¹², pelo que, será o imposto sobre estes produtos objeto da nossa análise. Embora o tabaco também possa ter algum impacto no ambiente⁵¹³, entendemos que a principal razão da criação do imposto sobre o tabaco reside nos efeitos nefastos na saúde pública, pelo que não nos deteremos sobre ele.

IV.3.1. Incidência objetiva

Estão, nos termos do artigo 88.º do CIEC, sujeitos ao ISP:

- Os produtos petrolíferos e energéticos⁵¹⁴;
- Quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante⁵¹⁵, entendendo-se como uso carburante a utilização de um produto como combustível em qualquer tipo de motor não estacionário⁵¹⁶;
- Os outros hidrocarbonetos, com exceção da turfa, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível⁵¹⁷, considerando-se como tendo esse uso, a utilização de um produto, através de combustão, desde que

⁵¹⁰ VASQUES, Sérgio; PEREIRA, Tânia Carvalhais, *Os impostos especiais de consumo*, Coimbra, Almedina, 2016, pp. 88-89. É ainda visível no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, que o princípio legitimador dos IEC não é a capacidade contributiva.

⁵¹¹ *Ibidem*.

⁵¹² ENTIDADE NACIONAL PARA O MERCADO DE COMBUSTÍVEIS E.P.E., *Livro Verde sobre a prospeção, pesquisa, desenvolvimento e produção de hidrocarbonetos em território nacional*, 2018, pp. 16-17, disponível em: <https://www.dgeg.gov.pt/media/ibwb5fct/doc-8.pdf> [06.11.2021] e AGÊNCIA PORTUGUESA DO AMBIENTE, *Memorando sobre emissões GEE: Inventário Nacional de Emissões 2021-Estimativa de emissões de GEE de 2019, 2021*, disponível em: <https://apambiente.pt/sites/default/files/Clima/Inventarios/20210309MemoEmissoes.pdf> [06.11.2021].

⁵¹³ MINISTÉRIO DA SAÚDE, *Programa nacional para a prevenção e controlo do tabagismo*, Lisboa, Direção-Geral da Saúde, 2019, disponível em: <https://www.sns.gov.pt/wp-content/uploads/2019/11/RelatorioTabaco2019.pdf.pdf> [06.11.2021].

⁵¹⁴ Alínea a) do n.º 1 do artigo 88.º do CIEC.

⁵¹⁵ Alínea b) do n.º 1 do artigo 88.º do CIEC.

⁵¹⁶ N.º 3 do artigo 88.º do CIEC.

⁵¹⁷ Alínea c) do n.º 1 do artigo 88.º do CIEC.

tal não seja considerado uso como carburante⁵¹⁸; e

- A eletricidade abrangida pelo código da Nomenclatura Combinada⁵¹⁹ 2716⁵²⁰.

O n.º 2 do artigo 88.º do CIEC qualifica, recorrendo⁵²¹ à nomenclatura combinada⁵²², como produtos petrolíferos e energéticos:

- Os produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a 1518⁵²³, quando destinados a serem utilizados como carburante ou como combustível^{524 525};

- Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2701 (hulhas; briquetes, bolas em aglomerados e combustíveis sólidos semelhantes, obtidos a partir da hulha); NC 2702 (linhites, mesmo aglomeradas, exceto azeviche) e NC 2704 a 2715⁵²⁶;

⁵¹⁸ N.º 4 do artigo 88.º do CIEC.

⁵¹⁹ Nomenclatura Combinada, doravante designada por NC.

⁵²⁰ Alínea d) do n.º 1 do artigo 88.º do CIEC. A eletricidade apenas passou a ser tributada a partir de 1 de janeiro de 2012 em resultado da alteração ao CIEC pelo artigo 132.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

⁵²¹ Considera o n.º 2 do artigo 5.º do CIEC, que, sempre que seja relevante para a determinação da incidência objetiva IEC, são de aplicar os critérios estabelecidos para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Combinada instituída pelo Regulamento (CEE) n.º 2658/87, de 23 de Julho, e respetivas atualizações e as regras gerais para a interpretação desta Nomenclatura, as notas das secções e capítulos da mesma, as notas explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias do Conselho de Cooperação Aduaneira, os critérios de classificação adotados pelo dito Conselho e as notas explicativas da Nomenclatura Combinada da Comunidade Europeia.

⁵²² Nomenclatura Combinada, constante do Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho, de 23 de julho de 1987, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n.º L 256, em 7 de setembro de 1987, com última alteração conferida pelo Regulamento de Execução (UE), 2020/2159, da Comissão, de 16 de dezembro, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31987R2658> [05.06.2021].

⁵²³ NC 1507 - Óleo de soja e respetivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados;

NC 1508 - Óleo de amendoim e respetivas frações;

NC 1509 - Azeite de oliveira (oliva) e respetivas frações;

NC 1510 - Outros óleos e respetivas frações, obtidos exclusivamente a partir de azeitonas, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados, e misturas desses óleos ou frações com óleos ou frações da posição 1509;

NC 1511 - Óleo de palma (dendê) e respetivas frações;

NC 1512 - Óleos de girassol, de cártamo ou de algodão, e respetivas frações;

NC 1513 - Óleos de coco (copra), de amêndoa de palma (palmiste) (coconote) ou de babaçu, e respetivas frações;

NC 1514 - Óleos de nabo silvestre, de colza ou de mostarda, e respetivas frações;

NC 1515 - Outras gorduras e óleos vegetais (incluindo o óleo de jojoba) e respetivas frações;

NC 1516 - Gorduras e óleos animais ou vegetais e respetivas frações, parcial ou totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados ou elaidinizados, mesmo refinados, mas não preparados de outro modo;

NC 1517 - Margarina; misturas ou preparações alimentícias de gorduras ou de óleos animais ou vegetais ou de frações das diferentes gorduras ou óleos do presente Capítulo, exceto as gorduras e óleos alimentícios, e respetivas frações, da posição 1516; e

NC 1518 - Gorduras e óleos animais ou vegetais e respetivas frações, cozidos, oxidados, desidratados, sulfurados, soprados (aerados), estandolizados ou modificados quimicamente por qualquer outro processo, com exclusão dos da posição 1516; misturas ou preparações não alimentícias, de gorduras ou de óleos animais ou vegetais ou de frações de diferentes gorduras ou óleos do presente Capítulo, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

⁵²⁴ Alínea a) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

⁵²⁵ É defendido no Ofício circularizado n.º 35.100, de 21 de dezembro de 2018 da Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos, disponível em: https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao_aduaneira/oficios_circularizados_doclib/Documents/Oficio_Circularizado_35100_2018.pdf [15.11.2021] que ao verificar-se que os produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a 1517 utilizados como matéria-prima na produção de biocombustíveis não detêm as características técnicas para uso como carburante em veículos, considera-se que os mesmos não estão sujeitos a ISP, pro aplicação do disposto no n.º1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

⁵²⁶ Alínea b) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

NC 2704 - Coques e semicoques, de hulha, de linhite ou de turfa, mesmo aglomerados e carvão de retorta;

NC 2705 - Gás de hulha, gás de água, gás pobre (gás de ar) e gases semelhantes, exceto gases de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos;

NC 2706 - Alcatrões de hulha, de linhite ou de turfa e outros alcatrões minerais;

NC 2707 - Óleos e outros produtos provenientes da destilação dos alcatrões de hulha a alta temperatura e produtos análogos, em que os constituintes aromáticos predominem, em peso, relativamente aos constituintes não aromáticos;

NC 2708 - Breu e coque de breu, obtidos a partir de alcatrão de hulha ou de outros alcatrões minerais;

NC 2709 - Óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos;

NC 2710 - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições da NC,

- Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2901 (hidrocarbonetos acíclicos) e NC 2902 (hidrocarbonetos cíclicos)⁵²⁷;
- Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2905 11 00 (metanol), que não sejam de origem sintética, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível⁵²⁸;
- Os produtos abrangidos pelos códigos NC 3403 11 e 3403 19^{529 530};
- Os produtos abrangidos pelo código NC 3811^{531 532};
- Os produtos abrangidos pelo código NC 3817 (misturas de alquilbenzenos ou de alquilnaftalenos, exceto as das posições 2707 ou 2902)⁵³³; e
- Os produtos abrangidos pelos códigos NC 3824 90 91, NC 3824 90 97⁵³⁴ e NC 2909 19 10⁵³⁵, quando destinados a ser utilizados como carburante ou combustível⁵³⁶.

Por sua vez, não estão sujeitos a IEC os produtos petrolíferos e energéticos consumidos nas instalações de um estabelecimento de produção desses produtos, com exceção dos usados para fins alheios a essa produção⁵³⁷.

Atentos ao princípio da equivalência, os produtos petrolíferos e energéticos são tributados pela introdução desses produtos para consumo no território nacional⁵³⁸, quer a mesma ocorra de forma regular

que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos e resíduos de óleos;

NC 2711 - Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos;

NC 2712 - Vaselina; parafina, cera de petróleo microcristalina, *slack wax*, ozocerite, cera de linhite, cera de turfa, outras ceras minerais e produtos semelhantes obtidos por síntese ou por outros processos, mesmo corado;

NC 2713 - Coque de petróleo, betume de petróleo e outros resíduos dos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos;

NC 2714 - Betumes e asfaltos, naturais; xistos e areias betuminosas; asfaltites e rochas asfálticas; e

NC 2715 - Misturas betuminosas à base de asfalto ou de betumes naturais, de betume de petróleo, de alcatrão mineral ou de breu de alcatrão mineral.

⁵²⁷ Alinea c) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

⁵²⁸ Alinea d) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

⁵²⁹ Preparações lubrificantes (incluindo os óleos de corte, as preparações antiaderentes de porcas e parafusos, as preparações antiferrugem ou anticorrosão e as preparações para desmoldagem, à base de lubrificantes) e preparações do tipo utilizado para lubrificar e amaciar matérias têxteis, para untar couros, peles com pelo e outras matérias, exceto as que contenham, como constituintes de base, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos.

⁵³⁰ Alinea e) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

⁵³¹ Preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais.

⁵³² Alinea f) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

⁵³³ Alinea g) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

⁵³⁴ Estes códigos foram alterados através do Regulamento de Execução (UE) n.º 1006/2011 da Comissão, de 27 de setembro de 2011, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 282, em 28 de outubro de 2011, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32011R1006> [31.10.2021] para os seguintes:

- NC 3826 00 10 (Ésteres monoalquílicos de ácidos gordos (FAMAE), que contenham, em volume, 96,5 % ou mais de ésteres); e

- NC 3826 00 90 (outros).

⁵³⁵ Éter ter-butil etílico (éter etil terbutílico, ETBE).

⁵³⁶ Alinea h) do n.º 2 do artigo 88.º do CIEC.

⁵³⁷ N.º 6 do artigo 88.º do CIEC.

⁵³⁸ N.º 1 do artigo 8.º do CIEC.

ou irregular, data a partir da qual existe a suscetibilidade de se produzirem os custos sociais (que incluem os ambientais) associados ao consumo dos mesmos. Deste modo, estão isentos os produtos petrolíferos e energéticos destinados a ser expedidos ou exportados⁵³⁹ pelo facto de o seu consumo, não ocorrendo em território nacional, não implicar qualquer custo neste território. Da mesma forma, não são tributados os produtos que, em determinadas circunstâncias e dentro de certos limites, tenham sido inutilizados ou irremediavelmente perdidos⁵⁴⁰.

No mesmo sentido, é conferido ao depositário autorizado, ao destinatário registado, à pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação, bem como aos comercializadores de eletricidade ao consumidor final, aos comercializadores para a mobilidade elétrica, aos produtores que vendam eletricidade diretamente aos consumidores finais, aos autoprodutores de eletricidade, aos consumidores que comprem eletricidade através de operações em mercados organizados e aos comercializadores de gás natural, o direito ao reembolso do imposto pago em caso de expedição ou exportação dos produtos sujeitos a IEC⁵⁴¹, cumpridos que sejam os procedimentos previstos nos artigos 17.º e 18.º do CIEC e dentro dos prazos neles estabelecidos. É ainda conferido o direito ao reembolso em caso de retirada dos produtos do mercado, nos moldes previstos no artigo 19.º do CIEC, designadamente por impossibilidade da sua comercialização pelo motivo de deterioração, de contaminação ou por se terem tornado impróprios para o consumo humano e em caso de inutilização ou perda irreparável dos produtos⁵⁴², devendo as mesmas ser devidamente comprovadas pela autoridade aduaneira, nos termos e de acordo com os procedimentos definidos nos artigos 50.º e 52.º do CIEC⁵⁴³.

Podemos aferir face ao exposto que é pretendido tributar predominantemente os produtos petrolíferos e energéticos utilizados em uso como carburante ou em uso como combustível, estando isentos de ISP, os produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente, sejam utilizados para outros fins que não sejam o uso como carburante ou em uso como combustível (utilizados, por exemplo, como matérias-primas industriais), salvo no que se refere aos óleos lubrificantes classificados pelos códigos NC 2710 19 81 a 2710 19 99⁵⁴⁴⁵⁴⁵.

⁵³⁹ Alínea e) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC.

⁵⁴⁰ N.º 4 do artigo 9.º do CIEC.

⁵⁴¹ N.º 1 e n.º 2 do artigo 15.º; n.º 1 e alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

⁵⁴² N.º 1 do artigo 20.º do CIEC.

⁵⁴³ N.º 2 do artigo 20.º do CIEC.

⁵⁴⁴ Óleos para motores, compressores ou turbinas; óleos hidráulicos; óleos brancos, líquido de parafina; óleos para engrenagens; óleos para tratamento de metais, óleos desmoldantes e óleos anticorrosão; óleos para isolamento elétrico; e outros óleos lubrificantes e outros.

⁵⁴⁵ Alínea a) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC.

À semelhança do que sucede no IUC e do ISV, em relação ao ISP também são contemplados determinados benefícios fiscais com diversas motivações, entre os quais, destacamos⁵⁴⁶:

- Isenção destinada a aumentar e desenvolver a cooperação nas relações internacionais, a qual é comum a todos os produtos sujeitos a IEC⁵⁴⁷;
- Aplicação de taxas reduzidas nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira destinada a compensar os custos acrescidos com o transporte e a armazenagem dos produtos em derivação da insularidade⁵⁴⁸.
- Isenções e reduções de taxa destinadas ao desenvolvimento da atividade/indústria aérea e/ou marítima⁵⁴⁹;
- Isenção destinada ao desenvolvimento da atividade de comércio europeu de emissão de licenças de gases com efeitos de estufa (CELE)⁵⁵⁰;
- Isenção destinada ao desenvolvimento da atividade de produção de eletricidade, de eletricidade e calor (cogeração) ou de gás de cidade⁵⁵¹;

⁵⁴⁶ OLIVEIRA, Francisca Guedes, *et al.*, *Os benefícios fiscais em Portugal*, Lisboa, Grupo de trabalho para o estudo dos benefícios fiscais, maio de 2019, disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D> [22.12.2021].

⁵⁴⁷ Nos termos das alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, estão isentos de IEC os produtos destinados:

- A serem 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; e
- Às forças de outros Estados que sejam Partes no Tratado do Atlântico Norte (NATO) 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.

⁵⁴⁸ Artigo 94.º e 95.º do CIEC.

⁵⁴⁹ Isenção relativa a produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente, sejam utilizados na navegação aérea, com exceção da aviação de recreio privada (alínea b) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC) e a produtos classificados pelos códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49 (gasóleo) e 2710 19 61 a 2710 19 69 (fuelóleo) utilizados na navegação marítima costeira, incluindo a pesca e a aquicultura, mas com exceção da navegação de recreio privada (alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC). É ainda conferida isenção relativa a produtos petrolíferos e energéticos que sejam utilizados como carburantes no âmbito do fabrico, projeto, ensaio e manutenção de aeronaves e embarcações (alínea j) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC) e são aplicadas taxas reduzidas relativamente ao gasóleo colorido e marcado consumido por embarcações de navegação marítima costeira e de navegação interior, incluindo a pesca e a agricultura (alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC).

Nos termos do n.º 3 do artigo 89.º do CIEC entende-se por aviação de recreio privada, a utilização de uma aeronave pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou coletiva que a possa utilizar mediante aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas. De acordo com o n.º 4 do artigo 89.º do CIEC, considera-se navegação de recreio privada, a utilização de uma embarcação pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou coletiva, que a pode utilizar através de aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas.

⁵⁵⁰ Encontram-se isentos de ISP, os produtos energéticos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704 e 2713; o fuelóleo com teor de enxofre igual ou inferior a 1% classificado pelo código NC 2710 19 61, produtos classificados pelo código NC 2711 e a eletricidade que, comprovadamente, sejam utilizados em instalações sujeitas ao regime de comércio europeu de emissão de licenças de gases com efeitos de estufa (CELE), ou a um acordo de racionalização dos consumos de energia (ARCE), com exceção das entidades que desenvolvam a atividade de produção de eletricidade, de eletricidade e calor (cogeração) ou de gás de cidade como sua atividade principal (alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º e alínea e) do n.º 2 do artigo 89.º do CIEC).

⁵⁵¹ Os produtos classificados pelos códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69, pelo código NC 2711, bem como os produtos classificados pelos códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49 consumidos nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira que, comprovadamente, sejam utilizados na produção de eletricidade, de eletricidade e calor (cogeração), ou de gás de cidade, por entidades que desenvolvam tais atividades como sua atividade principal beneficiam de isenção de ISP (alínea d) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC) estão isentos de ISP. Está ainda isenta a eletricidade que, comprovadamente, seja utilizada para produzir eletricidade, e para manter a capacidade de produzir eletricidade (alínea a) do n.º 2 do artigo 89.º do CIEC), bem como a produzida a bordo de embarcações (alínea b) do n.º 2 do artigo 89.º do CIEC).

- Isenções e reduções de taxa destinadas ao desenvolvimento da ferrovia⁵⁵²;
- Aplicação de taxas reduzidas de ISP destinadas ao desenvolvimento da atividade agrícola⁵⁵³;
- Reduções de taxa e reembolso parcial do ISP destinados ao desenvolvimento de outras atividades/indústrias⁵⁵⁴;
- Por motivos sociais, está isenta a eletricidade que comprovadamente seja utilizada por clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social, nos termos do Decreto-Lei n.º 138-A/2010, de 28 de dezembro⁵⁵⁵⁵⁶.

Estão ainda isentos os produtos petrolíferos que comprovadamente estejam contidos nos reservatórios normais⁵⁵⁷ e nos contentores especiais⁵⁵⁸ dos veículos automóveis procedentes de outros Estados-Membros⁵⁵⁹.

Destinada à promoção de fontes de energia alternativa menos poluentes⁵⁶⁰, beneficiam de

⁵⁵² Estão isentos os produtos classificados pelos códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49 que, comprovadamente, sejam utilizados no transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro (alínea i) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC), bem como a eletricidade que, comprovadamente, seja utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei (alínea c) do n.º 2 do artigo 89.º do CIEC). É ainda tributado a taxas reduzidas, o gasóleo colorido e marcado consumido por veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro (alínea d) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC).

⁵⁵³ É sujeito a taxas reduzidas, o gasóleo colorido e marcado consumido por motores estacionários utilizados na rega (alínea a) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC) ou por equipamentos utilizados nas atividades agrícola, florestal, aquícola e na pesca com arte-xávega, aprovados por portaria (alínea c) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC).

⁵⁵⁴ Tributação a taxas reduzidas relativamente ao gasóleo colorido e marcado consumido por motores fixos (alínea e) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC) ou por motores frigoríficos autónomos, instalados em veículos pesados de transporte de bens perecíveis, alimentados por depósito de combustível separados, e que possuam certificação ATP (Acordo de Transportes Perecíveis), nos termos definidos em portaria (alínea f) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC). É conferido o reembolso parcial do ISP suportado por empresas de transporte de mercadorias, com sede ou estabelecimento estável num Estado-Membro relativamente ao gasóleo classificados pelos códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49, quando abastecido em veículos licenciados e destinados exclusivamente a essa atividade, cujo peso total de carga permitido não seja inferior a 7,5 toneladas, portadores de matrícula de um Estado-Membro, tributados em sede de IUC ou tributação equivalente (artigo 93.º-A do CIEC).

⁵⁵⁵ Decreto-Lei n.º 138-A/2010, que cria, no âmbito da Estratégia Nacional para a Energia 2020, a tarifa social de fornecimento de energia eléctrica, publicado no Diário da República, n.º 250/2010, 1.º Suplemento, Série I, de 28 de dezembro de 2010, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 100/2020, de 26 de novembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2010-58908492> [15.11.2021].

⁵⁵⁶ Alínea d) do n.º 2 do artigo 89.º do CIEC.

⁵⁵⁷ Nos termos do n.º 5 do artigo 89.º do CIEC consideram-se reservatórios normais: os reservatórios fixados com carácter permanente pelo construtor em todos os veículos automóveis do mesmo tipo que permitam a utilização direta do carburante, tanto para a tração dos veículos como, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos durante o transporte; os reservatórios de gás adaptados aos veículos a motor que permitam a utilização direta do gás como carburante, bem como os reservatórios de gás para outros dispositivos com os quais os veículos a motor possam ser eventualmente equipados; e os reservatórios fixados com carácter permanente pelo construtor em todos os contentores do mesmo tipo que permitam, durante o transporte, a utilização direta do carburante para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros sistemas semelhantes, com os quais sejam equipados os contentores especiais.

⁵⁵⁸ De acordo com o n.º 6 do artigo 89.º do CIEC entende-se por contentores especiais, todos os contentores equipados com dispositivos especialmente adaptados para sistemas de refrigeração, ventilação, isolamento térmico ou outros sistemas semelhantes.

⁵⁵⁹ Alínea g) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC.

⁵⁶⁰ “Os biocombustíveis avançados e outros biocombustíveis e biogás produzidos a partir das matérias-primas enumeradas num anexo da presente diretiva, os combustíveis renováveis líquidos e gasosos de origem não biológica para transportes e a eletricidade renovável no setor dos transportes podem contribuir para reduzir as emissões de carbono, incentivar a descarbonização do setor dos transportes na União com uma boa relação custo-eficácia e melhorar, entre outros, a diversificação energética no setor dos transportes, promovendo, ao mesmo tempo, a inovação, o crescimento e o emprego na economia da União e reduzindo a dependência face às importações de energia”. Diretiva (UE) 2018/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2018, relativa à promoção da utilização de energia de fontes renováveis, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 328, em 21 de dezembro de 2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A2018L2001> [07.11.2021].

isenção total ou parcial do imposto⁵⁶¹, até ao limite máximo global de 40 000 toneladas por ano, os seguintes biocombustíveis puros, produzidos⁵⁶² por pequenos produtos dedicados⁵⁶³:

- Produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a NC 1518⁵⁶⁴;
- Produtos abrangidos pelos códigos NC 3824 90 55⁵⁶⁵ e NC 3824 90 80 a NC 3824 90 97⁵⁶⁶, para os respetivos componentes produzidos a partir da biomassa⁵⁶⁷;
- Produtos abrangidos pelos códigos NC 2207 20 00⁵⁶⁸ e NC 2905 11 00⁵⁶⁹ que não sejam de origem sintética⁵⁷⁰; e
- Produtos obtidos a partir da biomassa, incluindo os produtos abrangidos pelos códigos NC 4401⁵⁷¹ e NC 4402⁵⁷²⁵⁷³.

Beneficiam ainda de isenção total, os biocombustíveis avançados definidos nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 117/2010, de 25 de outubro, os biocombustíveis produzidos a partir das matérias-primas enumeradas na parte A do anexo IV ao mesmo Decreto-Lei, desde que certificados com o Título de Bicomcombustível (TdB), bem como os gases de origem renovável definidos nos termos da alínea bb) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 62/2020, de 28 de agosto⁵⁷⁴, como combustíveis

⁵⁶¹ O valor da isenção para os biocombustíveis é definido em função dos preços dos biocombustíveis ou das suas matérias-primas e dos combustíveis fósseis que pretendem substituir, de forma a não conduzir a uma sobrecompensação dos custos adicionais associados à produção dos biocombustíveis (n.º 3 do artigo 90.º do CIEC), encontrando-se o valor e os procedimentos de aplicação desta isenção estabelecidos na Portaria n.º 74/2019, que estabelece os procedimentos para o reconhecimento como pequeno produtor dedicado de biocombustível (PPD) e atribuição da quantidade de biocombustíveis beneficiária de isenção de imposto ISP e respetivo valor, publicada no Diário da República, n.º 48/2019, Série I, de 8 de março de 2019, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/74-2019-120690684> [06.11.2021].

⁵⁶² Os locais onde os biocombustíveis são produzidos são considerados, nos termos do n.º 1 do artigo 97.º do CIEC, como entrepostos fiscais de transformação, considerando-se como entrepostos fiscais de transformação, os entrepostos fiscais de produção onde são efetuadas operações de produção que não envolvam a refinação de petróleo bruto (n.º 4 do artigo 98.º do CIEC).

⁵⁶³ São considerados pequenos produtores dedicados a empresa que reúna as condições previstas no artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 117/2010, que estabelece os critérios de sustentabilidade para a produção e utilização de biocombustíveis e biolíquidos e define os limites de incorporação obrigatória de biocombustíveis para os anos 2011 a 2020, publicado no Diário da República, n.º 207/2010, Série I, de 25 de outubro de 2010, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 8/2021, de 20 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2010-75648897> [06.11.2021].

⁵⁶⁴ Alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do CIEC.

⁵⁶⁵ Misturas de mono-di-e triésteres de ácidos gordos de glicerol.

⁵⁶⁶ Misturas de aminas derivadas de ácidos gordos dimerizados, de peso molecular médio igual ou superior a 520, mas não superior a 550; 3-(1-Etil-1-metilpropil)isoxazol-5-ilamina, sob a forma de solução em tolueno; misturas constituídas principalmente por metilfosfonato de (5-etil-2-metil-2-oxido-1,3,2-dioxafosfinan-5-il) metilmetilo e metilfosfonato de bis[(5-etil-2-metil-2-oxido-1,3,2-dioxafosfinan-5-il)metilo]; misturas constituídas principalmente por metilfosfonato de dimetilo, oxirano e pentóxido de difósforo e outros.

⁵⁶⁷ Alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIEC.

⁵⁶⁸ Alcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico.

⁵⁶⁹ Metanol (álcool metílico).

⁵⁷⁰ Alínea c) do n.º 1 do artigo 90.º do CIEC.

⁵⁷¹ Lenha em qualquer forma; madeira em estilhas ou em particuladas; serradura (serragem), desperdícios e resíduos, de madeira, mesmo aglomerados em toros (toras), briquetes, pellets ou em formas semelhantes

⁵⁷² Carvão vegetal (incluindo o carvão de cascas ou de caroços), mesmo aglomerado.

⁵⁷³ Alínea d) do n.º 1 do artigo 90.º do CIEC.

⁵⁷⁴ Decreto-Lei n.º 62/2020, que estabelece a organização e o funcionamento do Sistema Nacional de Gás e o respetivo regime jurídico e procede à transposição da Diretiva 2019/6, publicado no Diário da República, n.º 168/2020, Série I, de 28 de agosto de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2020-146809387> [06.11.2021].

gasosos produzidos a partir de processos que utilizem energia de fontes renováveis na aceção da Diretiva (UE) n.º 2018/2001, do Parlamento e do Conselho, de 11 de dezembro de 2018, desde que certificados com garantia de origem (GO)⁵⁷⁵.

Por último, como incentivo à utilização de carburantes menos poluentes, estão isentos os produtos classificados pelo código NC 2711 utilizados em transportes públicos de passageiros⁵⁷⁶.

Como se pode verificar, a maior parte dos benefícios fiscais são alheios às questões ambientais, representando os benefícios fiscais atribuídos à indústria a maior parte da despesa fiscal⁵⁷⁷.

Face às preocupações ambientais, é criada uma disposição transitória no artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, ficando estabelecido que, durante o ano de 2021, os produtos classificados pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704, que sejam utilizados na produção de eletricidade, de eletricidade e calor (cogeração) ou de gás cidade, por entidades que desenvolvam essas atividades como sua atividade principal, são tributados com uma taxa correspondente a 75% da taxa de ISP e com uma taxa correspondente 75% do adicionamento sobre as emissões de CO₂⁵⁷⁸, sendo que, a partir de 2022 estas percentagens passam para 100%⁵⁷⁹.

Os produtos classificados pelos códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69, bem como os classificados pelo código NC 2711 utilizados na produção de eletricidade e na produção de eletricidade e calor (cogeração), ou de gás de cidade no continente, são tributados, em 2021, a uma taxa correspondente a 50% e 20% da taxa de ISP, respetivamente e com uma taxa correspondente a 50% e 20% da taxa de adicionamento sobre as emissões de CO₂⁵⁸⁰, respetivamente, passando essas percentagens a 75% em 2022 e a 100% em 2023 relativamente aos produtos classificados pelos códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69 e para 40% em 2023 e 50% em 2024 relativamente aos produtos classificados pelo código NC 2711⁵⁸¹.

⁵⁷⁵ N.º 11 do artigo 90.º do CIEC. Esta isenção como objetivo desagravar a carga fiscal sobre alternativas mais alinhadas com os objetivos climáticos com que o País está comprometido, uma vez que estes produtos, face aos produtos de origem fóssil têm um impacto ambiental muito inferior, além de permitirem a valorização dos recursos naturais e a redução das importações. Proposta de Lei e Relatório do Orçamento do Estado para 2021, p.48, disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777324d533159535659744d5455756347526d&fich=ppl61-XIV-15.pdf&inline=true> [22.10.2021].

⁵⁷⁶ Alínea e) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC.

⁵⁷⁷ MINISTRO DAS FINANÇAS, *Relatório da despesa fiscal-2019*, Lisboa, República Portuguesa, 2018, p.32, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2019.pdf [08.05.2021].

⁵⁷⁸ N.º 1 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro. O cálculo do adicionamento sobre as emissões de CO₂ é calculado nos termos do n.º 2 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020.

⁵⁷⁹ N.º 3 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁸⁰ N.º 4 e n.º 8 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁸¹ N.º 5 e n.º 9 e do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro. Relativamente aos produtos classificados pelo código NC 2711, esta disposição aplica-se apenas a entidades que desenvolvam essas atividades como sua atividade principal apenas a entidades que desenvolvam essas atividades como sua atividade principal (n.º 18 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro).

Também em 2021, os produtos petrolíferos e energéticos que sejam utilizados em instalações sujeitas a um acordo de racionalização dos consumos de energia (ARCE), no que se refere aos produtos energéticos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704, 2713 e 2711 12 11⁵⁸², e ao fuelóleo com teor de enxofre igual ou inferior a 1%, classificado pelo código NC 2710 19 61, são tributados com uma taxa correspondente a 5% da taxa de adicionamento sobre as emissões de CO₂⁵⁸³, passando essa percentagem para 10% em 2022, 30% em 2023, 65% em 2024 e 100% em 2025⁵⁸⁴.

Não se aplica, contudo, todas estas disposições aos biocombustíveis, ao biometano, hidrogénio verde e outros gases renováveis⁵⁸⁵

É de ressaltar que todos estes produtos se encontravam isentos de ISP pelo artigo 89.º do CIEC, pretendendo-se, deste modo, terminar com estas isenções e incentivar a produção de energia através de fontes renováveis.

Uma parte das receitas decorrentes do ISP está consignada. É o caso da receita do ISP cobrado sobre o gasóleo colorido e marcado que é consignada, até ao montante de € 10.000.000, ao Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P. (IFAP, I.P) para financiamento da contrapartida nacional dos programas PDR 2020 e Mar 2020, preferencialmente em projetos dirigidos ao apoio à agricultura familiar e à pesca tradicional e costeira, na proporção dos montantes dos fundos europeus envolvidos⁵⁸⁶ e da receita com o adicional ao ISP previsto para a gasolina, para o gasóleo rodoviário e para o gasóleo colorido e marcado, a qual é consignada ao Fundo Florestal Permanente previsto no Decreto-Lei n.º 63/2004, de 22 de março⁵⁸⁷, até ao limite máximo de € 30.000.000⁵⁸⁸.

Com exceção da receita proveniente da tributação produtos energéticos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704, 2713 e 2711 12 11⁵⁸⁹, e ao fuelóleo com teor de enxofre igual ou inferior a 1%, classificado pelo código NC 2710 19 61 utilizados em instalações sujeitas a um acordo de

⁵⁸² Propano de pureza igual ou superior a 99% destinado a ser utilizado como carburante ou como combustível.

⁵⁸³ N.º 10 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro. A taxa de adicionamento aqui prevista, bem como a estipulada para os produtos NC 2710 19 61 a 2710 19 69 e para os produtos classificados pelo código NC 2711 utilizados na produção de eletricidade e na produção de eletricidade e calor (cogeração), ou de gás de cidade no continente não se aplica quando os produtos sejam utilizados em instalações abrangidas pelo comércio europeu de licenças de emissão (CELE), incluindo as abrangidas pela exclusão opcional prevista no CELE (n.º 12 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro).

⁵⁸⁴ N.º 11 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁸⁵ N.º 13 do artigo 389.º do Decreto-Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁸⁶ Artigo 327.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁸⁷ Decreto-Lei n.º 63/2004, que criou junto do Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP) o Fundo Florestal Permanente, publicado no Diário da República, n.º 69/2004, Série I-A, de 22 de março de 2004, com última redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/63-2004-541375> [15.11.2021].

⁵⁸⁸ Artigo 407.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁸⁹ Propano de pureza igual ou superior a 99% destinado a ser utilizado como carburante ou como combustível.

racionalização dos consumos de energia (ARCE) que é consignada na íntegra ao fundo ambiental⁵⁹⁰, toda a restante receita proveniente da disposição transitória acabada de referir é destinada em 50% ao Sistema Elétrico Nacional (SEN) ou para a redução do défice tarifário do setor elétrico, no mesmo exercício da sua cobrança, a afetar ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético e 50% para o Fundo Ambiental⁵⁹¹, devendo o Fundo Ambiental aplicar a receita em medidas de apoio à ação climática⁵⁹².

IV.3.2. Incidência subjetiva

De forma semelhante ao que ocorre no ISV, por razões de eficácia e simplicidade na gestão dos IEC, não são sujeitos passivos os *contribuintes de facto*⁵⁹³, os efetivos consumidores dos produtos sujeitos a imposto e sobre os quais, por inclusão no preço, recairá o imposto, mas os *contribuintes de direito* (pessoas singulares ou coletivas em nome das quais são declarados para introdução no consumo os produtos sujeitos a IEC)⁵⁹⁴.

São sujeitos passivos do IEC, o depositário autorizado e o destinatário registado⁵⁹⁵, bem como o destinatário registado temporário e o expedidor registado cujos estatutos se encontram previstos nos artigos 30.º e 31.º do CIEC, respetivamente. No caso de fornecimento de eletricidade ao consumidor final, são sujeitos passivos os comercializadores definidos em legislação própria⁵⁹⁶, os comercializadores para a mobilidade elétrica e os produtores⁵⁹⁷ que vendam eletricidade diretamente aos consumidores finais⁵⁹⁸, os quais se devem registar na estância aduaneira competente, para efeitos de cumprimento das obrigações previstas no CIEC⁵⁹⁹. Neste âmbito, são ainda sujeitos passivos, os autoprodutores de eletricidade bem como os consumidores que comprem eletricidade através de operações em mercados

⁵⁹⁰ N.º 16 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁹¹ N.º 14 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁹² N.º 17 do artigo 389.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁵⁹³ Nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal.

⁵⁹⁴ AFONSO, António Brigas; FERNANDES, Manuel Teixeira, *Código dos impostos especiais de consumo: anotado e atualizado: legislação complementar, directivas, regulamentos e portarias*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 46-47.

⁵⁹⁵ Alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CIEC.

⁵⁹⁶ Definidos nos termos do Decreto-Lei n.º 29/2006, que estabelece os princípios gerais relativos à organização e funcionamento do sistema elétrico nacional, bem como ao exercício das atividades de produção, transporte, distribuição e comercialização de eletricidade e à organização dos mercados de eletricidade, transpondo para a ordem jurídica interna os princípios da Diretiva n.º 2003/54/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho, que estabelece regras comuns para o mercado interno da eletricidade, e revoga a Diretiva n.º 96/92/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de dezembro, publicado no Diário da República, n.º 33/2006, Série I-A, de 15 de fevereiro de 2006, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 79/2020, de 1 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2006-34575875> [03.11.2021].

⁵⁹⁷ Nos termos do n.º 2 do artigo 96.º-A do CIEC, os produtores de eletricidade que forneçam diretamente os consumidores, através da rede pública de distribuição ou através de linha direta, são equiparados aos comercializadores.

⁵⁹⁸ Alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CIEC.

⁵⁹⁹ N.º 1 do artigo 96.º-A do CIEC.

organizados⁶⁰⁰. E, no fornecimento de gás natural ao consumidor final são sujeitos passivos os comercializadores⁶⁰¹, definidos em legislação própria⁶⁰², os quais se devem registar na estância aduaneira competente, para efeitos de cumprimento das obrigações fiscais previstas no CIEC.

São também sujeitos passivos:

- A pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação⁶⁰³;
- O arrematante, em caso de venda judicial ou em processo administrativo⁶⁰⁴;
- Qualquer outra pessoa, além do depositário autorizado, envolvida em saída irregular do entreposto fiscal ou que retire ou por conta da qual sejam retirados os produtos⁶⁰⁵;
- O depositário autorizado, o expedidor registado ou qualquer outra pessoa que se tenha constituído garante da operação de circulação (por exemplo, o transportador), ou todas as pessoas que tenham participado na saída irregular ou que tenham tido conhecimento da natureza irregular da mesma, em caso de irregularidade durante a circulação em regime de suspensão do imposto⁶⁰⁶;
- A pessoa que detenha os produtos sujeitos a imposto ou qualquer outra pessoa envolvida na sua detenção, em caso de detenção irregular⁶⁰⁷;
- A pessoa responsável pela produção, ou qualquer outra pessoa envolvida na sua produção, em caso de produção irregular⁶⁰⁸;
- Qualquer pessoa envolvida na entrada irregular dos produtos no território nacional⁶⁰⁹;
- e
- As pessoas singulares ou coletivas que introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto, nas demais situações de irregularidade⁶¹⁰.

⁶⁰⁰ Alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CIEC.

⁶⁰¹ Alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do CIEC.

⁶⁰² Definidos nos termos do Decreto-Lei n.º 77/2011, que estabelece regras comuns para o mercado interno do gás natural, transpondo a Diretiva n.º 2009/73/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de julho, publicado no Diário da República, n.º 117/2011, Série I, de 20 de junho de 2011, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 15/2015, de 30 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/77-2011-670022> [03.11.2021].

⁶⁰³ Alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

⁶⁰⁴ Alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

⁶⁰⁵ Alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

⁶⁰⁶ Alínea d) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

⁶⁰⁷ Alínea e) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

⁶⁰⁸ Alínea f) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

⁶⁰⁹ Alínea g) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

⁶¹⁰ Alínea h) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC.

Nestas situações irregulares podem existir vários participantes, sendo que, em caso de existência de vários devedores pela mesma dívida de imposto, ficam obrigados ao pagamento da mesma a título solidário⁶¹¹.

São também sujeitos passivos, os proprietários ou responsáveis legais pela exploração de postos de abastecimento de combustíveis autorizados para a venda ao público, em situações de venda irregular de gasóleo colorido e marcado, designadamente relacionada com a venda sem registo no sistema eletrónico de controlo ou sem a correspondente emissão de fatura com a identificação fiscal do titular de cartão eletrónico instituído para efeitos de controlo da afetação aos destinos exigidos para efeitos de aplicação da redução de taxa⁶¹².

Nos termos do artigo 22.º do CIEC, o depositário autorizado é a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira competente, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal⁶¹³, produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão de imposto. A aquisição deste estatuto depende da verificação da idoneidade fiscal e da autorização do correspondente entreposto fiscal⁶¹⁴, cuja constituição é um requisito prévio necessário para a produção, transformação e armazenagem, em regime de suspensão, dos produtos sujeitos a IEC⁶¹⁵.

O depositário registado é a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a receber, não podendo deter nem expedir, produtos sujeitos a IEC que circulem em regime de suspensão do imposto⁶¹⁶. Ao depositário registado não lhe é exigido o entreposto fiscal como acontece no depositário autorizado porque apenas lhe é permitido receber os produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão de imposto, sendo-lhe, contudo, exigida, no caso de destinatário registado de produtos petrolíferos e energéticos, a apresentação de um documento emitido pela Direção-Geral de Energia e Geologia, atestando o cumprimento das obrigações em matéria de reservas de segurança, ou de ter sido demonstrada a existência de condições para o seu cumprimento, em caso de

⁶¹¹ N.º 3 do artigo 4.º do CIEC.

⁶¹² N.º 5 do artigo 93.º do CIEC.

⁶¹³ De acordo com o n.º 1 do artigo 24.º do CIEC, entende-se por entreposto fiscal, o local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, nas condições estabelecidas no presente Código e demais legislação complementar.

⁶¹⁴ N.º 1 do artigo 23.º do CIEC. A constituição de entreposto fiscal no caso do ISP depende, além da apresentação dos documentos elencados no n.º 2 do artigo 24.º do CIEC aquando do pedido para a sua constituição, do cumprimento dos procedimentos e requisitos estipulados no artigo 98.º do CIEC, só podendo ser concedida autorização para a constituição de entrepostos fiscais a pessoas singulares ou coletivas que satisfaçam cumulativamente os seguintes requisitos económicos mínimos:

- Capital social: € 500.000,00;

- Capacidade de armazenagem: 100 000 litros por produto, no que se refere às gasolinas e ao gasóleo; e

- Volume de vendas anual: € 5.000.000,00.

Requisitos não exigidos aos titulares de entrepostos fiscais de transformação (n.º 3 do artigo 98.º do CIEC), nem aos titulares de entrepostos fiscais de armazenagem de produtos destinados a ser utilizados em fins isentos dentro do território nacional (n.º 4 do artigo 98.º do CIEC).

⁶¹⁵ N.º 1 do artigo 21.º do CIEC.

⁶¹⁶ N.º 1 do artigo 28.º do CIEC.

início de atividade⁶¹⁷.

Destinatário registado temporário são os operadores económicos que apenas pretendam receber ocasionalmente, em regime de suspensão do imposto, produtos sujeitos a IEC, devendo, para tal, registar-se na estância aduaneira competente, indicando, o período de validade, o expedidor e a quantidade dos produtos que pretendem receber⁶¹⁸.

Por último, o expedidor registado é a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a expedir produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto, do local da importação e na sequência da introdução em livre prática⁶¹⁹.

A obtenção destes quatro estatutos mais recorrentes, de depositário autorizado, destinatário registado, destinatário registado temporário e de expedidor registado, depende do cumprimento, de forma cumulativa, dos seguintes requisitos:

Tabela 5: Requisitos a cumprir, no âmbito dos IEC, para acesso ao estatuto de depositário autorizado, destinatário registado, destinatário registado temporário e expedidor registado

Requisitos	Depositário autorizado	Destinatário registado	Destinatário registado temporário	Expedidor registado
Constituição de entreposto fiscal ⁶²⁰	Exigido			
A atividade económica principal deve consistir na produção, transformação, armazenagem ou comercialização de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, exceto nos casos em que a atividade económica do operador seja exclusivamente a prestação de serviços de armazenagem ⁶²¹	Exigido			
A atividade económica principal deve consistir na comercialização de produtos sujeitos a IEC ⁶²²		Exigido		
O comerciante em nome individual ou qualquer dos gerentes ou administradores, no caso de pessoa coletiva, não ter sido condenado por crime tributário ou por contra ordenação tributária, punível com coima igual ou superior a € 5000 nos últimos cinco anos ⁶²³	Exigido	Exigido	Exigido	Exigido
Inexistência de dívidas tributárias ou contributivas em fase de cobrança coerciva, sem que haja reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial, oposição à execução ou pagamento em prestações com prestação de garantia ⁶²⁴	Exigido	Exigido	Exigido	Exigido

⁶¹⁷ Artigo 99.º do CIEC.

⁶¹⁸ N.º 1 do artigo 30.º do CIEC.

⁶¹⁹ N.º 1 do artigo 31.º do CIEC.

⁶²⁰ Alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIEC.

⁶²¹ Alínea a) do n.º 2 do artigo 23.º do CIEC.

⁶²² Alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do CIEC.

⁶²³ Alínea b) do n.º 2 do artigo 23.º do CIEC; alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIEC e alínea a) do n.º 2 do artigo 32.º do CIEC.

⁶²⁴ Alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIEC; alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do CIEC) e alínea b) do n.º 2 do artigo 32.º do CIEC.

Estes sujeitos passivos gozam do regime de suspensão de imposto desde o facto gerador até à introdução dos produtos no consumo, momento em que se dá a exigibilidade, estando, por isso, adstritos ao cumprimento das seguintes obrigações:

Tabela 6: Obrigações a que estão sujeitos o destinatário autorizado, o destinatário registado, o destinatário registado temporário e o expedidor registado

Depositário autorizado	Destinatário registado	Destinatário registado temporário	Expedidor registado
Prestar uma garantia, no caso dos entrepostos fiscais de armazenagem, destinada a cobrir os riscos inerentes à introdução no consumo de produtos no estado de poderem ser utilizados como produtos sujeitos a IEC ⁶²⁵ , cujo montante corresponda a 2 % da previsão média mensal do imposto exigível pelos produtos a entrar em entreposto no primeiro ano de atividade, computando-se, no caso de produtos isentos, o imposto que seria devido pela introdução no consumo destes produtos ⁶²⁶ . Deve ainda prestar uma garantia de forma a cumprir os riscos inerentes à circulação de produtos em regime de suspensão dos termos previstos no artigo 55.º do CIEC	Prestar uma garantia que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que lhe sejam destinados ⁶²⁷ , cujo montante mínimo deve ser igual a 25 % da média mensal do imposto, calculado sobre as declarações de introdução no consumo processadas no ano anterior ou, no caso de início de atividade, da previsão média mensal para o primeiro ano ⁶²⁸	Prestar uma garantia que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que lhe sejam destinados ⁶²⁹ de montante igual ou superior ao imposto resultante de cada receção efetuada ⁶³⁰	Consoante os casos, prestar ou indicar uma garantia válida que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que pretenda expedir ⁶³¹ nos termos definidos no artigo 55.º do CIEC
Manter atualizada, no entreposto fiscal, uma contabilidade de existências em sistema de inventário permanente ⁶³² , com indicação da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para o imposto ⁶³³	Manter um registo contabilístico atualizado dos produtos recebidos em regime de suspensão de imposto e introduzidos no consumo, com indicação da sua proveniência, destino e elementos relevantes para o cálculo do imposto ⁶³⁴		

⁶²⁵ Alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do CIEC.

⁶²⁶ N.º 1 do artigo 54.º do CIEC.

⁶²⁷ Alínea a) do n.º 3 do artigo 28.º do CIEC.

⁶²⁸ N.º 1 do artigo 56.º do CIEC.

⁶²⁹ Alínea a) do n.º 2 do artigo 30.º do CIEC.

⁶³⁰ N.º 2 do artigo 56.º do CIEC.

⁶³¹ Alínea c) do n.º 2 do artigo 31.º do CIEC.

⁶³² Sistema de inventário onde é possível conhecer a todo o momento, a quantidade, a natureza e os custos unitários e globais dos produtos (artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 98/2015, que transpõe a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, publicado no Diário da República, n.º 106/2015, Série I, de 2 de junho de 2015, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 89/2017, de 28 de julho, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/98-2015-67356342> [03.11.2021].

⁶³³ Alínea b) do n.º 3 do artigo 22.º do CIEC.

⁶³⁴ Alínea d) do n.º 3 do artigo 22.º do CIEC.

Introduzir os produtos no entreposto fiscal e inscrevê-los na contabilidade de existências, no termo da circulação em regime de suspensão do imposto ⁶³⁵		
Prestar-se aos varejos e outros controlos determinados pela autoridade aduaneira ⁶³⁶	Prestar-se a qualquer controlo que permita à autoridade aduaneira certificar-se da receção efetiva dos produtos ⁶³⁷	Prestar-se a qualquer controlo que permita à autoridade aduaneira certificar-se da expedição dos produtos ⁶³⁸
Comunicar a nomeação ou a substituição de gerentes ou administradores, bem como qualquer alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto ⁶³⁹		Comunicar a nomeação ou a substituição de gerentes ou administradores, bem como qualquer alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto ⁶⁴⁰
Cumprir os demais procedimentos prescritos pela autoridade aduaneira ⁶⁴¹	No termo da circulação, cumprir as formalidades aplicáveis à introdução no consumo em território nacional ⁶⁴²	

Como se pode verificar, o depositário autorizado é aquele que beneficia de um regime de suspensão de imposto mais alargado, justificando-se o cumprimento de diferentes requisitos e obrigações.

A manutenção de cada um destes estatutos depende da verificação dos requisitos de idoneidade fiscal e do cumprimento das obrigações que sobre eles incumbe⁶⁴³, podendo as autorizações atribuídas ser revogadas a pedido do respetivo titular ou por decisão do diretor da Alfândega⁶⁴⁴, constituindo fundamento da decisão oficiosa de revogação, nomeadamente, a não observância reiterada das obrigações estabelecidas no CIEC ou nas disposições adotadas para a sua aplicação⁶⁴⁵; o não pagamento do imposto decorridos 30 dias sobre o fim do prazo de pagamento voluntário⁶⁴⁶; a não utilização do

⁶³⁵ Alínea c) do n.º 3 do artigo 22.º do CIEC.

⁶³⁶ Alínea d) do n.º 3 do artigo 22.º do CIEC.

⁶³⁷ Alínea e) do n.º 3 do artigo 28.º e alínea c) do n.º 2 do artigo 30.º do CIEC.

⁶³⁸ Alínea a) do n.º 2 do artigo 31.º do CIEC.

⁶³⁹ Alínea e) do n.º 3 do artigo 22.º e alínea c) do n.º 3 do artigo 28.º do CIEC.

⁶⁴⁰ Alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do CIEC.

⁶⁴¹ Alínea f) do n.º 3 do artigo 22.º do CIEC.

⁶⁴² Alínea b) do n.º 3 do artigo 28.º do CIEC e alínea b) do n.º 2 do artigo 30.º do CIEC.

⁶⁴³ N.º 3 do artigo 23.º; n.º 3 do artigo 29.º e n.º 4 do artigo 32.º do CIEC.

⁶⁴⁴ N.º 1 do artigo 33.º do CIEC.

⁶⁴⁵ Alínea a) do n.º 2 do artigo 33.º do CIEC.

⁶⁴⁶ Alínea b) do n.º 2 do artigo 33.º do CIEC.

estatuto fiscal para os fins para que foi constituído⁶⁴⁷; o não exercício da atividade que justifique a manutenção do estatuto⁶⁴⁸; e a não observância superveniente dos requisitos de idoneidade fixados para cada um dos estatutos⁶⁴⁹.

IV.3.3. Facto gerador e exigibilidade

Constitui factos geradores do ISP, a produção⁶⁵⁰ e a importação dos produtos sujeitos a ISP, bem como a entrada dos mesmos em território nacional quando provenientes de outro Estado-Membro⁶⁵¹, tornando-se o imposto exigível no momento da sua introdução no consumo ou da constatação de perdas que devam ser tributadas⁶⁵², existindo, portanto, uma dilação temporal entre o facto gerador do imposto e a sua exigibilidade encontrando-se a cobrança do imposto suspensa nesse período⁶⁵³.

É considerada introdução no consumo:

- A saída, mesmo irregular, dos produtos sujeitos a IEC do regime de suspensão do imposto⁶⁵⁴;

⁶⁴⁷ Alínea c) do n.º 2 do artigo 33.º do CIEC.

⁶⁴⁸ Alínea d) do n.º 2 do artigo 33.º do CIEC. Considera-se que não é exercida atividade quando, nomeadamente, durante um período superior a 90 dias não ocorra qualquer movimento de entrada ou saída de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo no entreposto fiscal de armazenagem ou, no caso dos destinatários registados, não haja qualquer receção daqueles produtos (n.º 3 do artigo 33.º do CIEC).

⁶⁴⁹ Alínea e) do n.º 2 do artigo 33.º do CIEC.

⁶⁵⁰ Considera-se produção, qualquer processo de fabrico, incluindo, se aplicável, de extração, através do qual se obtenham produtos sujeitos IEC, bem como as operações de desnaturação e as de adição de marcadores e de corantes, desde que integrados no referido processo de fabrico (n.º 4 do artigo 7.º do CIEC). Não se considera, porém, produção de produtos petrolíferos e energéticos:

– As operações no decurso das quais sejam obtidas pequenas quantidades de produtos petrolíferos e energéticos (alínea a) do n.º 2 do artigo 96.º do CIEC);
– As operações mediante as quais o utilizador de um produto petrolífero e energético torne possível a sua reutilização na sua própria empresa, desde que os montantes do imposto já pagos sobre esse produto não sejam inferiores ao montante do imposto devido, se o produto reutilizado fosse de novo sujeito a esse imposto (alínea b) do n.º 2 do artigo 96.º do CIEC); e

– A operação que consiste em misturar, fora de um estabelecimento de produção ou de um entreposto aduaneiro, produtos petrolíferos e energéticos com outros produtos petrolíferos e energéticos ou outras substâncias, desde que o imposto das substâncias de base tenha sido pago anteriormente e o montante pago não seja inferior ao montante do imposto devido por essa mistura, não sendo a primeira condição aplicável quando a mistura esteja isenta em função de um destino especial (Alínea c) do n.º 2 e n.º 3 do artigo 96.º do CIEC).

⁶⁵¹ N.º 1 do artigo 7.º do CIEC.

⁶⁵² N.º 1 do artigo 8.º do CIEC. No caso de não ser possível determinar, com exatidão, o momento em que ocorreu a introdução no consumo, o momento a considerar para efeitos de exigibilidade do imposto é o da constatação dessa introdução pela autoridade aduaneira (n.º 3 do artigo 9.º do CIEC). O imposto torna-se ainda exigível sempre que, durante a circulação em regime de suspensão de imposto, seja cometida ou detetada em território nacional uma irregularidade (n.º 1 do artigo 46.º do CIEC).

⁶⁵³ De acordo com o n.º 2 do artigo 21.º do CIEC, entende-se por regime de suspensão do imposto, o regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que é suspensa a cobrança dos referidos impostos.

⁶⁵⁴ Alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC. A circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, efetua-se de um entreposto fiscal para outro entreposto fiscal; para um destinatário registado; para um dos destinatários isentos previstos no n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, se os produtos forem expedidos de outro Estado-Membro ou para a estância aduaneira de saída do território da Comunidade (n.º 1 do artigo 35.º do CIEC). No caso dos produtos que circulem, em regime de suspensão do imposto, de um entreposto fiscal com destino a um destinatário registado, o momento da introdução no consumo corresponde ao momento da entrega do relatório de receção desses produtos pelo referido destinatário (alínea a) do n.º 2 do artigo 9.º do CIEC) e no caso de produtos que circulem, em regime de suspensão do imposto, para um dos destinatários mencionados nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 6.º, ao momento da receção desses produtos pelos referidos destinatários (alínea b) do n.º 2 do artigo 9.º do CIEC). Considera-se ainda, a circulação de um local de importação, por um expedidor registado para um entreposto fiscal; para um destinatário registado, se os produtos forem expedidos do Estado-Membro de importação; para um dos destinatários isentos previstos no n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, se os produtos forem expedidos do Estado-Membro de importação (n.º 2 do artigo 35.º do CIEC). Deste modo, quando os destinatários registados recebem os produtos sujeitos a IEC, dá-se a saída do regime de suspensão do imposto, verificando-se a introdução no consumo. A circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto tem de ser efetuada a

- A detenção e a produção fora do regime de suspensão do imposto dos produtos sujeitos a IEC sem que tenha sido cobrado o imposto devido⁶⁵⁵.
- A importação dos produtos sujeitos a IEC, a menos que sejam submetidos, imediatamente após a importação, ao regime de suspensão do imposto⁶⁵⁶.
- A entrada, mesmo irregular, dos produtos sujeitos a IEC no território nacional fora do regime de suspensão do imposto⁶⁵⁷;
- A cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal⁶⁵⁸, correspondente o momento da introdução no consumo a essa cessação ou violação⁶⁵⁹;

Em contraste, não é considerada introdução no consumo a inutilização total ou a perda irreparável dos produtos em regime de suspensão do imposto, por causa inerente à natureza dos produtos, dentro dos limites fixados nos artigos 48.º e 49.º do CIEC, devido a caso fortuito ou de força maior ou na sequência de autorização da estância aduaneira competente⁶⁶⁰.

Dadas as particulares características da eletricidade e do gás natural, de entre as quais, tratar-se de bens incorpóreos e o seu transporte ser efetuado por redes de transporte próprios que impossibilita controlos materiais desde a produção até ao consumo, o facto gerador é diferenciado dos restantes produtos, considerando-se como tal, o fornecimento de eletricidade e de gás natural ao consumidor final por comercializadores definidos em legislação específica⁶⁶¹, ocorrendo a exigibilidade no momento do fornecimento de eletricidade ao consumidor final, do autoconsumo e da aquisição de eletricidade por consumidores finais em mercados organizados⁶⁶², bem como, no momento do fornecimento de gás natural ao consumidor final, o qual inclui a aquisição de gás natural diretamente por consumidores finais

coberto de um documento administrativo eletrónico emitido nos termos definidos no artigo 36.º do CIEC, sendo que, a saída do regime de suspensão do imposto sem esse documento é considerada como saída irregular, verificando-se, também neste caso, existir introdução no consumo.

⁶⁵⁵ Alínea b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC. A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão de imposto, apenas podem ser efetuadas em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente (n.º 1 do artigo 21.º do CIEC) pelo que, essas atividades realizadas fora do entreposto fiscal não podem ser efetuadas em regime de suspensão de imposto, tornando-se o imposto, desde logo, exigível.

⁶⁵⁶ Alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC. Estabelece o n.º 3 do artigo 7.º do CIEC que, quando os produtos forem sujeitos a um procedimento ou a um regime aduaneiro suspensivo (de que é exemplo, o regime de aperfeiçoamento ativo previsto no artigo 256.º e seguintes do Regulamento (UE) 952/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 269, em 10 de outubro de 2013, com última redação conferida pelo Regulamento (UE) 2019/632, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de abril, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32013R0952> [13.11.2021]), só é aplicável o regime específico dos IEC no momento em que o produto deixe de estar abrangido pelo mesmo.

⁶⁵⁷ Alínea e) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC.

⁶⁵⁸ Alínea f) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC. A título exemplificativo: A redução atribuída ao gasóleo colorido e marcado depende do seu consumo em determinados equipamentos previstos no artigo 93.º do CIEC, sendo que, a utilização desses produtos em equipamentos não autorizados, constitui uma violação dos pressupostos desse benefício. Determinados benefícios fiscais têm subjacente um determinado fim, considerando o desvio do fim uma violação dos pressupostos desse benefício.

⁶⁵⁹ Alínea c) do n.º 2 do artigo 9.º do CIEC.

⁶⁶⁰ N.º 4 do artigo 9.º do CIEC.

⁶⁶¹ AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, p. 142 disponível em: https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/noticias/Documents/Manual_IEC.pdf [12.11.2021].

⁶⁶² Alínea g) do n.º 1 do artigo 9.º e n.º 1 do artigo 8.º do CIEC.

em mercados organizados, bem como a importação e a receção de gás natural de outro Estado-Membro diretamente por consumidores finais⁶⁶³.

Estas introduções no consumo por si só não significam que os produtos sejam no imediato consumidos e aptos a gerar os custos que ao seu consumo estão inerentes, contudo, por questões de maior controlo e maior facilidade na cobrança da receita, consideramos nós, a exigibilidade ocorre nesse momento, sendo o imposto repercutido para os efetivos consumidores aquando da venda dos mesmos.

IV.3.4. Base tributável

A unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos é, regra geral, de 1000 litros convertidos para a temperatura de 15° Célsius⁶⁶⁴.

Relativamente aos produtos petrolíferos e energéticos classificados pelo código NC 2711, com exceção do gás natural, e pelos códigos NC 2701, 2702, 2704, 2710 19 51 a 2710 19 69⁶⁶⁵, 2710 19 81 a 2710 19 99, 2712, 2713, 2714, 3403⁶⁶⁶, 3811 21 00⁶⁶⁷, 3811 29 00⁶⁶⁸ e 3817, a unidade tributável é de 1000 kg⁶⁶⁹.

Para os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelo código NC 3811 90 00 (outros aditivos), a unidade tributável é a dos produtos petrolíferos e energéticos nos quais se destinam a ser incorporados⁶⁷⁰.

A unidade tributável do gás natural é o gigajoule⁶⁷¹ e da eletricidade é o MWh (megawatts-hora)⁶⁷².

⁶⁶³ Alinea h) do n.º 1 do artigo 9.º e n.º 1 do artigo 8.º do CIEC.

⁶⁶⁴ N.º 1 do artigo 91.º do CIEC. Como afirmam ANTÓNIO BRIGAS AFONSO e MANUEL TEIXEIRA FERNANDES: "há a necessidade de se fixar uma temperatura de referência para a medição de combustíveis (15° Célsius), dado que estes produtos se caracterizam, entre outras propriedades físicas, por terem elevados coeficientes de dilatação cúbica o que implica que, mesmo para pequenas variações de temperatura, se registem apreciáveis variações de volume". AFONSO, António Brigas; FERNANDES, Manuel Teixeira, *Código dos impostos especiais de consumo: anotado e atualizado: legislação complementar, directivas, regulamentos e portarias*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 190.

⁶⁶⁵ Fuelóleos destinados a sofrer um tratamento definidos e a outros usos.

⁶⁶⁶ Preparações lubrificantes (incluindo os óleos de corte, as preparações antiaderentes de porcas e parafusos, as preparações antiferrugem ou anticorrosão e as preparações para desmoldagem, à base de lubrificantes) e preparações do tipo utilizado para lubrificar e amaciar matérias têxteis, para untar couros, peles com pelo e outras matérias, exceto as que contenham, como constituintes de base, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos.

⁶⁶⁷ Aditivos para óleos lubrificantes que contenham óleos de petróleo ou de minerais betuminosos.

⁶⁶⁸ Outros aditivos para óleos lubrificantes.

⁶⁶⁹ N.º 2 do artigo 91.º do CIEC.

⁶⁷⁰ N.º 3 do artigo 91.º do CIEC.

⁶⁷¹ N.º 4 do artigo 91.º do CIEC.

⁶⁷² N.º 5 do artigo 91.º do CIEC.

IV.3.5. Taxas

Os valores das taxas unitárias do ISP aplicável às gasolinas, aos gasóleos, aos petróleos, aos fuelóleos e à eletricidade são fixados, para o Continente, por portaria, a qual deverá ter em consideração o princípio da liberdade de mercado e os diferentes impactos ambientais de cada um dos produtos energéticos, favorecendo gradualmente os menos poluentes e deve situar-se dentro dos limites definidos no n.º 1 do artigo 92.º CIEC. Quanto aos restantes produtos petrolíferos e energéticos, as taxas são fixadas no próprio artigo 92.º ou por portaria.

Para além destas taxas, alguns produtos petrolíferos e energéticos estão sujeitos a uma taxa de adicionamento sobre emissões de dióxido de carbono⁶⁷³, definida anualmente, 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)⁶⁷⁴, a qual tem por objetivo de descarbonização da economia, estimulando a utilização de fontes de energia menos poluentes⁶⁷⁵.

Existe ainda a contribuição de serviço rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto⁶⁷⁶, cujo objetivo é financiar a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A (anteriormente, EP-Estradas de Portugal, E.P.E), constituindo contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, verificando-se essa utilização pelo consumo dos combustíveis⁶⁷⁷.

⁶⁷³ Este adicionamento é apenas aplicado a produtos sujeitos a imposto e dele não isentos (n.º 4 do artigo 92.º-A do CIEC), encontrando-se apenas isentos do mesmo, os produtos petrolíferos e energéticos suscetíveis de beneficiar da isenção prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º que sejam utilizados em instalações abrangidas pelo sistema CELE que tenham optado pela exclusão voluntária prevista neste regime (n.º 6 do artigo 92.º-A do CIEC).

⁶⁷⁴ N.º 1 e n.º 2 do Artigo 92.º-A do CIEC.

⁶⁷⁵ Objetivos definidos no preâmbulo da Portaria n.º 277/2020, que fixa, para o ano de 2021, a taxa do adicionamento sobre as emissões de CO₂, previsto no artigo 92.º-A do CIEC e o valor do adicionamento resultante da aplicação dessa taxa aos fatores de adicionamento relativos a cada produto, publicada no Diário da República, n.º 236/2020, Série I, de 4 de dezembro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/277-2020-150368750> [31.10.2021].

⁶⁷⁶ Lei n.º 55/2007, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional, publicada no Diário da República, n.º 168/2007, Série I, de 31 de agosto de 2007, com última redação conferida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/55-2007-641143> [08.06.2021].

⁶⁷⁷ Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto.

Na tabela infra, apuramos o nível de tributação total do ISP, por tipo de produto petrolífero e energético:

Tabela 7: Nível de tributação total do ISP, por tipo de produto petrolífero e energético

Tipo de produto petrolífero e energético	Valor da taxa	Regulamentação	Contribuição de Serviço Rodoviário	Taxa de adição sobre emissões de CO₂ ⁶⁷⁸	Nível de tributação total ⁶⁷⁹
Gasolina com teor de chumbo igual ou inferior a 0,013 g por litro, classificada pelos códigos <u>NC 2710 11 41 a 2710 11 49</u> ⁶⁸⁰	€ 506,64 ⁶⁸¹ /1000 litros	Portaria n.º 301-A/2018, de 23 de novembro ⁶⁸²	€ 87,00/1000 litros	€ 54,34/1000 litros	€ 647,98/1000 litros
Gasóleo rodoviário classificado pelos códigos <u>NC 2710 19 41 a 2710 19 49</u> ⁶⁸³	€ 333,15 ⁶⁸⁴ /1000 litros	Portaria n.º 301-A/2018, de 23 de novembro	€ 111,00/1000 litros	€ 59,20/1000 litros	€ 503,35/1000 litros
Petróleo (Querosene) classificado pelos códigos NC 2710 19 21 e 2710 19 25	€ 337,59/1000 litros	Portaria n.º 320-D/2011 ⁶⁸⁵ , de 30 de dezembro		€ 58,69/1000 litros	€ 396,28/1000 litros
Petróleo (Querosene) colorido e marcado classificado pelo código NC 2710 19 25	€ 113,18/1000 litros	Portaria n.º 320-D/2011, de 30 de dezembro		€ 58,69/1000 litros	€ 171,87/1000 litros

⁶⁷⁸ Valores fixados na Portaria n.º 277/2020, de 4 de dezembro.

⁶⁷⁹ Para efeitos do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos considera-se nível de tributação o montante total do ISP e de outras imposições cobradas, com exclusão do IVA, calculadas, direta ou indiretamente, com base na quantidade de produtos petrolíferos e energéticos à data da sua introdução no consumo (n.º 5 do artigo 88.º do CIEC). Nas imposições cobradas inclui-se a Contribuição de Serviço Rodoviário tal como é entendimento de ANTÓNIO BRIGAS AFONSO e MANUEL TEIXEIRA FERNANDES (AFONSO, António Brigas; FERNANDES, Manuel Teixeira, *Código dos impostos especiais de consumo: anotado e atualizado: legislação complementar, directivas, regulamentos e portarias*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 176) e da jurisprudência (Decisão arbitral do CAAD, proferida no processo n.º 483/2014-T, de 29 de janeiro de 2015, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=88&id=843> [12.11.2021]).

⁶⁸⁰ Corresponde atualmente ao código NC 2710 12 41 a 2710 12 49.

⁶⁸¹ Anteriormente 526,64€. Devido à constante subida do preço da gasolina e do gasóleo, pela Portaria n.º 208-A/2021, que procede à primeira alteração à Portaria n.º 301-A/2018, de 23 de novembro, a qual fixa o valor das taxas unitárias ISP aplicáveis no continente à gasolina sem chumbo e ao gasóleo rodoviário, publicada no Diário da República, n.º 201/2021, 1.º Suplemento, de 15 de outubro de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/208-a-2021-172938308> [18.12.2021], foi aprovada a redução para € 506,64 relativamente à gasolina e para € 333,15 em relação ao gasóleo, a vigorar até 31 de janeiro de 2022.

⁶⁸² Portaria n.º 301-A/2018, que fixa o valor das taxas unitárias do ISP, publicada no Diário da República, n.º 226/2018, 1.º Suplemento, Série I, de 23 de novembro de 2018, com a alteração conferida pela Portaria n.º 208-A/2021, de 15 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/portaria/2018-117129860> [01.11.2021].

⁶⁸³ Atualmente corresponde aos códigos NC 2710 19 43 a NC 2710 19 48;

⁶⁸⁴ Anteriormente 343,15€.

⁶⁸⁵ Portaria n.º 320-D/2011, que atualiza as taxas do ISP, aplicáveis no continente aos petróleos e aos fuelóleos, bem como dos produtos petrolíferos e energéticos que normalmente têm função lubrificante, do gasóleo de aquecimento e de outros combustíveis industriais, nomeadamente o carvão e coque, o coque de petróleo e os gases de petróleo usados como combustível, e estabelece a taxa do ISP aplicável à eletricidade, publicada no Diário da República n.º 250/2011, 3.º Suplemento, Série I, de 30 de dezembro de 2011, com a alteração conferida pela Portaria n.º 84/2013, de 27 de fevereiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/portaria/2011-169830584> [15.11.2021].

Gasóleo colorido e marcado, classificado pelos códigos NC <u>2710 19 41 a 2710 19 49</u> ⁶⁸⁶	€ 107,51/1000 litros	Portaria n.º 24-A/2016 ⁶⁸⁷ , de 11 de fevereiro		€ 59,20/1000 litros	€ 166,71/1000 litros
Gasóleo de aquecimento, classificado pelo código NC <u>2710 19 45</u> ⁶⁸⁸	€ 330,00 ⁶⁸⁹ /1000 litros	Portaria n.º 84/2013 ⁶⁹⁰ , de 27 de fevereiro		€ 59,20/1000 litros	€ 389,20/1000 litros
Fuelóleo com teor de enxofre inferior ou igual a 1 %, classificado pelo código NC <u>2710 19 61</u> ⁶⁹¹	€ 15,65/1000 quilos	Portaria n.º 320-D/2011, de 30 de dezembro		€ 74,06/1000 quilos	€ 89,71/1000 quilos
Fuelóleo com teor de enxofre superior a 1 %, classificado pelos códigos <u>NC 2710 19 63 a 2710 19 69</u> ⁶⁹²	€ 29,92/1000 quilos	Portaria n.º 320-D/2011, de 30 de dezembro		€ 74,06/1000 quilos	€ 103,98/1000 quilos
Eletricidade	€ 1,00/ MWh	Portaria n.º 320-D/2011, de 30 de dezembro			€ 1,00/MWh
Metano e gases de petróleo usados como carburante	€ 133,56/1000 quilos	N.º 3 do artigo 92.º do CIEC	€ 123,00/1000 quilos para o GPL auto	€ 69,43/1000 quilos	€ 325,99/1000 quilos
Metano e gases de petróleo usados como combustível classificados pelo código NC 2711	€ 7,99 ⁶⁹³ /1000 quilos	Portaria n.º 320-D/2011, de 30 de dezembro		€ 69,43/1000 quilos	€ 77,42/1000 quilos
Acetileno usado como combustível	€ 7,99 ⁶⁹⁴ /1000 quilos	Portaria n.º 320-D/2011, de 30 de dezembro			€ 7,99/1000 quilos
Gás natural usado como carburante	€ 1,15/Gigajoule	N.º 4 do artigo 92.º do CIEC		€ 1,34/Gigajoule	€ 2,49/Gigajoule
Gás natural usado como combustível	€ 0,307/Gigajoule	N.º 4 do artigo 92.º do CIEC		€ 1,34/Gigajoule	€ 1,647/Gigajoule

⁶⁸⁶ Atualmente corresponde aos códigos NC 2710 19 43 a NC 2710 19 48;

⁶⁸⁷ Portaria n.º 24-D/2016, que atualiza o valor das taxas unitárias do ISP, publicada no Diário da República, n.º 29/2016, 1.º Suplemento, Série I, de 11 de fevereiro de 2016, com última redação conferida pela Portaria n.º 136-A/2016, de 12 de maio, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/73576685/details/normal?!=1> [07.06.2021].

⁶⁸⁸ Atualmente corresponde a NC 2710 19 46 e NC 2710 19 47.

⁶⁸⁹ Taxa que deverá estar compreendida entre € 100,00 e € 400,00 por 1000 litros (alínea g) do n.º 7 do artigo 92.º do CIEC).

⁶⁹⁰ Portaria n.º 84/2013, que atualiza a taxa do ISP aplicável ao gasóleo de aquecimento, publicada no Diário da República, n.º 41/2013, Série I, de 27 de fevereiro de 2013, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/320-d-2011-259245> [15.11.2021].

⁶⁹¹ Atualmente corresponde ao código NC 2710 19 62.

⁶⁹² Atualmente corresponde aos códigos NC 2710 19 66 e NC 2710 19 67.

⁶⁹³ Taxa que deverá estar compreendida entre € 7,92 e € 9,13/1000 Kg (n.º 3 do artigo 92.º do CIEC).

⁶⁹⁴ Taxa que deverá estar compreendida entre € 7,92 e € 9,13/1000 Kg (n.º 3 do artigo 92.º do CIEC).

Carvão, linhite e coque de hulha, classificados pelas posições NC 2701, 2702 e 2704	€ 4,25 ⁶⁹⁵ /1000 quilos	Portaria 320-D/2011, de 30 de dezembro		€ 54,20/1000 quilos	€ 58,26/1000 quilos
Coque de petróleo classificado pela posição NC 2713	€ 4,26 ⁶⁹⁶ /1000 quilos	Portaria 320-D/2011, de 30 de dezembro		€ 64,49/1000 quilos	€ 68,75/1000 quilos
Óleos lubrificantes industriais classificados pelos códigos NC 2710 19 83 a 2710 19 93	4,89€ ⁶⁹⁷ /1000 quilos	Portaria 320-D/2011, de 30 de dezembro			€ 4,89/1000 quilos
Óleos lubrificantes não industriais classificados pelos códigos NC 2710 19 81, 2710 19 99, 3811 21 00 e 3811 29 00	21,77€ ⁶⁹⁸ /1000 quilos	Portaria 320-D/2011, de 30 de dezembro			€ 21,77/1000 quilos

A título exemplificativo, um consumo de 40 litros de gasolina dá origem a € 25,92⁶⁹⁹ de ISP, ao qual ainda acresce o IVA, correspondendo o ISV (líquido do valor do IVA) a cerca de 40% do montante total a pagar pelo abastecimento.

O ISP⁷⁰⁰ é incluído no valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a IVA⁷⁰¹, sendo repercutido aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços aquando da liquidação do IVA⁷⁰². Contudo, o valor pago de ISP não era perceptível junto dos consumidores, facto que recentemente se alterou.

Por forma a que os consumidores estejam informados do valor que pagam de ISP aquando do consumo destes produtos⁷⁰³, consciencializando-os do impacte ambiental dos mesmos, foi publicado o Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro⁷⁰⁴ que obriga à discriminação na fatura, por parte do

⁶⁹⁵ Taxa que deverá estar compreendida entre € 4,16 e € 35/1000 Kg (n.º 6 do artigo 92.º do CIEC).

⁶⁹⁶ Taxa que deverá estar compreendida entre € 4,16 e € 35/1000 Kg (n.º 6 do artigo 92.º do CIEC).

⁶⁹⁷ Taxa que deverá estar compreendida entre € 0,00 e € 5,99/1000 Kg (alínea e) do n.º 7 do artigo 92.º do CIEC).

⁶⁹⁸ Taxa que deverá estar compreendida entre € 0,00 e € 30/1000 Kg (alínea f) do n.º 7 do artigo 92.º do CIEC).

⁶⁹⁹ € 20,27 de ISP (506,64€ a dividir por 1000 litros e a multiplicar por 40 litros) + 2,17€ de adicionamento sobre as emissões de CO₂ (54,34€ a dividir por 1000 litros e a multiplicar por 40 litros) + 3,48€ de contribuição para o setor rodoviário (87,00€ a dividir por 1000 litros a multiplicar por 40 litros).

⁷⁰⁰ O qual inclui, como já se referiu, a taxa de adicionamento sobre as sobre emissões de CO₂ e a contribuição de serviço rodoviário.

⁷⁰¹ Dispõe a alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA que o valor das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a IVA inclui os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio IVA.

⁷⁰² Artigo 37.º do CIVA.

⁷⁰³ É pretendido, fazendo jus ao direito do consumidor à informação consagrado no artigo 60.º da CRP, que o consumidor seja informado de forma clara, objetiva e adequada sobre o preço total dos bens ou serviços, incluindo os montantes das taxas e impostos.

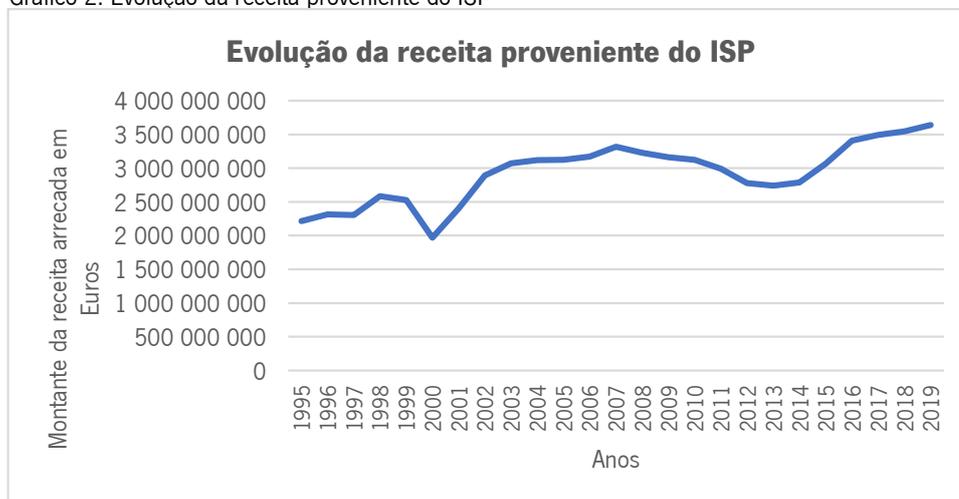
⁷⁰⁴ Regulamento n.º 141/2020, relativo regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de combustíveis derivados do petróleo e de GPL ao Consumidor, publicado no Diário da República, n.º 36/2020, Série II, de 20 de fevereiro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/regulamento/141-2020-129413161> [08.06.2021].

comercializador de combustíveis derivados do petróleo e de GPL em postos de abastecimento, do valor do imposto sobre os produtos petrolíferos, que inclui, o adicional ao ISP⁷⁰⁵, o adicionamento sobre as emissões de CO₂ e a contribuição de serviço rodoviário⁷⁰⁶. Deverão ainda informar sobre a quantidade e o sobrecusto da incorporação de biocombustíveis, expressos em percentagem e em EUROS por litro, respetivamente⁷⁰⁷. Pelo Decreto-Lei n.º 117/2010, de 25 de outubro, os incorporadores estão obrigados a contribuir para o cumprimento das metas de incorporação na percentagem de 11% em 2021 de biocombustíveis, em teor energético, relativamente às quantidades de combustíveis rodoviários por si introduzidos, com exceção do GPL e do gás natural.

Considerando, como refere JOSÉ CASALTA NABAIS, que os biocombustíveis dificilmente se poderão constituir “[...] num consumo alternativo minimamente significativo”⁷⁰⁸, esta obrigatoriedade de incorporação nos combustíveis fósseis é justificada como uma forma de incentivo ao seu uso⁷⁰⁹.

É bem visível o peso que o ISV representa em cada abastecimento de combustível, o qual ainda mais se faz sentir com a atual escalada de preços do petróleo. E, ainda que os consumidores estejam informados sobre o seu valor e peso, em determinados casos, os mesmos não possuem alternativa de mobilidade diferente, continuando a consumir estes produtos e a sua receita constantemente a aumentar, conforme se pode verificar pelo gráfico que elaboramos⁷¹⁰:

Gráfico 2: Evolução da receita proveniente do ISP



⁷⁰⁵ Este adicional de € 0,007/litro para a gasolina e de € 0,0035/litro para o gasóleo rodoviário e para o gasóleo colorido e marcado já está incluído nas taxas unitárias de imposto sobre os produtos petrolíferos (artigo 407.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro).

⁷⁰⁶ Artigo 8.º, alínea d) do n.º 1 e alínea a) do n.º 2 do artigo 9.º do Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro.

⁷⁰⁷ Alínea f) do n.º 1 do artigo 9.º do Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro.

⁷⁰⁸ NABAIS, José Casalta, “Algumas considerações sobre a figura dos tributos”, in António José Avelãs Nunes, *et. al.*, (organização), *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Aníbal de Almeida*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, p. 752.

⁷⁰⁹ *Ibidem*.

⁷¹⁰ Gráfico elaborado com base na informação disponibilizada pelo INE quanto à receita proveniente deste imposto. INE. INE, *Quadro E.5.3.2 – Impostos com relevância ambiental, por categoria e por imposto (anual)*, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=cn_quadros&boui=391699883 [06.12.2021]

Capítulo V - Taxas com relevância ambiental

V.1. Taxas e Prestações Financeiras devidas pela Gestão de Resíduos

V.1.1. Prestações Financeiras devidas pela Gestão de Fluxos Específicos de Resíduos

Em detrimento da revolução industrial, estima-se que em 2030 seremos 8,5 mil milhões de pessoas em todo o mundo⁷¹¹, em que cerca de 57% serão consumidores da classe média⁷¹² e em que mais de metade (60%) da população total estará a viver nos grandes centros urbanos⁷¹³, o que implicará, seguindo esta trajetória, que o consumo de matérias-primas praticamente duplique nos próximos quarenta anos⁷¹⁴.

Com mais consumo, mais emissões de gases com efeito de estufa serão geradas e mais resíduos serão produzidos⁷¹⁵, o que acarreta mais danos ambientais, tornando fulcral uma gestão eficiente dos resíduos.

A poluição associada aos resíduos não é um problema apenas dos dias de hoje, nem é exclusivo de um qualquer país. Como evidencia Nicolas Moussis, “[...] neste mosaico de Estados que se chama Europa, o mercado comum da poluição formara-se mais cedo do que o mercado comum das mercadorias. O ar e as águas poluídas circulavam livremente através das fronteiras, muito antes de se pensar em as abrir aos cidadãos e às mercadorias estrangeiras”⁷¹⁶.

Os resíduos, entendidos como quaisquer substâncias ou objetos de que o detentor se desfaz ou tem a intenção ou a obrigação de se desfazer⁷¹⁷ ou na definição de MARIA ALEXANDRA ARAGÃO, como “[...] coisas desinteressantes... e caras; enigmáticas... e poluentes; difíceis de gerir... e perigosas”⁷¹⁸, implicam uma gestão criteriosa e assente em princípios fundamentais, os quais se encontram previstos

⁷¹¹ UNITED NATIONS, Department of Economic and Social Affairs - Population Division, *World Population Prospects 2019: Highlights*, New York, United Nations, 2019, p. 5, disponível em: https://population.un.org/wpp/Publications/Files/WPP2019_Highlights.pdf [26.06.2021].

⁷¹² KHARAS, Homi, “The emerging middle class in developing countries”, in *Working paper n.º 285*, OECD Development Centre, 2010, p. 27, disponível em: <https://www.oecd.org/dev/44457738.pdf> [26.06.2021]. Neste documento estimou-se que em 2030 a classe média atingiria os 4,9 mil milhões de pessoas.

⁷¹³ UNITED NATIONS, Department of Economic and Social Affairs - Population Division, *World Urbanization Prospects 2018: Highlights*, New York, United Nations, 2019, p. 5, disponível em: <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210043137/read> [26.06.2021].

⁷¹⁴ OECD, *Global Material Resources Outlook to 2060: Economic Drivers and Environmental Consequences*, Paris, OCDE Publishing, 2019, p. 21, disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/environment/global-material-resources-outlook-to-2060_9789264307452-en [26.06.2021].

⁷¹⁵ Estima-se que em 2050 serão gerados mais 70% de resíduos. KAZA, Silpa, et. al., *WHAT A WASTE 2.0: A Global Snapshot of Solid Waste Management to 2050*, Washington, World Bank Publications, 2018, disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/30317/211329ov.pdf?sequence=11&isAllowed=y> [26.06.2021].

⁷¹⁶ MOUSSIS, Nicolas, *Les politiques de la Communauté économique européenne*, Paris, Dalloz, 1982, tradução portuguesa de Amélia Ferreira Pinto, *As políticas da Comunidade Económica Europeia*, Coimbra, Almedina, 1985, p. 283.

⁷¹⁷ Definição legal expressa na alínea aa) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, que aprova o regime geral da gestão de resíduos, o regime jurídico da deposição de resíduos em aterro e altera o regime da gestão de fluxos específicos de resíduos, transpondo as Diretivas (UE) 2018/849, 2018/850, 2018/851 e 2018/852, publicado no Diário da República, n.º 239/2020, 1.º Suplemento, Série I, de 10 de dezembro de 2020, com última redação conferida pela Lei n.º 52/2021, de 10 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2020-150908020> [18.12.2021].

⁷¹⁸ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *Direito dos resíduos*, Coimbra, Almedina, 2003, p. 10.

no Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro e se subsumem aos seguintes:

- Princípio da regulação da gestão de resíduos⁷¹⁹, significando que a gestão dos resíduos deve estar devidamente regulamentada e que todos os intervenientes na mesma devem seguir os procedimentos estipulados, bem como obedecer aos princípios previstos na legislação associada a essa gestão;

- Princípio da autossuficiência e da proximidade⁷²⁰. O princípio da autossuficiência indica que cada Estado se deve dotar de instalações de eliminação de resíduos necessárias para a eliminação de todos os seus resíduos e adequadas para assegurar um nível elevado de proteção do ambiente e da saúde pública, evitando a transferência de resíduos de e para outros Estados. O princípio da proximidade acaba por contrariar o princípio da autossuficiência, uma vez que o primeiro dita a correção na fonte, ou seja, que os resíduos devem ser eliminados o mais próximo possível do local da sua produção, podendo acontecer que esse local mais próximo se situe noutro Estado, prevalecendo, neste caso, o princípio da proximidade em detrimento do princípio da autossuficiência⁷²¹.

- Princípio da proteção da saúde humana e do ambiente⁷²²;

- Princípio da hierarquia dos resíduos⁷²³;

- Princípio da equivalência, do valor económico, da eficiência e da eficácia⁷²⁴; e

- Princípio da responsabilidade pela gestão⁷²⁵.

Uma correta gestão dos resíduos, com o menor impacto possível no ambiente e na saúde pública implica que se dê prioridade à prevenção, seguindo-se a valorização (preparação para reutilização, reciclagem ou outros tipos de valorização) e só em último recurso se proceda à eliminação⁷²⁶, admitindo-se, contudo, determinadas exceções⁷²⁷. A este princípio da hierarquia dos resíduos também podemos associar a política dos 3R: reduzir, reutilizar e reciclar, ou seja, só em último caso se deve eliminar

⁷¹⁹ Artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷²⁰ Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷²¹ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, "Princípios fundamentais do Direito dos resíduos", in João Miranda, *et. al.* (coordenação), *Direito dos Resíduos*, Lisboa, Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos, 2014, pp. 11-12.

⁷²² Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷²³ Artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷²⁴ Artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷²⁵ Artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷²⁶ Artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷²⁷ É o que sucede nos óleos usados (fluxo específico de resíduos), em que os mesmos estão sujeitos a uma hierarquia específica, devendo dar-se prioridade à regeneração; seguindo-se outras formas de reciclagem e por último a valorização (n.º 2 do artigo 44.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, que unifica o regime da gestão de fluxos específicos de resíduos sujeitos ao princípio da responsabilidade alargada do produtor, transpondo as Diretivas números 2015/720/UE, 2016/774/UE e 2017/2096/UE, publicado no Diário da República, n.º 236/2017, 2.º Suplemento, Série I, de 11 de dezembro de 2017, com última alteração conferida pela Lei n.º 52/2021, de 10 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2017-114350681> [21.11.2021].

resíduos, uma vez que essa operação consiste em desperdiçar recursos escassos, que em determinados casos, poderiam ser reaproveitados.

Face ao princípio da prevenção, subentendido no princípio da proteção da saúde humana e do ambiente, constitui objetivo prioritário da política de resíduos evitar e reduzir os riscos para a saúde humana e para o ambiente, garantindo que a gestão de resíduos seja realizada recorrendo a processos ou métodos que não sejam suscetíveis de gerar efeitos adversos sobre o ambiente, nomeadamente, poluição da água, do ar, do solo, afetação da fauna ou da flora, ruído ou odores ou danos em quaisquer locais de interesse e na paisagem⁷²⁸.

Há determinados fluxos de resíduos a que, face às suas características, entre as quais a sua perigosidade, é exigido um tratamento/gestão específico. Referimo-nos aos resíduos de embalagens; aos óleos usados; aos pneus usados; aos resíduos de equipamentos elétricos e eletrónicos; aos resíduos de pilhas e acumuladores; e aos veículos em fim de vida, tal como são definidos no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro, cuja sua gestão se encontra prevista no mesmo Decreto-Lei⁷²⁹.

Ao produtor dos produtos que dão origem a esses resíduos, ao embalador e ao fornecedor de embalagens de serviço encontra-se estatuído o regime da responsabilidade alargada do produtor, pelo que aos mesmos é atribuída a responsabilidade financeira ou financeira e operacional da gestão da fase do ciclo de vida dos produtos quando estes atingem o seu fim de vida e se tornam resíduos⁷³⁰.

Deste modo, os produtores dos produtos, os embaladores que utilizam embalagens não reutilizáveis e os fornecedores de embalagens de serviço não reutilizáveis devem pautar a conceção dos produtos por padrões de produção mais sustentáveis⁷³¹, admitindo-se, em prol do ambiente e da saúde pública, determinadas restrições relativas à colocação no mercado de determinados produtos⁷³² e, entre outras responsabilidades⁷³³, ficam obrigados a gerir os respetivos resíduos através de um sistema

⁷²⁸ Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷²⁹ Artigo 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷³⁰ N.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷³¹ Devem, por exemplo, os produtores de veículos, em colaboração com os fabricantes de materiais e de equipamentos para veículos, integrar, progressivamente, uma quantidade crescente de materiais reciclados nos veículos, seis componentes ou outros produtos (alínea c) do n.º 1 do artigo 82.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro). Também os produtores de equipamentos elétricos e eletrónicos devem conceber e fabricar produtos sustentáveis atendendo a questões como a eficiência na utilização dos recursos, a redução da presença de produtos químicos perigosos nos produtos, a durabilidade, a possibilidade de reutilização a capacidade de atualização e a reparabilidade, a eficiência energética dos produtos e o aumento do teor de materiais reciclados nos produtos (N.º 3 do artigo 55.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro).

⁷³² É o que sucede na proibição de colocação no mercado de pilhas ou acumuladores, incorporados ou não em aparelhos, que contenham um teor ponderal de mercúrio superior a 5 ppm: de pilhas ou acumuladores portáteis, incluindo os incorporados em aparelhos, com um teor ponderal de cádmio superior a 20 ppm (n.º 4 do artigo 88.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro) e na proibição de colocação no mercado de embalagens que não preencham os requisitos essenciais de fabrico e composição das embalagens definidos no anexo VIII do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro (por exemplo, em relação aos níveis de concentração de metais pesados nas embalagens), em respeito pelas normas harmonizadas europeias ou, na sua falta, as normas nacionais aplicáveis (n.º 3 do artigo 88.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro).

⁷³³ Devem, por exemplo, assegurar em relação aos resíduos de embalagens; aos óleos usados; aos pneus usados; aos resíduos de equipamentos elétricos e eletrónicos; os resíduos de pilhas e acumuladores portáteis e de baterias, acumuladores industriais, baterias e acumuladores para veículos automóveis e

individual ou de um sistema integrado, sujeito a autorização ou licença, respetivamente, ou através do sistema de depósito de embalagens previsto no artigo 23.º-C do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro⁷³⁴. Ficam ainda os embaladores que utilizam embalagens reutilizáveis obrigados a gerir, individual ou coletivamente, as embalagens que colocam no mercado e os respetivos resíduos através de um sistema de reutilização de embalagens⁷³⁵.

O sistema individual é o sistema através do qual o produtor do produto, o embalador e o fornecedor de embalagens de serviço assumem individualmente a responsabilidade pela gestão do resíduo no qual o produto ou embalagem se transforma⁷³⁶, o qual está sujeito a autorização⁷³⁷ e à prestação de uma caução a favor da Agência Portuguesa do Ambiente, I.P. que pode assumir a forma de garantia bancária ou seguro-caução, estipulada em função da quantidade e da perigosidade dos produtos ou das embalagens colocados no mercado, a fim de evitar que os custos de gestão de resíduos recaiam sobre a sociedade ou sobre os restantes produtores⁷³⁸.

Por sua vez, no sistema integrado, o produtor do produto, o embalador ou o fornecedor de embalagens de serviço transfere a sua responsabilidade pela gestão do resíduo no qual o produto ou a embalagem se transforma, para uma entidade gestora licenciada para o efeito, que assume coletivamente essa responsabilidade⁷³⁹.

A transferência dessa responsabilidade dá-se pelo pagamento de uma prestação financeira às entidades gestoras⁷⁴⁰, sendo a mesma objeto de contrato escrito, de duração coincidente com o período de vigência da licença da entidade gestora e o qual deve conter as cláusulas identificadas nas várias alíneas do n.º 3 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro⁷⁴¹, podendo a entidade gestora recusar-se à celebração do contrato em caso de o produtor, o embalador ou o fornecedor de embalagens de serviço se encontrar em incumprimento da obrigação de pagamento de valores da prestação financeira relativos ano anterior a outra entidade gestora no âmbito do mesmo fluxo⁷⁴², não

aos veículos em fim de vida, o cumprimento das metas de recolha, reciclagem, regeneração (em relação aos óleos usados) e de valorização estipuladas nos artigos 29.º; 45.º 52.º; 56.º e 56.º; 71.º e 76.º; e 80.º, respetivamente, do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷³⁴ N.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷³⁵ N.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷³⁶ N.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷³⁷ N.º 11 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷³⁸ N.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷³⁹ N.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁴⁰ N.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro. Existem para cada fluxo específico de resíduos várias entidades gestoras, com licenças conferidas por Despacho, de que é exemplo, a SOGILUB - Sociedade de Gestão Integrada de Óleos Lubrificantes Usados, Lda, única entidade licenciada na gestão de óleos usados, com licença válida até 31 de dezembro de 2025, conforme Despacho n.º 1172/2021, publicado no Diário da República, n.º 20/2021, Série II, de 29 de janeiro de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/1172-2021-155737391> [18.12.2021].

⁷⁴¹ N.º 3 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁴² N.º 6 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

sendo ainda a mesma obrigada a gerir determinados fluxos de resíduos cujas especificações técnicas não respeitem os fins para os quais está licenciada⁷⁴³.

As entidades gestoras são financiadas essencialmente por essa prestação financeira suportada pelos produtores dos produtos, embaladores ou pelos fornecedores de embalagens de serviço⁷⁴⁴, devendo os produtores e distribuidores, discriminar, ao longo da cadeia, nas transações entre operadores económicos, num item específico a consagrar na respetiva fatura, o valor correspondente ao valor da mesma⁷⁴⁵, obrigação que não se aplica ao fluxo de embalagens e resíduos de embalagens⁷⁴⁶ e às pilhas portáteis, existindo mesmo, em relação a este último fluxo, a proibição de o fazer ao longo da cadeia até ao consumidor final⁷⁴⁷. No caso do fluxo de pneus e pneus usados, a exigência dessa discriminação aplica-se também nas transações com o consumidor final⁷⁴⁸.

Em caso de os produtos colocados no mercado nacional serem transferidos para fora do território nacional, como não existirá, em território nacional, qualquer custo com a gestão dos resíduos, a prestação financeira não será devida, mas para tal o produtor do produto, o embalador ou o fornecedor de embalagem de serviço dispõem de um prazo máximo de 120 dias, contados da data da transação comercial, para obter junto do seu cliente uma declaração a certificar que os produtos foram exportados ou expedidos⁷⁴⁹, sendo que, em caso de não obtenção dessa declaração, dever-se à proceder à liquidação dos valores da prestação financeira respetiva⁷⁵⁰.

Os valores das prestações financeiras são estabelecidos em função da quantidade de produtos, ou de embalagens no caso do fluxo específico de embalagens e resíduos de embalagens, colocados anualmente no mercado nacional e das características dos mesmos, bem como dos materiais presentes nos resíduos⁷⁵¹, obtendo-se esses valores pela aplicação do modelo de cálculo previsto no artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro, o qual deve prever prestações financeiras diferenciadas em função do impacto ambiental dos produtos e do custo real de gestão dos respetivos resíduos⁷⁵².

A responsabilidade dos produtores não se subsume, contudo, a estas prestações financeiras,

⁷⁴³ A entidade gestora não é obrigada a gerir, por exemplo, os óleos usados cujas especificações técnicas não respeitem os fins para os quais está licenciada (n.º 3 do artigo 47.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro).

⁷⁴⁴ N.º 1 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁴⁵ N.º 7 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁴⁶ N.º 9 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁴⁷ N.º 10 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁴⁸ N.º 8 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁴⁹ N.º 5 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁵⁰ N.º 6 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁵¹ N.º 2 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁷⁵² N.º 3 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

estando os mesmos obrigados a seguir, desde a conceção do produto, à sua colocação no mercado e à recolha e tratamento dos resíduos, determinados procedimentos e a observar certas disposições legais previstas no Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro, dando origem, a sua não observância, a contraordenações ambientais previstas no artigo 90.º do mesmo Decreto-Lei 152-D/2017, de 11 de dezembro. Além dos produtores, estão ainda os utilizadores finais obrigados a cumprir determinadas exigências previstas no mesmo diploma, nomeadamente, no que diz respeito ao encaminhamento de determinados resíduos para a rede de receção e de recolha seletiva de resíduos, de acordo com as informações fornecidas pelos produtores através, por exemplo, de instruções de utilização colocadas nos produtos, da marcação dos mesmos, e das campanhas de sensibilização promovidas pelas entidades gestoras.

Além destes fluxos específicos de resíduos, todos os restantes resíduos devem ser objeto de tratamento, pelo que passaremos à análise da taxa de gestão de resíduos.

V.1.2. Taxa de Gestão de Resíduos

A Taxa de Gestão de Resíduos visa, além de compensar os custos administrativos de acompanhamento das atividades de gestão de resíduos, incentivar a redução da produção de resíduos, estimular o cumprimento dos objetivos nacionais em matéria de gestão de resíduos e melhorar o desempenho do setor⁷⁵³.

A mesma é devida pelas entidades responsáveis por sistemas de gestão de resíduos urbanos municipais ou multimunicipais⁷⁵⁴, por instalações de incineração, de deposição de resíduos, pelos centros integrados de recuperação, valorização e eliminação de resíduos (CIRVER) e pelas entidades gestoras de sistemas individuais ou integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos⁷⁵⁵, as quais a farão repercutir nas tarifas e prestações financeiras cobradas ao longo da cadeia de valor da gestão de resíduos até ao produtor dos resíduos⁷⁵⁶.

Esta taxa é liquidada anualmente e incide sobre a quantidade e o destino final dos resíduos geridos pelos sistemas de gestão de resíduos urbanos e instalações de tratamento de resíduos⁷⁵⁷, devendo

⁷⁵³ N.º 1 do artigo 110.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁵⁴ A recolha e tratamento dos resíduos sólidos urbanos constitui reserva de serviço público dos sistemas municipais ou multimunicipais, admitindo-se, contudo, a sua concessão nos termos da Lei n.º 88-A/97, que regula o acesso da iniciativa económica privada a determinadas atividades económicas, publicada no Diário da República, n.º 170/1997, 1.º Suplemento, Série I-A, de 25 de julho de 1997, com última redação conferida pela Lei n.º 35/2013, de 11 de junho, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1997-107684396> [21.11.2021].

⁷⁵⁵ N.º 2 do artigo 110.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁵⁶ N.º 3 do artigo 110.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁵⁷ N.º 1 do artigo 111.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

a mesma ser objeto de aumento gradual⁷⁵⁸. Em 2015, o valor desta taxa foi fixado em € 5,50 por tonelada, tendo nos anos seguintes sofrido um aumento de € 1,10 por tonelada em cada ano, chegando aos € 11 por tonelada em 2020⁷⁵⁹), sendo que, em 2021, o valor da mesma duplicou para € 22 a tonelada⁷⁶⁰, esperando traduzir-se num claro desincentivo à eliminação dos resíduos.

Ainda que este sucessivo aumento devesse servir para dissuadir a eliminação dos resíduos por vias mais prejudiciais ao ambiente, o facto é que a evolução do montante da receita com esta taxa⁷⁶¹ ilustrada no gráfico infra, acompanhada da evolução da proporção dos resíduos depositados em aterro⁷⁶², não parece ser indicativa desse objetivo, deixando em aberto se com a duplicação do valor desta taxa verificada em 2021, se poderá reverter esta tendência.

Gráfico 3: Evolução da receita com a Taxa de Gestão de Resíduos



Face aos objetivos ambientais que se visa atingir e à hierarquia a que deve obedecer a gestão de resíduos, a taxa é tanto menor quanto mais adequado aos fins ambientais se mostre o destino atribuído aos resíduos e é tanto maior quanto mais prejudicial ao ambiente se mostre o destino conferido aos mesmos. Se o destino for a deposição em aterro será cobrada a totalidade do valor da taxa, pela

⁷⁵⁸ N.º 4 do artigo 110.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁵⁹ Valores fixados na Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, que alterou o artigo 58.º do Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de setembro.

⁷⁶⁰ N.º 4 do artigo 110.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁶¹ Evolução que apresentamos graficamente, a qual tem como suporte os dados disponibilizados pelo INE quanto ao montante da receita arrecadada com esta taxa desde 2007 a 2019 (último ano com dados definitivos). INE, *Quadro E.5.3.3 - Taxas com relevância ambiental, por categoria e por taxa (anual)*, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=cn_quadros&boui=391699883 [24.12.2021].

⁷⁶² INE, *Objectivos de desenvolvimento sustentável - Agenda 2030: Indicadores para Portugal - 2010/2020*, Lisboa, Instituto Nacional de Estatística, I.P., 2021, pp. 136-137, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=280981585&PUBLICACOESmodo=2 [24.12.2021].

incineração em terra será devido 85% do valor e se o destinado for a valorização energética apenas 20% do valor da mesma será exigido⁷⁶³.

No caso dos aterros para resíduos não perigosos, o valor desta taxa será agravado 10% em 2023; em 20% em 2024 e em 30% em 2025 relativamente às quantidades de resíduos adequados para reciclagem ou outra valorização material⁷⁶⁴. Em sentido inverso, no caso dos resíduos depositados em aterros geridos no âmbito dos sistemas municipais ou multimunicipais de gestão de resíduos urbanos, o valor da taxa será desagravado em 10% se o município demonstrar ter separado e reciclado na origem ou recolhido seletivamente 5% dos biorresíduos; em 30% se demonstrar ter separado e reciclado na origem ou recolhido seletivamente 15% dos biorresíduos e em 50% se o demonstrar ter separado e reciclado na origem ou recolhido seletivamente 30% dos biorresíduos⁷⁶⁵.

Esta taxa deverá ser repercutida através, no caso da repercussão pelas entidades gestoras de sistemas individuais ou integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos abrangidos pela responsabilidade alargada do produtor, da sua inclusão nas prestações financeiras cobradas aos produtores desses produtos e nos termos definidos no artigo 112.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro⁷⁶⁶.

Já a repercussão desta taxa aos utilizadores dos serviços de gestão de resíduos deve ser efetuada juntamente com a tarifa descrita no artigo 107.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro, cobrada pelos municípios pelo serviço de gestão de resíduos urbanos⁷⁶⁷.

A taxa de gestão de resíduos deve ser somada às tarifas e prestações financeiras que estes sujeitos passivos cobram aos seus clientes e objeto de discriminação na fatura por eles emitida⁷⁶⁸. No caso da repercussão efetuada pelos municípios, a mesma deve constar da fatura da água, estando o seu valor indexado ao consumo de água, procedimento que está prestes a terminar⁷⁶⁹.

⁷⁶³ N.º 1 do artigo 111.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁶⁴ N.º 3 do artigo 111.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁶⁵ N.º 7 do artigo 111.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁶⁶ N.º 3 do artigo 110.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁶⁷ N.º 3 do artigo 110.º do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁶⁸ Artigo 8.º da Portaria n.º 278/2015, que regula o montante da taxa de gestão de resíduos (TGR) a afetar aos municípios e estabelece as regras para a sua liquidação, pagamento e repercussão, publicada no Diário da República, n.º 178/2015, Série I, de 11 de setembro de 2015, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/278-2015-70262479> [18.12.2021].

⁷⁶⁹ Nos termos do n.º 4 do artigo 107.º conjugado com o artigo 19.º - Produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro, a partir de 1 de julho de 2026, as tarifas da gestão de resíduos urbanos devem deixar de ser indexadas ao consumo da água.

Portugal, encontra-se em fase de testes para a introdução do sistema de “pagamento em função da produção de resíduos” ou “*pay-as-you-throw*”⁷⁷⁰, sistema que já vem sendo implementado pela maioria dos países da União Europeia⁷⁷¹ e que visa onerar os produtores de resíduos com base na quantidade efetiva de resíduos produzidos ao mesmo tempo que incentivar a separação dos resíduos recicláveis na origem e a redução dos resíduos indiferenciados⁷⁷².

Ainda que a aplicação da taxa de gestão de resíduos não se tenha demonstrado inconstitucional, uma vez que não é necessária uma equivalência económica, mas apenas uma equivalência jurídica, ou seja, não tem de existir uma “[...] absoluta identidade entre os custos gerados à administração e o valor da taxa”⁷⁷³, devendo apenas o seu montante não ser totalmente alheio à relação entre custos e benefício⁷⁷⁴, parece-nos que a adoção deste sistema permitirá uma maior proporcionalidade entre o valor da taxa e o custo provocado à administração pelos produtores de resíduos, assim como acreditamos que poderá ter potencial para orientar comportamentos, pois estabelecerá uma relação mais direta entre o poluidor e o pagador, permitindo, deste modo, compensar os que se esforçam em reduzir a quantidade de resíduos indiferenciados e penalizar os que não se esforçam para tal.

Não obstante, a configuração atual desta taxa não se encontrar em total sintonia com os propósitos ambientais, a mesma denota, em alguns aspetos já referenciados, preocupações a esse nível, sendo a consignação de parte da receita ao Fundo Ambiental⁷⁷⁵, mais uma delas.

⁷⁷⁰ Por exemplo, o Município de Guimarães já utiliza este sistema desde 2016. Os consumidores, possuidores de contentores individuais (para lixo indiferenciado e de recolha seletiva) pagam pelos sacos que utilizam para depositar o lixo indiferenciado que produzem e beneficiam de uma redução/isenção da taxa de resíduos que é cobrada na fatura da água. MINISTÉRIO DO AMBIENTE E DA AÇÃO CLIMÁTICA-SECRETARIA DE ESTADO DO AMBIENTE, *Biorresíduos: Contas certas nos resíduos*, 2020, disponível em: <https://eco.nomia.pt/contents/documentacao/2020-orientacoes-biorresiduos-v1.pdf> [18.05.2021]. Em São Brás de Alportel também já se preparam para instalar este sistema, em que cada consumidor/agregado familiar terá uma chave de acesso e identificação que desbloqueará as tampas dos contentores destinados à deposição de resíduos urbanos indiferenciados e dos ecopontos onde vão ser depositados os resíduos. PORTUGAL2020, *Arranca projeto-piloto PAYT 'Pague apenas o Lixo que Produz' em SB de Alportel*, 27 de agosto de 2020, disponível em: <https://www.portugal2020.pt/content/arranca-projeto-piloto-payt-pague-apanas-o-lixo-que-produz-em-sb-de-alportel> [18.05.2021].

⁷⁷¹ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicado de Imprensa: Ambiente: novo quadro de medalhas para a gestão dos resíduos*, Bruxelas, 7 de agosto de 2012, disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_12_888 [28.08.2021].

⁷⁷² N.º 2 do anexo III ao Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

⁷⁷³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0428/14, de 9 setembro de 2015, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0b077cf11c34935d80257ec20053e86f?OpenDocument&ExpandSection=1> [29.08.2021].

⁷⁷⁴ *Ibidem*.

⁷⁷⁵ Artigo 114.º e 115.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 10 de dezembro.

V.2. Taxa de recolha de cadáveres de animais mortos na exploração agrícola

Os subprodutos⁷⁷⁶ animais, independentemente da sua origem, constituem um risco potencial para a saúde pública e animal e para o ambiente, que tem de ser adequadamente controlado mediante o encaminhamento de tais produtos para meios de eliminação seguros ou mediante a sua utilização para outros fins, desde que sejam aplicadas condições rigorosas que minimizem os riscos sanitários envolvidos⁷⁷⁷.

Como tal, foi criado o sistema de recolha e tratamento de animais⁷⁷⁸ que assegura a recolha, processamento e eliminação ou utilização dos produtos derivados⁷⁷⁹ dos cadáveres dos bovinos, ovinos, caprinos e suínos que morram nas explorações pecuárias, entrepostos pecuários, centros de agrupamento, abegoarias de matadouro, sempre que classificáveis como matérias da categoria 1 e 2 nos termos dos artigos 8.º e 9.º do Regulamento (CE) n.º 1069/2009, de 21 de outubro⁷⁸⁰, garantindo assim os fins ambientais, a salvaguarda da saúde pública e a prevenção do risco de disseminação de doenças⁷⁸¹.

Como forma de financiar este sistema, aos detentores de animais da espécie bovina, ovina, caprina e suína é cobrada uma taxa (designada por taxa SIRCA) por espécie e tipo de animal, de acordo com o princípio da proporcionalidade, não devendo o valor da mesma ultrapassar os custos relativos que cada espécie representa no sistema, incluindo os custos associados, designadamente com a recolha, o processamento e com a eliminação ou utilização dos produtos derivados, bem como os custos administrativos⁷⁸².

Não estão, contudo, sujeitos a esta taxa, os cadáveres dos animais das espécies suprarreferidas que morram⁷⁸³:

⁷⁷⁶ Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1069/2009, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de outubro de 2009, que define regras sanitárias relativas a subprodutos animais e produtos derivados não destinados ao consumo humano, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 300, em 14 de novembro de 2009, com última redação conferida pelo Regulamento (UE) 2019/1009 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de junho de 2019, com última alteração conferida pelo Regulamento (UE) 2019/1009, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de junho de 2009, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A32009R1069> [13.08.2021], consideram-se como subprodutos animais, os corpos inteiros ou partes de animais mortos, os produtos de origem animal e outros produtos que provenham de animais que não se destinam ao consumo humano, incluindo oócitos, embriões e sêmen.

⁷⁷⁷ Ponto 2 do Regulamento n.º 1069/2009, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de outubro.

⁷⁷⁸ Sistema de recolha e tratamento de animais, doravante designado por SIRCA.

⁷⁷⁹ Nos termos do artigo 3.º do Regulamento n.º 1069/2009, de 21 de outubro, são definidos como produtos derivados, os produtos obtidos a partir de um ou mais tratamentos, transformações ou fases de processamento de subprodutos animais.

⁷⁸⁰ N.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, que assegura a execução e garante o cumprimento das disposições do Regulamento (CE) n.º 1069/2009, que define as regras sanitárias relativas a subprodutos animais e produtos derivados não destinados ao consumo humano, publicado no Diário da República, n.º 59/2017, Série I, de 23 de março de 2017, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 9/2021, de 29 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2017-156697732> [26.11.2021].

⁷⁸¹ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁷⁸² N.º 1 e n.º 2 do Artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁷⁸³ N.º 4 do artigo 7.º e n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

- Nos estabelecimentos localizados nas Regiões Autónomas⁷⁸⁴;
- Nas explorações pecuárias, entrepostos pecuários e centros de agrupamento, que por si ou através de organizações, recorrendo ou não à prestação de serviços de terceiros, assegurem a recolha, o processamento e a eliminação ou a utilização dos produtos derivados dos cadáveres mediante a apresentação de um plano para aprovação pela Direção-Geral de Alimentação e Veterinária⁷⁸⁵, que assegure o cumprimento das disposições contidas no Regulamento (CE) n.º 1069/2009, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de outubro, bem como as normas sanitárias decorrentes dos programas de erradicação da Encefalopatia Espongiforme Bovina e de outras doenças⁷⁸⁶;
- Nas explorações pecuárias, entrepostos pecuários e centros de agrupamento que beneficiem de uma das derrogações previstas no artigo 19.º do Regulamento (CE) n.º 1069/2009, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de outubro, por exemplo, os estabelecidos em áreas remotas⁷⁸⁷ fixadas por Despacho n.º 3844/2017, de 8 de maio, em que é autorizado o enterramento no local dos cadáveres de determinadas classes de animais⁷⁸⁸ que morram nos estabelecimentos das freguesias identificadas no Despacho ou a utilização de outras medidas alternativas de destruição previstas no mesmo regulamento⁷⁸⁹; e
- Os provenientes das trocas intracomunitárias ou de importações diretas para abate, em que recaia a obrigação dos seus detentores suportarem os custos inerentes à

⁷⁸⁴ N.º 4 do artigo 7.º e alínea c) do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁷⁸⁵ Direção-Geral de Alimentação e Veterinária, doravante designada por DGAV.

⁷⁸⁶ N.º 4 do artigo 7.º e alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março. Consideram-se provenientes destes estabelecimentos, os animais que aí tenham permanecido desde o nascimento ou por mais de 60 dias (n.º 5 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março).

⁷⁸⁷ Nos termos do Despacho n.º 3844/2017, que estabelece as áreas remotas, para efeitos de enterramento de cadáveres de animais, tendo em consideração a distância às unidades de transformação e/ou eliminação, as dificuldades de acesso, pelas condições orográficas de certas zonas do território, bem como as áreas de baixa densidade animal, onde o custo da recolha dos cadáveres dos animais mortos nos estabelecimentos é mais elevado e desproporcionado face aos eventuais riscos e benefícios sanitários, publicado no Diário da República n.º 88/2017, Série II, de 8 de maio de 2017, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/3844-2017-106980596> [18.12.2021], a delimitação das áreas remotas tem em consideração nomeadamente a distância às unidades de transformação e/ou eliminação, as dificuldades de acesso, pelas condições orográficas de certas zonas do território, bem como as áreas de baixa densidade animal, onde o custo da recolha dos cadáveres dos animais mortos nos estabelecimentos é mais elevado e desproporcionado face aos eventuais riscos e benefícios sanitários.

⁷⁸⁸ Esta autorização não se aplica, contudo, conforme resulta do Despacho e da possibilidade conferida nos termos do artigo 19.º do Regulamento (CE) n.º 1069/2009, de 21 de outubro, aos cadáveres de animais das explorações da classe 1 e da classe 2 em regime intensivo, tal como definidas no Decreto-Lei n.º 81/2013, que aprova o novo regime do exercício da atividade pecuária, publicado no Diário da República, n.º 113/2013, Série I, de 14 de junho de 2013, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 9/2021, de 9 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2013-34580475> [26.11.2021], e não é possível, mesmo em área remota, o enterramento no local dos cadáveres de bovinos com idade superior a 48 meses. Em contraste, independentemente da zona, é autorizado o enterramento de cadáveres de equídeos e de animais de companhia, bem como o enterramento dos cadáveres e subprodutos de animais considerados materiais da categoria 2, desde que a massa não ultrapasse os 40 kg semanais de vísceras de animais abatidos na exploração, de nados mortos e produtos do parto, cadáveres de animais jovens que ainda não tinham sido identificados.

⁷⁸⁹ N.º 4 do artigo 7.º e alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março. Consideram-se provenientes destes estabelecimentos, os animais que aí tenham permanecido desde o nascimento ou por mais de 60 dias (n.º 5 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março).

recolha, processamento e eliminação ou utilização dos produtos derivados dos cadáveres desses animais, cuja morte ocorra durante o transporte⁷⁹⁰.

O valor desta taxa é fixado por Despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura⁷⁹¹, variando o seu valor entre € 0,12 para suínos-leitões e € 12,50 para bovinos com 12 ou mais meses de idade, aplicando-se estes valores tanto no abate como na certificação para comércio intracomunitário ou exportação⁷⁹². Estes valores são determinados consoante a idade do animal da espécie em causa, por exemplo, aos bovinos com até 12 meses de idade é aplicada uma taxa de € 7,50 e aos bovinos com 12 ou mais meses de idade a taxa de € 12,50 o que, face ao princípio da equivalência inerente aos tributos ambientais se compreende, uma vez que os animais de mais idade são suscetíveis de acarretar mais encargos para o SIRCA e mais danos para o ambiente e a saúde pública.

Anteriormente, pelo Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro⁷⁹³, esta taxa era cobrada aos estabelecimentos de abate, sendo estes os sujeitos passivos que a suportavam, o que o tribunal veio a julgar inconstitucional, “por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência (artigo 13.º da Constituição)”⁷⁹⁴, na medida em que a mesma configurava o estabelecimento de abate como *contribuinte directo* do tributo, quando o presumível beneficiário do serviço que esta se destinava a financiar era, não ele, mas o titular da exploração⁷⁹⁵.

Destarte, esta taxa teve de ser alterada, passando a constituir encargo do detentor dos animais⁷⁹⁶, ainda que por uma questão de praticabilidade⁷⁹⁷ seja liquidada, cobrada e retida pelos matadouros ao apresentante⁷⁹⁸ dos animais para abate, no momento da sua apresentação⁷⁹⁹ ou liquidada e cobrada pela

⁷⁹⁰ N.º 4 do artigo 7.º e alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁷⁹¹ N.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁷⁹² Despacho n.º 2905-A/2017, que fixa os valores da taxa SIRCA, publicado no Diário da República, n.º 69/2017, 2.º Suplemento, Série II, de 6 de abril de 2017, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/2905-a-2017-106846683> [18.12.2021].

⁷⁹³ Decreto-Lei n.º 19/2011, atualmente revogado, que definiu as regras de financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos nas explorações (SIRCA), publicado no Diário da República, n.º 26/2011, Série I, de 7 de fevereiro de 2011, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280485/details/maximized> [10.08.2021].

⁷⁹⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 01134/17, de 8 de novembro de 2017, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/302e10f33e7e8198802581d700452e61?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 [10.08.2021].

⁷⁹⁵ *Ibidem*.

⁷⁹⁶ N.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁷⁹⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 01134/17, de 8 de novembro de 2017, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/302e10f33e7e8198802581d700452e61?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 [10.08.2021].

⁷⁹⁸ Considera-se apresentante dos animais para abate, qualquer pessoa, singular ou coletiva, responsável pela apresentação dos animais das espécies referidas para abate, quer seja ou não o próprio detentor dos animais no estabelecimento pecuário de onde são os animais provenientes, e quer atue em nome próprio, quer atue por conta de outrem (n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março).

⁷⁹⁹ Artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

DGAV aquando da expedição dos animais de Portugal para outros Estados-Membros ou Países Terceiros, simultaneamente com a certificação sanitária⁸⁰⁰.

Nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março, o matadouro, aquando da emissão da fatura correspondente ao serviço de abate ao apresentante dos animais, deve fazer menção à “Taxa SIRCA” e respetivo valor, a qual acrescerá ao montante total a pagar pelo apresentante pelo serviço de abate, devendo posteriormente entregar essa taxa à DGAV, no prazo de 60 dias a contar do último dia do mês em que foi prestado o referido serviço de abate⁸⁰¹, ficando como principal devedor da mesma caso não proceda à sua liquidação ou cobrança e retenção para posterior entrega à DGAV⁸⁰². Também os sucessivos detentores dos animais que intervenham na respetiva cadeia de aquisições até à apresentação dos animais no matadouro deverão, nas faturas que emitem, aludir à “Taxa SIRCA”, cujo valor deve ser retido, para posterior entrega, em cada uma das aquisições⁸⁰³.

V.3. Taxa sobre os Recursos Hídricos

A 28 de julho de 2010, a Assembleia Geral das Nações Unidas, através da Resolução A/RES/64/292⁸⁰⁴, declarou a água e o saneamento um direito humano essencial para gozar plenamente a vida e todos os outros direitos humanos⁸⁰⁵. Contudo, apenas 2 % da água do planeta é água doce, podendo a concorrência na procura de recursos hídricos conduzir a uma escassez mundial no abastecimento de água, que se estima que chegará aos 40% em 2030⁸⁰⁶. Face a esta problemática, o Estado, conjuntamente com os seus parceiros da União Europeia, vê-se incumbido de adotar uma política nacional da água, com aproveitamento, planeamento e gestão racional dos recursos hídricos⁸⁰⁷, assumindo o recurso à taxa de recursos hídricos como uma das formas de mitigar os efeitos nefastos no estado destes recursos, tornando o aproveitamento dos mesmos mais racionais e sustentáveis.

⁸⁰⁰ N.º 4 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁸⁰¹ N.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁸⁰² N.º 3 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁸⁰³ N.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

⁸⁰⁴ UNITED NATIONS, *Resolution adopted by the General Assembly on 28 July 2010: The human right to water and sanitation*, New York, United Nations, 28 July 2010, disponível em: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/64/292 [29.05.2021].

⁸⁰⁵ No original: “Recognizes the right to safe and clean drinking water and sanitation as a human right that is essential for the full enjoyment of life and all human rights”. UNITED NATIONS, *Resolution adopted by the General Assembly on 28 July 2010: The human right to water and sanitation*, New York, United Nations, 28 July 2010, disponível em: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/64/292 [29.05.2021].

⁸⁰⁶ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Uma matriz destinada a preservar os recursos hídricos da Europa*, COM(2012) 673 final, Bruxelas, 14 de novembro de 2012, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0673&from=EN> [02.12.2021].

⁸⁰⁷ Alínea n) do artigo 81.º da CRP.

Os recursos hídricos do domínio público são de uso e fruição comum, nomeadamente nas suas funções de recreio, estadia e abeberamento, não estando esse uso sujeito a título de utilização, desde que seja feito no respeito da lei geral e dos condicionamentos definidos nos planos aplicáveis e não produza alteração significativa da qualidade e da quantidade da água⁸⁰⁸.

Este uso comum ordinário é gratuito, salvo os casos em o aproveitamento seja divisível e proporcione vantagem especial⁸⁰⁹, como sucede na sua utilização privativa.

Considera-se utilização privativa dos recursos hídricos do domínio público aquela em que alguém obtiver para si a reserva de um maior aproveitamento desses recursos do que a generalidade dos utentes ou aquela que implicar alteração no estado dos mesmos recursos ou colocar esse estado em perigo⁸¹⁰, só podendo o direito de utilização privativa do domínio público ser atribuído por licença ou por concessão⁸¹¹, encontrando-se as utilizações sujeitas a licença ou concessão definidas nos artigos 60.º e 61.º da Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro, respetivamente⁸¹². Como sustenta DIOGO FREITAS DO AMARAL “há que limitar, assim, o uso comum ao que não for nocivo para a coisa usada”⁸¹³.

Por esta utilização do domínio público hídrico e pelas atividades suscetíveis de causar um impacto negativo no estado de qualidade e de quantidade de água⁸¹⁴, surge a taxa de recursos hídricos prevista nos artigos 77.º e seguintes da Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro e regulamentada no Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho⁸¹⁵, a qual visa compensar o benefício que resulta dessa utilização privativa, o custo ambiental inerente a essas atividades, os custos administrativos intrínsecos

⁸⁰⁸ Artigo 58.º da Lei n.º 58/2005, que aprova Lei da Água, transpondo para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 2000/60/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Outubro, e estabelecendo as bases e o quadro institucional para a gestão sustentável das águas, publicada no Diário da República n.º 249/2005, Série I-A, de 29 de dezembro de 2005, com última redação conferida pela Lei n.º 44/2017, de 19 de junho, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2005-34506275> [16.11.2021].

⁸⁰⁹ N.º 2 do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 280/2007, que estabelece o regime jurídico do património imobiliário público, publicado no Diário da República, n.º 151/2007, Série I, de 7 de agosto de 2007, com última redação conferida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2007-34562075> [27.11.2021].

⁸¹⁰ N.º 1 do artigo 59.º Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro.

⁸¹¹ N.º 2 do artigo 59.º do Decreto-Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro.

⁸¹² Estão sujeitas a prévia concessão, a captação de água para abastecimento público; a captação de água para rega de área superior a 50 hectares; a utilização de terrenos do domínio público hídrico que se destinem à edificação de empreendimentos turísticos e similares; a captação de água para produção de energia e a implantação de infraestruturas hidráulicas que se destinem a esses fins (artigo 61.º do Decreto-Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro). Estão sujeitas a licença prévia, entre outras, a captação de águas; a rejeição de águas residuais; a imersão de resíduos; a ocupação temporária para a construção ou alteração de instalações, fixas ou desmontáveis, apoios de praia ou similares e infraestruturas e equipamentos de apoio à circulação rodoviária, incluindo estacionamentos e acessos ao domínio público hídrico; a realização de aterros ou de escavações; a extração de inertes; e outras atividades que possam pôr em causa o estado dos recursos hídricos do domínio público e que venham a ser condicionadas por regulamentos anexos aos instrumentos de gestão territorial ou por regulamentos anexos aos planos de gestão da bacia hidrográfica (artigo 60.º do Decreto-Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro).

⁸¹³ AMARAL, Diogo Freitas do, *A Utilização do Domínio Público pelos Particulares*, Lisboa, Coimbra Editora, 1965, p. 110.

⁸¹⁴ N.º 1 do artigo 78.º da Lei n.º 58/2005, de 28 de dezembro.

⁸¹⁵ Decreto-lei n.º 97/2008, que estabelece o regime económico e financeiro dos recursos hídricos, publicado no Diário da República, n.º 111/2008, Série I, de 11 de junho de 2008, com última alteração conferida pelo Decreto-Lei n.º 46/2017, de 3 de maio disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2008-106966722> [16.11.2021].

ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia da quantidade e qualidade das águas, bem como contribuir para a sustentabilidade dos serviços urbanos de águas⁸¹⁶.

Integram o domínio público, as águas territoriais com os seus leitos e os fundos marinhos contíguos, bem como os lagos, lagoas e cursos de água navegáveis ou flutuáveis, com os respetivos leitos⁸¹⁷, determinando a Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro⁸¹⁸ que o domínio público hídrico compreende o domínio público marítimo⁸¹⁹, o domínio público lacustre e fluvial⁸²⁰ e o domínio público das restantes águas⁸²¹, podendo a sua titularidade pertencer ao Estado, às Regiões Autónomas ou aos Municípios e Freguesias⁸²².

Esta taxa incide sobre a utilização privativa de águas do domínio público hídrico do Estado; a descarga, direta ou indireta, de efluentes sobre os recursos hídricos, suscetível de causar impacto significativo; a extração de materiais inertes do domínio público hídrico do Estado; a ocupação de terrenos ou planos de água do domínio público hídrico do Estado e a utilização de águas, qualquer que seja a sua natureza ou regime legal, sujeitas a planeamento e gestão públicos, suscetível de causar impacto significativo⁸²³ e tem como sujeitos passivos, as pessoas, singulares ou coletivas, que realizem estas utilizações estando, ou devendo estar, para o efeito munidas dos necessários títulos de utilização⁸²⁴.

A sua base tributável é constituída por seis componentes: A, E, I, O, U e S⁸²⁵, em que a

⁸¹⁶ N.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸¹⁷ Alínea a) do n.º 1 do artigo 84.º da CRP.

⁸¹⁸ Lei n.º 54/2005, que estabelece a titularidade dos recursos hídricos, publicada no Diário da República, n.º 219/2005, Série I-A, de 15 de novembro de 2005, com última redação conferida pela Lei n.º 31/2016, de 23 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2005-34543575> [16.11.2021].

⁸¹⁹ O que compreende o domínio público marítimo é determinado no artigo 3.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro, pertencendo este domínio ao Estado (artigo 4.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro).

⁸²⁰ O que integra o domínio público lacustre e fluvial encontra-se definido no artigo 5.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro, sendo da titularidade, em termos gerais, do Estado ou de cada uma das Regiões Autónomas (n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro). A exceção reside nos lagos e lagoas situados integralmente em terrenos municipais, em terrenos das freguesias ou em terrenos baldios e de logradouro comum municipal ou paroquiais cuja titularidade pertence ao domínio público hídrico do município ou das freguesias, respetivamente (n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro). Não integram, porém, o domínio público lacustre e fluvial, os direitos reconhecidos nas alíneas d), e) e f) do n.º 1 do artigo 1386.º e no artigo 1387.º do Código Civil (n.º 3 do artigo 6.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro).

⁸²¹ O elenco do que compreende o domínio público das restantes águas encontra-se estatuído no artigo 7.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro, o qual pertence ao Estado ou, nas Regiões Autónomas, à Região em caso de ter cabido à Região ou ao Estado a construção de fontes públicas, pertencendo ainda à titularidade dos mesmos, as águas nascidas e águas subterrâneas em terrenos da titularidade do Estado ou da Região, bem como as águas pluviais que neles caíam ou que, abandonadas, neles corram (n.º 1 do artigo 8.º e alínea a) e c) do artigo 7.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro).

Pertence ainda ao município e à freguesia conforme os terrenos públicos referenciados no artigo 7.º pertençam ao concelho e à freguesia ou sejam baldios municipais ou paroquiais ou consoante tenha cabido ao município ao à freguesia o custeio e administração das fontes, poços ou reservatórios públicos (n.º 2 do artigo 8.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro).

Não integram, porém, o domínio público lacustre e fluvial, os direitos reconhecidos nas alíneas d), e) e f) do n.º 1 do artigo 1386.º e no artigo 1387.º do Código Civil (n.º 3 do artigo 8.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro).

⁸²² Artigo 2.º da Lei n.º 54/2005, de 15 de novembro.

⁸²³ Artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸²⁴ N.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho. As atividades que tenham um impacto significativo no estado das águas, manda o princípio da precaução e da prevenção, que só possam ser desenvolvidas desde que ao abrigo de título de utilização (artigo 56.º do Decreto-Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro).

⁸²⁵ N.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

componente A corresponde à utilização privativa de águas do domínio público hídrico do Estado⁸²⁶; a componente E à descarga, direta ou indireta, de efluentes sobre os recursos hídricos, suscetíveis de causar impacte significativo⁸²⁷; a componente I à extração de inertes do domínio público hídrico do Estado⁸²⁸; a componente O à ocupação de terrenos do domínio público hídrico do Estado e à ocupação de planos de água⁸²⁹; a componente U à utilização privativa de águas, qualquer que seja a sua natureza legal, sujeitas a planeamento e a gestão públicos, suscetível de causar impacte significativo⁸³⁰ e a componente S à utilização privativa de águas, qualquer que seja a sua natureza ou regime legal⁸³¹.

A componente A é calculada pela aplicação de um valor de base ao volume de água captado, desviado ou utilizado, nomeadamente, na produção de energia hidroelétrica ou termoelétrica, expresso em metro cúbico, o qual é multiplicado pelo coeficiente de escassez⁸³² aplicável quando não se trate de águas marinhas⁸³³. O valor base é variável em função da sua utilização na agricultura e na aquicultura; na produção de energia hidroelétrica; na produção de energia termoelétrica; pelos sistemas de água de abastecimento público; e demais casos, apresentando a produção de energia hidroelétrica o valor base mais baixo e os sistemas de água de abastecimento público o valor mais elevado⁸³⁴. Não compreendemos, para além da importância estratégica que o setor da agricultura tem no nosso país e da importância vital deste recurso hídrico neste setor que, face ao elevado peso (mais de 70%) que o mesmo apresenta no volume de água utilizado⁸³⁵, a sua contribuição nesta taxa seja tão diminuta⁸³⁶.

O valor da componente E é obtido pela aplicação de um valor base à quantidade de poluentes contida na descarga⁸³⁷, expressa em quilograma⁸³⁸, variando o seu valor base em função do tipo de poluente (matéria oxidável; azoto total ou fósforo total)⁸³⁹.

⁸²⁶ N.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸²⁷ N.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸²⁸ N.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸²⁹ N.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸³⁰ N.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸³¹ N.º 1 do artigo 11.º-A do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸³² Coeficiente variável em função das bacias hidrográficas (n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho).

⁸³³ N.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸³⁴ N.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸³⁵ Decreto-Lei n.º 76/2016, que aprova o plano nacional da água e cria a comissão interministerial de coordenação da água, publicado no Diário da República, n.º 215/2016, Série I, de 9 de novembro de 2016, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/76-2016-75701996> [03.12.2021].

⁸³⁶ O valor de base da componente A para a agricultura e para a aquicultura que é quase 5 vezes inferior ao valor base para os para os sistemas de água de abastecimento público (n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho).

⁸³⁷ Não é considerada descarga de efluentes a restituição ao meio hídrico de águas empregues na produção de energia ou na refrigeração industrial (n.º 4 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho).

⁸³⁸ N.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸³⁹ N.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

A componente I calcula-se pela aplicação de um valor base ao volume de inertes extraídos, expresso em metro cúbico⁸⁴⁰, considerando o fator de conversão volume/massa de areia seca³⁸⁴¹.

O valor da componente O obtém-se pela aplicação de um valor base à área ocupada, expressa em metro quadrado⁸⁴², oscilando o seu valor consoante a afetação seja para a produção de energia elétrica e piscicultura com equipamentos localizados no mar e criação de planos de água⁸⁴³; para a agricultura, aquicultura, infraestruturas e equipamentos de apoio à pesca tradicional, saneamento, abastecimento público de água e produção de energia elétrica⁸⁴⁴; para a indústria⁸⁴⁵; para as edificações destinadas a habitação⁸⁴⁶; para os apoios temporários de praia e ocupações ocasionais de natureza comercial, turística ou recreativa com finalidade lucrativa⁸⁴⁷; para os apoios não temporários e ocupações duradouras de natureza comercial, turística ou recreativa com finalidade lucrativa⁸⁴⁸ e para os demais casos⁸⁴⁹.

A componente U é calculada pela aplicação de um valor base ao volume de água captado, desviado ou utilizado, nomeadamente, na produção de energia hidroelétrica ou termoelétrica, expresso em metro cúbico⁸⁵⁰, variando o seu valor, à semelhança do que acontece com a componente A, consoante seja utilizada na agricultura e aquicultura; na produção de energia hidroelétrica; na produção de energia termoelétrica; pelos sistemas de abastecimento público e nos demais casos⁸⁵¹.

A componente S é calculada pela aplicação de um valor de base⁸⁵² ao volume de água captado ou utilizado para sistemas de água de abastecimento público, expresso em m³⁸⁵³.

Esta taxa pretende atingir as utilizações suscetíveis de causar um maior impacto no estado dos recursos hídricos, encontrando-se, por isso, isentas da componente A e da componente U, as utilizações

⁸⁴⁰ N.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴¹ N.º 3 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴² N.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴³ Alínea a) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴⁴ Alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴⁵ Alínea c) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴⁶ Alínea d) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴⁷ Alínea e) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴⁸ Alínea f) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁴⁹ Alínea g) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁵⁰ N.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁵¹ N.º 2 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁵² Nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho, o valor de base relativo à componente S da taxa de recursos hídricos é definido anualmente por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e do ambiente. Para o ano 2021 foi fixado em € 0,011 pelo Despacho n.º 2921/2021, que determina o valor de base da componente S da taxa de recursos hídricos para os sistemas de água de abastecimento público, publicado no Diário da República, n.º 54/2021, Série II, de 18 de março de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/2921-2021-159607152> [26.11.2021].

⁸⁵³ Artigo 11.º-A do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

de impacto reduzido, de que é exemplo a utilização de águas que seja realizada por meio de equipamentos de extração cuja potência não ultrapasse os 5 cavalos-vapor (cv), exceto quando a administração da região hidrográfica, ou o instrumento de planeamento aplicável qualifique a captação como tendo impacte adverso significativo nos recursos hídricos⁸⁵⁴. Estão também isentas da componente E, as descargas provenientes de habitações isoladas com soluções próprias de tratamento de águas residuais e as descargas provenientes de aglomerados urbanos com dimensão até 200 habitantes equivalente, desde que as respetivas águas residuais não contenham efluentes industriais não tratados⁸⁵⁵.

Em contraste, a componente E é agravada em 20% relativamente a descargas de efluentes em zonas hídricas vulneráveis ou sensíveis, de acordo com a classificação constante do plano de gestão de região hidrográfica aplicável à massa de água em que se efetuam⁸⁵⁶.

Além destes benefícios fiscais, à semelhança de outros tributos, esta taxa contempla outros isenções e reduções de taxa com diversas motivações, das quais destacamos:

- Por motivos sociais, está isenta da componente O, a ocupação de terrenos por habitações próprias e permanentes de sujeitos passivos cujo agregado familiar aufera um rendimento bruto englobável para efeitos de IRS que não ultrapasse o dobro do valor anual da retribuição mínima mensal, quando essa ocupação exista já à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho e enquanto se mantenham aqueles fins⁸⁵⁷;
- Está isenta da componente O, a ocupação de terrenos feita pelos planos de água de aproveitamentos hidroelétricos, hidroagrícolas ou para abastecimento para consumo humano ou industrial, sempre que a utilização de água contida nas respetivas albufeiras se destine a fins de utilidade pública ou de interesse geral⁸⁵⁸.
- Como forma de preservar a segurança pública, encontra-se isenta, relativamente à componente O, a ocupação de terrenos ou planos de água por infraestruturas e equipamentos destinados à sinalização e salvamento marítimo e à segurança pública⁸⁵⁹. Beneficiam também de uma redução de 10% nesta componente, os apoios temporários ou não temporários de praia e ocupações ocasionais ou duradouras de natureza

⁸⁵⁴ Alínea a) do n.º 6 do artigo 7.º e alínea a) do n.º 5 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁵⁵ N.º 6 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁵⁶ N.º 8 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 46/2017.

⁸⁵⁷ Alínea b) do n.º 7 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁵⁸ Alínea f) do n.º 7 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁵⁹ Alínea d) do n.º 7 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

comercial, turística ou recreativa com finalidade lucrativa, devidamente licenciados, que suportem custos decorrentes da vigilância a banhistas⁸⁶⁰;

- Com motivação ambientais:

- Beneficiam de uma redução de 5% na componente A, E e U, os sujeitos passivos que sejam detentores de certificação *Eco-Management and Audit Scheme (EMAS)*, família 14000 das normas aprovadas pela *International Organization for Standardization (ISO 14000)* ou esquema de certificação reconhecido como equivalente, desde que esta certificação inclua explicitamente os processos e instalações com impacto na gestão da água⁸⁶¹;

- Obtêm uma redução de 25% na componente E, as instalações industriais abrangidas pelo regime de prevenção e controlo integrados de poluição (PCIP), que nos seus processos apliquem as melhores práticas e técnicas disponíveis de acordo com os documentos de referência sectoriais⁸⁶²;

- Está isenta da componente O, a ocupação de terrenos ou planos de água por infraestruturas e equipamentos empregues em projetos-piloto destinados à pesquisa e experimentação de tecnologias associadas à produção de energia elétrica a partir das ondas do mar, reconhecidos como tal pelos membros do Governo responsáveis pelas áreas do ambiente e da energia⁸⁶³.

- Beneficia de isenção da componente O, a ocupação de terrenos ou planos de água por infraestruturas e equipamentos destinados à prevenção e combate à poluição marítima⁸⁶⁴;

- A Componente E é reduzida em 25% no que respeita a descargas de efluentes no mar através de emissário submarino, desde que devidamente tratados⁸⁶⁵ e em 40% no que respeita às descargas de efluentes realizadas por sistemas de saneamento de águas residuais urbanas⁸⁶⁶;

⁸⁶⁰ N.º 5 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁶¹ Alínea e) do n.º 5 do artigo 7.º, alínea f) do n.º 5 do artigo 8.º e alínea e) do n.º 4 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁶² Alínea b) do n.º 5 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁶³ Alínea c) do n.º 7 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁶⁴ Alínea d) do n.º 7 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁶⁵ Alínea c) do n.º 5 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁶⁶ Alínea d) do n.º 5 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

O valor das componentes A, U e S deve ser repercutido⁸⁶⁷ pelo sujeito passivo ao utilizador final, cuja forma de cálculo deve considerar o volume de água não faturado, incluindo perdas físicas e comerciais verificadas nas entidades gestoras dos serviços de abastecimento de água⁸⁶⁸, de acordo com os parâmetros estabelecidos no artigo 5.º-A do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho, tentando criar desta forma um incentivo à redução das perdas de água nos sistemas de abastecimento.

A forma como esta taxa está operacionalizada apresenta, tal como defende ANTÓNIO GONÇALVES HENRIQUES, algumas fragilidades. O custo ambiental associado a qualquer captação de água numa bacia hidrográfica não deve ser, como acontece, proporcional ao volume de água captado, mas deve ter em conta se a captação se localiza num curso de água de montante de caudais mais reduzidos, numa massa de água de jusante, com maior disponibilidade de água, em massas de água subterrâneas com diferentes taxas de recarga e capacidades de armazenamento de água ou em águas costeiras⁸⁶⁹. O mesmo sucede na produção de hidroeletricidade, em que o:

“[...] impacte ambiental sobre os recursos hídricos resulta da alteração do regime natural de caudais, para fazer corresponder os caudais turbinados às necessidades de produção de energia, e não do volume de água captado, que é integralmente restituído às massas de água sem alteração de qualidade”⁸⁷⁰. E, para além deste impacte existe ainda o que advém do “[...] efeito barreira sobre os ecossistemas aquáticos, que resultam da implantação das barragens [...]”⁸⁷¹.

A taxa de recursos hídricos não considera ainda:

“[...] a poluição difusa nem o impacte das cargas térmicas, pelo que não permite compensar a maior parte dos custos ambientais dos setores da agricultura e da termoeletricidade, penalizando o setor do abastecimento público”⁸⁷², constituindo a compensação desses custos, assim como dos benefícios “[...] uma exigência essencial da gestão sustentável da água, pois só quando o utilizador interiorize os custos e benefícios que projeta sobre a comunidade se pode esperar dele um aproveitamento

⁸⁶⁷ A forma como esta repercussão deva ser operacionalizada encontra-se estabelecida no Despacho n.º 484/2009, relativo à aplicação da taxa de recursos hídricos, publicado no Diário da República, n.º 5/2009, Série II, de 8 de janeiro de 2009, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/484-2009-1798216> [26.11.2021].

⁸⁶⁸ Pela Lei n.º 44/2017, de 19 de junho, estabeleceu-se o princípio da não privatização do setor da água, procedendo à alteração ao artigo 3.º da Lei n.º 58/2005, que passa a ter como princípio, o da exploração e de gestão públicas da água, aplicando-se esta gestão e exploração imperativamente aos sistemas multimunicipais de abastecimento público de água e de saneamento (alíneas b) do n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro).

⁸⁶⁹ HENRIQUES, António Gonçalves, “A (ir)racionalidade da taxa de recursos hídricos”, in *Recursos Hídricos*, Volume 37, n.º 1, março de 2016, p. 35, disponível em: <https://www.aprh.pt/rh/pdf/v37n1.pdf> [03.12.2021].

⁸⁷⁰ *Ibidem*.

⁸⁷¹ *Ibidem*.

⁸⁷² *Ibidem*, p. 36.

racional dos recursos hídricos escassos de que a comunidade dispõe”⁸⁷³.

Apesar destas fragilidades, o destino da receita, devesse ela ser mais ou menos expressiva, coaduna-se com os propósitos ambientais, estando a mesma consignada relativamente às componentes A, E, I, O e U ao Fundo Ambiental em 50% e à Agência Portuguesa do Ambiente, I.P nos restantes 50% e a respeitante à componente S consignada na íntegra ao Fundo Ambiental⁸⁷⁴, devendo ser aplicada no financiamento das atividades apoiadas pelo Fundo Ambiental e na cobertura dos demais custos incorridos na gestão dos recursos hídricos, objeto de utilização e proteção⁸⁷⁵.

V.4. Taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética

Esta Taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética prevista no Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril⁸⁷⁶ visa compensar os custos que a sua utilização imputa ao ambiente, decorrentes do consumo ineficiente de energia, e estimular o cumprimento dos objetivos nacionais em matéria de emissões de CO₂⁸⁷⁷, não estando, portanto, sujeitas a esta taxa as lâmpadas que se destinem a exportação ou a expedição intracomunitária pela ausência de custos em território nacional⁸⁷⁸.

São sujeitos passivos da mesma, os produtores e importadores e demais agentes económicos que, com fins profissionais, possuindo ou devendo possuir número de identificação fiscal português, introduzam, em território nacional, o tipo de lâmpadas definidas na Portaria n.º 54/2008, de 18 de janeiro⁸⁷⁹, sendo o valor da taxa determinado nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril e da Portaria n.º 63/2008, de 21 de janeiro⁸⁸⁰ e a cobrança efetuada de acordo com o artigo 4.º do mesmo Decreto-Lei.

⁸⁷³ *Ibidem*, p. 25.

⁸⁷⁴ N.º 1 e 2 do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁷⁵ N.º 3 do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

⁸⁷⁶ Decreto-Lei n.º 108/2007, que estabelece uma taxa ambiental sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética, publicado no Diário da República, n.º 72/2007, Série I, de 12 de abril de 2007, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2007-158215439> [04.12.2021].

⁸⁷⁷ N.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril.

⁸⁷⁸ N.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril. Em caso de ter sido paga a taxa correspondente às lâmpadas adquiridas a fornecedores nacionais, se as mesmas forem posteriormente exportadas ou expedidas para outros países da União Europeia, podem os sujeitos passivos da mesma solicitar à Direção-Geral da Energia e Geologia, doravante designada por DGEG, nos termos definidos no n.º 7 da Portaria n.º 54/2008, que determina os tipos e modelos de lâmpadas de baixa eficiência energética sobre as quais incide a taxa estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril, publicada no Diário da República, n.º 13/2008, Série I, de 18 de janeiro de 2008, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/54-2008-248491> [04.12.2021], o reembolso da mesma.

⁸⁷⁹ Artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril.

⁸⁸⁰ Portaria n.º 63/2008, que estabelece os valores dos parâmetros da taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de Abril, publicada no Diário da República, n.º 14/2008, Série I, de 21 de janeiro de 2008, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/63-2008-248504> [04.12.2021].

Para efeitos do apuramento do valor a pagar, estes sujeitos passivos devem enviar, em janeiro e em julho de cada ano, à DGEG, em formulário específico para o efeito⁸⁸¹, informação, suportada nas faturas emitidas⁸⁸², relativa às lâmpadas vendidas a clientes nacionais ou objeto de autoconsumo no semestre anterior, discriminando todos os clientes que tenham adquirido mais de 12500 lâmpadas⁸⁸³.

Devem ainda os retalhistas e grossistas que comercializem lâmpadas autonomizar nas respetivas faturas o valor desta taxa, dispor das faturas dos seus fornecedores nos respetivos estabelecimentos comerciais e, em caso de comercialização de mais de 25000 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 fornecedores⁸⁸⁴.

O envio desta informação por parte destes sujeitos é de elevada importância, implicando o seu não envio, bem como a prestação de informações falsas, uma contraordenação grave, punível nos termos do Regime Jurídico das Contraordenações Económicas⁸⁸⁵. Da mesma forma, a falta de pagamento da taxa dentro do prazo estabelecido⁸⁸⁶ dá também origem a uma contraordenação grave punível nos mesmos termos⁸⁸⁷.

A receita proveniente desta taxa é afeta em 80% ao Fundo Ambiental e em 20% ao Fundo de Eficiência Energética, previsto no artigo 68.º do Decreto-Lei n.º 172/2006, de 23 de agosto, devendo o Fundo Ambiental aplicar a mesma na prossecução dos objetivos estabelecidos no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42-A/2016, de 12 de agosto e o Fundo de Eficiência Energética aplica-la em medidas de divulgação e sensibilização sobre iluminação e em campanhas de troca para lâmpadas de elevada eficiência energética⁸⁸⁸.

Esta é uma taxa que, atenta a evolução que a receita tem tido, se pode considerar, a nosso ver, um tributo ambiental que atinge a finalidade para o qual foi criada. De acordo com os dados disponibilizados pelo INE, percebemos que com o decorrer dos anos, a receita caminhou para o zero⁸⁸⁹,

⁸⁸¹ N.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril. Formulário designado por: Declaração Modelo A, disponível do sítio da Internet da DGEG em: <https://www.dgeg.gov.pt/pt/areas-setoriais/energia/eficiencia-energetica/taxa-sobre-lampadas/> [04.12.2021].

⁸⁸² N.º 3 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril.

⁸⁸³ N.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril.

⁸⁸⁴ N.º 5 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril.

⁸⁸⁵ Alínea b), c) e d) do n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril.

⁸⁸⁶ 30 dias a partir da data da notificação das guias de receita efetuada em fevereiro e agosto de cada ano civil pela DGEG (n.º 1 e n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril).

⁸⁸⁷ Alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril.

⁸⁸⁸ Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril.

⁸⁸⁹ INE, INE, *Quadro E.5.3.2 – Impostos com relevância ambiental, por categoria e por imposto (anual)*, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=cn_quadros&boui=391699883 [06.12.2021]. Em 2017 e 2018 a receita foi de apenas € 1000 em cada um dos anos, tendo, contudo, em 2019, invertido a tendência de descida e apresentado um ligeiro aumento para € 27000.

conforme é perceptível no gráfico que elaboramos:

Gráfico 4: Evolução da receita com a Taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética



Não podemos, contudo, qualificar este tributo com uma taxa. Atenta a reflexão de JOSÉ EDUARDO F. DIAS e JOANA DUARTE COSTA, a qual acompanhamos, o regime jurídico a que este tributo se encontra sujeito falha em vários aspetos.

Ao seu pagamento não está associada uma vantagem direta e concreta recebida pelo contribuinte, traduzida na prestação de um serviço público, na remoção de um limite jurídico ou na utilização de um bem do domínio público, não implicando, por parte da entidade pública que a concederia, a realização de qualquer despesa que a mesma se destine a compensar. Aliás, é referido no artigo 1.º do Decreto-Lei que criou esta taxa, que a mesma visa compensar os custos que a utilização de tais lâmpadas imputa ao ambiente, decorrentes do consumo ineficiente de energia⁸⁹⁰.

Deste modo, este tributo não pode ser qualificado como uma taxa, mas antes como imposto, o qual é considerado inconstitucional por ter sido criado por Decreto-Lei não autorizado, uma vez que a criação de impostos está, como já tivemos oportunidade de referir, reservada à Assembleia da República, desconhecendo-se, no entanto, que alguma vez a sua inconstitucionalidade tenha sido contestada⁸⁹¹.

⁸⁹⁰ DIAS, José Eduardo F.; COSTA, Joana Duarte, “Breve apontamento sobre a natureza jurídico-tributária da ‘taxa’ sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética” in *RevCEDOUA*, Volume 13, n.º 25, 2010, pp. 16–21, disponível em: https://digitalis.uc.pt/pt-pt/artigo/breve_apontamento_sobre_natureza_jur%C3%ADdico_tribut%C3%A1ria_da_%E2%80%98taxa%E2%80%99_sobre_l%C3%A2mpadas_de_baixa [18.12.2021].

⁸⁹¹ *Ibidem*.

V.5. Taxa de carbono sobre as viagens aéreas, marítimas e fluviais

O transporte aéreo e marítimo, embora responsável por uma parte menos significativa no total das emissões de gases com efeito de estufa gerada pelo setor dos transportes, é um dos que mais tem aumentado as suas emissões⁸⁹². Como contrapartida por estas emissões e pelas demais externalidades negativas provocadas por este tipo de transporte, surge, pelo artigo 390.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, a taxa de carbono sobre as viagens aéreas, marítimas e fluviais⁸⁹³.

Esta taxa, regulamentada na Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro, passou a ser cobrada a partir de 1 de julho de 2021⁸⁹⁴, altura em que estes setores atravessam uma crise económica motivada pela pandemia COVID-19. Contudo, é justificado que a mesma não terá grandes consequências económicas para os mesmos, uma vez que beneficiam de um enquadramento fiscal vantajoso, em sede de IEC⁸⁹⁵ e de IVA⁸⁹⁶.

Explanados que estão os motivos para o surgimento desta taxa, passemos à análise dos elementos essenciais deste tributo.

Começando pela taxa de carbono sobre as viagens marítimas, esta incide sobre a atracagem de navios de passageiros definidos nos termos do Decreto-Lei n.º 93/2020, de 3 de novembro⁸⁹⁷ movidos a energia fóssil nos terminais localizados em território de Portugal Continental para abastecimento, reparação, embarque ou desembarque de passageiros⁸⁹⁸, sendo devida no momento dessa atracagem⁸⁹⁹ pelos armadores desses navios ou pelos respetivos representantes legais⁹⁰⁰.

A mesma tem o valor de € 2 por passageiro, em trânsito, desembarque ou embarque⁹⁰¹ constituindo encargo do adquirente final, devendo os agentes económicos inseridos na cadeia comercial

⁸⁹² Preâmbulo da Portaria n.º 38/2021, que cria as taxas de carbono sobre as viagens aéreas e marítimas, publicada no Diário da República, n.º 32/2021, Série I, de 16 de fevereiro de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/portaria/2021-158240165> [19.12.2021].

⁸⁹³ Artigo 1.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁸⁹⁴ Artigo 21.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁸⁹⁵ Beneficiam de isenção do ISP, os produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente sejam utilizados na navegação aérea, com exceção da aviação de recreio privada (alínea b) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC) e os produtos classificados pelos códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49 e 2710 19 61 a 2710 19 69 que sejam utilizados na navegação marítima costeira e na navegação interior, mas com exceção na navegação de recreio privada (alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC).

⁸⁹⁶ Alínea r) do artigo 14.º do CIVA, que isenta de IVA, o transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas, e ainda o transporte de pessoas efetuado entre as ilhas naquelas Regiões.

⁸⁹⁷ Decreto-Lei n.º 93/2020, que estabelece regras de segurança aplicáveis a navios de passageiros e regras de tratamento de dados das pessoas que neles viajam e cria um sistema de inspeções relativo a outras embarcações, transpondo a Diretiva (UE) 2017/2108, a Diretiva (UE) 2017/2109 e a Diretiva (UE) 2017/2110, publicado no Diário da República, n.º 214/2020, Série I, de 3 de novembro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/93-2020-147432950> [08.12.2021].

⁸⁹⁸ N.º 1 do artigo 3.º e artigo 2.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁸⁹⁹ N.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹⁰⁰ N.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹⁰¹ N.º 2 do artigo 4.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

repercuti-la para os mesmos, a título de preço⁹⁰² com discriminação obrigatória do seu valor na fatura que emitem pelo serviço de transporte que prestam⁹⁰³.

Esta taxa contempla algumas isenções e uma redução de taxa. Encontram-se isentos da mesma, os tripulantes dos navios de passageiros⁹⁰⁴; as crianças com menos de 2 anos⁹⁰⁵; os navios de passageiros entrados no porto exclusivamente para mudança de tripulação ou para desembarque de doentes ou mortos, durante o tempo estritamente necessário para o efeito⁹⁰⁶; os navios de passageiros que arribam ao porto para desembarcar náufragos, tripulantes ou passageiros em período de vida ou que precisem ser socorridos, não fazendo outra operação de serviço⁹⁰⁷; os navios ro-ro de passageiros tal como se encontram definidos nos termos do Decreto-Lei n.º 93/2020, de 23 de novembro⁹⁰⁸; e o transporte fluvial de passageiros⁹⁰⁹ e beneficiam de uma redução de 50 % no valor da taxa, os navios de passageiros que façam operação de «*turnaround*» nos portos nacionais⁹¹⁰, que permite o embarque e desembarque simultâneo de passageiros.

Relativamente à taxa de carbono sobre viagens aéreas, ela incide sobre todos os negócios jurídicos que atribuam a um passageiro um título de transporte aéreo comercial que lhe permita deslocar-se a bordo de uma aeronave movida a energia fóssil com partida de um aeroporto ou aeródromo situado em território português⁹¹¹, aqui se incluindo os contratos de transporte realizados mediante a compra de bilhetes de avião, as reservas de pacotes de férias ou a atribuição de voos bónus através de um sistema de prémios oferecidos por um operador aéreo ou de qualquer outro tipo de oferta ou prémio, incluindo prémios obtidos no âmbito de um jogo ou competição⁹¹².

Esta taxa incide sobre os passageiros do transporte aéreo, sendo a mesma cobrada, no momento da emissão do título de transporte⁹¹³, pelas transportadas aéreas que procedam à comercialização de um título de transporte para voo comercial, com partida dos aeroportos e aeródromos situados em território

⁹⁰² N.º 1 do artigo 6.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹⁰³ N.º 2 do artigo 6.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro

⁹⁰⁴ N.º 2 do artigo 5.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹⁰⁵ Alínea a) do n.º 1 do artigo 5.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹⁰⁶ Alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹⁰⁷ Alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹⁰⁸ Alínea d) do n.º 1 do artigo 5.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹⁰⁹ Alínea e) do n.º 1 do artigo 5.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹¹⁰ N.º 3 do artigo 5.º da Portaria n.º 38/2021.

⁹¹¹ N.º 1 do artigo 11.º da Portaria n.º 38/2021.

⁹¹² N.º 2 do artigo 11.º da Portaria n.º 38/2021.

⁹¹³ N.º 1 do artigo 16.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

português⁹¹⁴, encontrando-se isentos desta taxa, os títulos de transporte que sejam utilizados por crianças com menos de dois anos⁹¹⁵; por passageiros de aeronaves que, por motivos de ordem técnica, meteorológica ou contingência similar, sejam forçados a aterrar num aeroporto situado no território português⁹¹⁶; para voos realizados com destino nos aeroportos e aeródromos situados nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores⁹¹⁷; para voos com destino ao território nacional e partida nos aeroportos e aeródromos situados nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores⁹¹⁸ e por serviços de transporte aéreo abrangidos por obrigações de serviço público⁹¹⁹.

À semelhança da taxa sobre as viagens marítimas, a mesma tem o valor fixo de € 2 por cada passageiro transportado⁹²⁰, constituindo encargo do adquirente final, devendo os agentes económicos inseridos na cadeia comercial repercuti-la para os mesmos, a título de preço⁹²¹, discriminando-a obrigatoriamente na fatura⁹²².

Apesar de as mesmas serem denominadas de taxas, não consideramos que devam ser qualificadas como tal, uma vez que ao seu pagamento não está associada qualquer prestação de um serviço público, a utilização de um bem do domínio público ou a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares que a mesma se destina a compensar, não existindo, portanto, a característica bilateral intrínseca deste tributo.

Não vislumbraríamos também, à priori, a existência de uma prestação administrativa por parte de um ente público que seja presumivelmente provocada ou aproveitada pelos utilizadores do transporte aéreo e marítimo que exija a compensação de uma suposta prestação e por isso, não entenderíamos a sua qualificação como uma contribuição financeira a favor de entidades públicas.

A receita com este tributo está consignada, relativamente às viagens aéreas, na íntegra ao Fundo Ambiental⁹²³. Já a quanto às viagens marítimas, a mesma é destinada em 50% ao Fundo Ambiental, em 25% à autoridade portuária com competência para a cobrança da taxa e em 25% ao município onde

⁹¹⁴ N.º 1 do artigo 12.º da Portaria n.º 38/2021. Num voo comercializado numa única transação legal, que envolva várias etapas operadas por diferentes transportadoras aéreas, a taxa é cobrada pela transportadora aérea que opera a partida de Portugal (n.º 2 do artigo 12.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro) e em caso de o voo sobre o qual incide a taxa ser comercializado por várias transportadoras aéreas, a cobrança é realizada pela transportadora que, de facto, opera o voo (n.º 2 do artigo 12.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro).

⁹¹⁵ Alínea a) do artigo 14.º da Portaria n.º 38/2021.

⁹¹⁶ Alínea d) do artigo 14.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹¹⁷ Alínea b) do artigo 14.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹¹⁸ Alínea c) do artigo 14.º da Portaria n.º 38/202, de 16 de fevereiro.

⁹¹⁹ Alínea e) do artigo 14.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹²⁰ Artigo 13.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹²¹ N.º 1 do artigo 15.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹²² N.º 2 do artigo 15.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹²³ N.º 1 do artigo 18.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

esteja localizado o terminal⁹²⁴, destinando-se esta última parcela a compensar os municípios onde se localizam os terminais que recebem os navios de passageiros pelos custos em que incorrem com ações de limpeza. Contudo, não consideramos que tal seja suficiente para a sua qualificação como uma contribuição financeira.

Como referido e em virtude de este tributo dever constituir contrapartida pela emissão de gases poluentes e demais externalidades ambientais negativas provocadas por estes meios de transporte, tal como resulta do objeto da criação deste tributo, consideramos que o regime pelo qual se rege apresenta, a nosso ver, algumas deficiências, que se traduzem no seguinte:

- A sua base tributável não demonstra a existência de qualquer vínculo com o valor das emissões de gases com efeito de estufa, sendo, portanto, difícil apurar a relação de equivalência que existe entre o valor da mesma e o custo provocado pelos sujeitos passivos deste tributo;

- As isenções e reduções de taxa atribuídas não têm subjacente qualquer objetivo ambiental;

- O transporte fluvial que ocorre quase exclusivamente em território nacional beneficia de isenção quando o mesmo não é desprovido de qualquer impacto nas emissões de gases com efeito de estufa; e

- No caso das viagens aéreas, a mesma é devida independentemente de o passageiro ter viajado, ou seja, é devida independentemente de o mesmo ser potencial causador de qualquer dano.

Capítulo VI – Contribuições com relevância ambiental

VI.1. Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves

Foi constatado que os sacos de plástico leves representam a grande maioria dos sacos de plástico consumidos na União Europeia, além de serem menos frequentemente reutilizados e por isso mais propensos a transformar-se em lixo devido à sua leveza, acabando muitas das vezes por cursar no mar, ameaçando os ecossistemas aquáticos⁹²⁵.

Deste modo, com vista a obter uma diminuição no consumo destes sacos socorreu-se uma vez mais dos instrumentos tributários. Na sequência da reforma da fiscalidade verde consagrada na Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro surgiu a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves regulamentada no Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁹²⁴ N.º 1 do artigo 8.º da Portaria n.º 38/2021, de 16 de fevereiro.

⁹²⁵ Preâmbulo da Diretiva (UE) 2015/720, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2015, que altera a Diretiva 94/62/CE no que diz respeito à redução do consumo de sacos de plástico leves, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 115, em 6 de maio de 2015, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A32015L0720> [22.05.2021].

Esta contribuição incide sobre os sacos de plástico leves⁹²⁶, produzidos, importados ou adquiridos no território de Portugal continental, bem como os sacos de plástico leves expedidos para este território⁹²⁷, tendo como sujeitos passivos os seus produtores ou importados com sede ou estabelecimento estável no território de Portugal continental, bem como os adquirentes a fornecedores com sede ou estabelecimento estável noutro Estado-Membro da União Europeia ou nas Regiões Autónomas⁹²⁸, aos quais são aplicadas as disposições dos artigos 32.º a 36.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro inerentes ao depositário autorizado⁹²⁹.

A mesma é devida pela produção, importação e aquisição intracomunitária de sacos de plástico leves⁹³⁰ e é exigível no momento da sua introdução no consumo em território nacional⁹³¹, considerando-se como introdução no consumo, a alienação desses sacos pelos sujeitos passivos⁹³².

O valor desta contribuição é de € 0,08⁹³³, ao qual acresce o IVA⁹³⁴, por cada saco de plástico leve, constituindo encargo do aquirente final, devendo, para tal, os agentes económicos inseridos na cadeia comercial repercuti-la para os mesmos a título de preço⁹³⁵, com discriminação obrigatória da mesma na fatura que emitem⁹³⁶.

Pelo motivo de ausência de encargos relacionados com a sua utilização gerados em Portugal continental, encontram-se isentos desta contribuição os sacos de plástico leves que sejam objeto de exportação pelo sujeito passivo⁹³⁷; sejam expedidos ou transportados para outro Estado-Membro da União Europeia pelo sujeito passivo ou por um terceiro, por conta deste⁹³⁸ e os que sejam expedidos ou transportados para fora do território de Portugal Continental⁹³⁹.

⁹²⁶ São considerados sacos de plástico leves, os sacos de plástico com uma parede de espessura inferior a 50 micrones (alínea eee) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 31 de dezembro), definindo-se como saco de plástico, o saco, com ou sem pega, feito de plástico, que é fornecido ao consumidor no ponto de venda de mercadorias ou produtos (alínea ddd) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017), de 11 de dezembro.

⁹²⁷ N.º 1 do artigo 31.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹²⁸ Artigo 32.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹²⁹ Artigo 33.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹³⁰ Artigo 34.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹³¹ N.º 1 do artigo 35.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. Introdução no consumo que deve ser formalizada através da declaração de introdução no consumo ou no ato da importação, através da respetiva declaração aduaneira (artigo 36.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro).

⁹³² N.º 2 do artigo 35.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹³³ Artigo 38.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹³⁴ Alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.

⁹³⁵ N.º 1 do artigo 39.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹³⁶ N.º 2 do artigo 39.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹³⁷ Alínea a) do artigo 37.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹³⁸ Alínea b) do artigo 37.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹³⁹ Alínea c) do artigo 37.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

Encontram-se ainda isentos desta contribuição, os sacos de plástico leves que 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 março⁹⁴⁰, incluindo o gelo⁹⁴¹ e os que sejam utilizados em donativos a instituições de solidariedade social⁹⁴².

A Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro de 2017, passou a isentar os sacos de plástico muito leves⁹⁴³⁹⁴⁴, sacos estes que poderão estar prestes a deixar de existir. A Lei n.º 77/2019, de 2 de setembro⁹⁴⁵ vem determinar a proibição, a partir de 1 de janeiro de 2023⁹⁴⁶, da disponibilização de sacos de plástico muito leves e de recipientes de plástico de utilização única, na comercialização de produtos de panificação, frutas e produtos hortícolas, em estabelecimentos comerciais, e a obrigatoriedade de disponibilização aos consumidores finais, a partir de 1 de janeiro de 2022⁹⁴⁷, de alternativas reutilizáveis ou feitas de um único material que não seja plástico⁹⁴⁸.

Esta contribuição tem ainda a particularidade de não permitir aos sujeitos passivos da mesma, a dedução do gasto incorrido com a mesma para efeitos de determinação do lucro tributável ou rendimento tributável dos agentes económicos⁹⁴⁹.

Ainda que esta contribuição se destine a mudar comportamentos e atenuar o impacto ambiental da produção/consumo deste tipo de sacos de plástico, a sua receita poderia ser destinada a Fundos Ambientais, mas não é isso que acontece. O produto das receitas com a mesma é afeto, na maior proporção (75%) ao Estado, ao qual se segue o Fundo para Conservação da Natureza e da Biodiversidade a quem é destinado 13,5%, a Agência Portuguesa do Ambiente que arrecadará 8,5% e, por último, a

⁹⁴⁰ Decreto-Lei n.º 62/2008, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2007/19/CE, da Comissão, de 2 de Abril, que altera a Diretiva n.º 2002/72/CE, da Comissão, de 6 de agosto, relativa aos materiais e objetos de matéria plástica destinados a entrar em contacto com os géneros alimentícios, e a Diretiva n.º 85/572/CEE, do Conselho, de 19 de Dezembro, que fixa a lista dos simuladores a utilizar para verificar a migração dos constituintes dos materiais e objetos em matéria plástica destinados a entrar em contacto com os géneros alimentícios, e revoga o Decreto-Lei n.º 197/2007, de 15 de maio, publicado no Diário da República, n.º 63/2008, Série I, de 31 de março de 2008, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 55/2011, 14 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/62-2008-246535> [11.12.2021].

⁹⁴¹ Alínea d) do artigo 37.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹⁴² Alínea e) do artigo 37.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹⁴³ É considerado saco de plástico muito leve, o saco de plástico com uma parede de espessura inferior a 15 micrones necessário para efeitos de higiene ou fornecido como embalagem primária de alimentos a granel quando isso ajudar a evitar o desperdício de alimento (alínea fff) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro).

⁹⁴⁴ N.º 1 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

⁹⁴⁵ Lei n.º 77/2019, relativa à disponibilização de alternativas à utilização de sacos de plástico ultraleves e de cuvetes em plástico nos pontos de venda de pão, frutas e legumes, publicada no Diário da República, n.º 167/2019, Série I, de 2 de setembro de 2019, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 78/2021, de 24 de setembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2019-171902488> [19.12.2021].

⁹⁴⁶ N.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 77/2019, de 2 de dezembro.

⁹⁴⁷ Artigo 5.º da Lei n.º 77/2019, de 2 de dezembro.

⁹⁴⁸ Artigo 1.º da Lei n.º 77/2019, de 2 de dezembro.

⁹⁴⁹ Artigo 47.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, de 31 de dezembro.

Autoridade Tributária e Aduaneira e a Inspeção-Geral da Agricultura e do Ordenamento do Território, a quem são destinados 2% e 1%, respetivamente⁹⁵⁰.

Face à mudança de comportamentos que se esperava atingir, a tendência da receita, com este objetivo cumprido, tenderia a ser zero. Vejamos se é isso que sucede no gráfico que elaborados suportado nos dados disponibilizados pelo INE⁹⁵¹:

Gráfico 5: Evolução da receita com a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves



Em 2019, a receita, como se pode verificar esteve próxima de ser nula, tendo sido apenas de € 2000. Poder-se-ia pensar que em 2019 esta trajetória se estaria a inverter. Contudo, temos uma explicação para o aumento da receita arrecada. Os dados disponibilizados pelo INE incluem os valores desta contribuição arrecadada em Portugal continental e nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. Sucede que a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves surgiu na Região Autónoma da Madeira pelo artigo 14.º do Decreto Legislativo Regional n.º 6/2015/M, de 27 de abril⁹⁵² e na Região Autónoma dos Açores pelo Decreto Legislativo Regional n.º 10/2014/A, de 3 de julho⁹⁵³, mas sofreu, na Região Autónoma da Madeira, por força do Decreto Legislativo Regional n.º 26/2018/M, 31 de

⁹⁵⁰ Artigo 44.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁹⁵¹ INE, Quadro E.5.3.2 - Impostos com relevância ambiental, por categoria e por imposto (anual), disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_cnacionais2010b2016&contexto=cs&selTab=tab3&perfil=392023991&INST=391970297 [06.12.2021].

⁹⁵² Decreto Legislativo Regional n.º 6/2015/M, que procede à primeira alteração ao Decreto Legislativo Regional n.º 18/2014/M, de 31 de dezembro, que aprova o orçamento da Região Autónoma da Madeira para 2015, publicado no Diário da República, n.º 157/2015, Série I, de 13 de agosto de 2015, com última redação conferida pelo Decreto Legislativo Regional n.º 26/2018/M, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-legislativo-regional/6-2015-70007184> [12.12.2021].

⁹⁵³ Decreto Legislativo Regional n.º 13/2015/A, que altera e republica o Decreto Legislativo Regional n.º 10/2014/A, que cria medidas para a redução do consumo de sacos de plástico e aprova o regime jurídico da taxa ambiental pela utilização de sacos de plástico distribuídos ao consumidor final, publicado no Diário da República, n.º 81/2015, Série I, de 27 de abril de 2015, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-legislativo-regional/13-2015-67085605> [12.12.2021].

dezembro⁹⁵⁴, uma relevante alteração, passando a ter uma base de incidência mais alargada⁹⁵⁵ com valores diferentes para esta contribuição⁹⁵⁶.

Podemos concluir, portanto, que esta contribuição atingiu o fim para o qual foi criada e esses sacos de plástico leves deixaram de ser produzidos/utilizados, não se verificando, contudo, uma redução proporcional do material de plástico no ambiente, uma vez que esses sacos foram substituídos por outros mais resistentes, de maior espessura, e por sacos do lixo, passando os estabelecimentos a cobrar não esta contribuição, mas um preço pelo fornecimento dos mesmos⁹⁵⁷.

VI.2. Contribuição sobre embalagens de plástico ou alumínio de utilização única em refeições prontas

A elevada funcionalidade do plástico pode ajudar a enfrentar uma série de desafios com que a sociedade se depara. A utilização de materiais ligeiros inovadores em automóveis e aeronaves permite poupar combustível e reduzir as emissões de CO₂; os materiais de isolamento de alta eficiência contribuem para poupanças nas faturas de energia; as embalagens de plástico contribuem para garantir a segurança dos alimentos e reduzir o desperdício destes; e combinados com a impressão 3D, os plásticos biocompatíveis podem salvar vidas humanas, permitindo a inovação médica⁹⁵⁸.

Não obstante, o baixo custo do plástico e a sua conceção não direcionada para a reutilização ou reciclagem tornam crescente a sua utilização em aplicações de curta duração que gera milhões de toneladas de resíduos de plástico no ambiente que vão parar em larga escala aos oceanos⁹⁵⁹, revestindo-se de especial importância a prevenção e redução dos plásticos de utilização única⁹⁶⁰.

Neste sentido, além da recente proibição de colocação no mercado de determinados produtos

⁹⁵⁴ Decreto Legislativo Regional n.º 26/2018/M, que aprova o orçamento da Região Autónoma da Madeira para 2019, publicado no Diário da República, n.º 251/2018, Série I, de 31 de dezembro de 2018, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-legislativo-regional/26-2018-117537584> [12.12.2021].

⁹⁵⁵ Esta contribuição passa a incidir sobre os sacos de plástico, o saco com ou sem alças, considerado embalagem em conformidade com a definição de embalagem constante na Diretiva n.º 94/62/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de dezembro, composto total ou parcialmente por plástico, entendido como polímero na aceção do n.º 5 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1907/2006, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de dezembro de 2006, ao qual podem ter sido acrescentados aditivos ou outras substâncias, e que pode constituir o principal componente estrutural de sacos; em vez de apenas sobre os sacos de plástico leves (artigo 2.º do regime jurídico da contribuição regional sobre os sacos de plástico).

⁹⁵⁶ A contribuição sobre os sacos de plástico leves era de € 0,08 por casa saco de plástico leve passa a ser de € 0,04 relativamente aos sacos de plástico com alça e sacos de plástico de caixa leves e de € 0,12 para os restantes (artigo 9.º do regime jurídico da contribuição regional sobre os sacos de plástico).

⁹⁵⁷ CARROLA, Ana Cristina, Apresentação do Relatório do Grupo de Trabalho sobre Plásticos: Conferência “Repensar os plásticos na transição para uma economia circular”, Agência Portuguesa do Ambiente, I.P., 7 de junho de 2018, disponível em: <https://eco.nomia.pt/contents/documentacao/2-apa-gt-plasticos-conferencia-7-junho-vf.pdf> [12.12.2021].

⁹⁵⁸ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Uma estratégia Europeia para os Plásticos na Economia Circular*, COM(2018) 28 final, Estrasburgo, 16 de janeiro de 2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0028> [11.12.2021].

⁹⁵⁹ Decreto-Lei n.º 78/2021, que transpõe a Diretiva (UE) 2019/904, relativa à redução do impacto de determinados produtos de plástico no ambiente, e que altera as regras relativas aos produtos de plástico nos pontos de venda de pão, frutas e legumes, publicado no Diário da República, n.º 187/2021, Série I, 24 de setembro de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/78-2021-171871496> [11.12.2021].

⁹⁶⁰ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Uma estratégia Europeia para os Plásticos na Economia Circular*, COM(2018) 28 final, Estrasburgo, 16 de janeiro de 2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0028> [11.12.2021].

de plástico de utilização única⁹⁶¹ e de produtos feitos de plástico oxodegradável⁹⁶², tais como talheres; pratos; recipientes e copos para bebidas feitos de poliestireno expandido, incluindo as suas cápsulas, coberturas e tampas; recipientes para alimentos feitos de poliestireno expandido, e qualquer produto feito de plástico oxodegradável⁹⁶³, a partir de 1 de janeiro de 2022 passa a ser cobrada uma contribuição de € 0,30 por cada embalagem de utilização única de plástico ou multimaterial com plástico adquiridas em refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio e, a partir de 2023, essa contribuição será extensível às embalagens de utilização única de alumínio ou multimaterial com alumínio⁹⁶⁴, excluindo desta contribuição as embalagens utilizadas em contexto social ou humanitário, nomeadamente, na distribuição social de alimentos ou no combate ao desperdício alimentar⁹⁶⁵.

Esta contribuição incide sobre a introdução no consumo, ainda que de forma irregular, destas embalagens, incluindo as embalagens de serviço, sendo sujeitos passivos da mesma, os seus produtores ou importadores, com sede ou estabelecimento estável no território de Portugal continental, bem como pelos adquirentes a fornecedores das mesmas, com sede ou estabelecimento estável nas Regiões Autónomas ou noutro Estado-Membro da União Europeia⁹⁶⁶, os quais deverão discriminar esta contribuição obrigatoriamente na fatura⁹⁶⁷.

É importante passar de uma economia linear assente no padrão “extrair, fabricar, utilizar e deitar fora” para uma economia circular em que a conceção e produção de plástico e de produtos de plástico respeitem plenamente as necessidades de reutilização, reparação e reciclagem e promovam os materiais mais sustentáveis⁹⁶⁸. Como contributo para o financiamento de medidas no âmbito da económica circular, 40% da receita resultante desta contribuição é destinada ao Fundo Ambiental e o remanescente reverterá

⁹⁶¹ Nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 78/2021, 24 de setembro, entende-se por produto de plástico de utilização única, um produto fabricado total ou parcialmente a partir de plástico e que não é concebido, projetado ou colocado no mercado para perfazer múltiplas viagens ou rotações no seu ciclo de vida mediante a sua devolução a um produtor para reenchimento ou a sua reutilização para o mesmo fim para o qual foi concebido.

⁹⁶² É considerado plástico oxodegradável, os materiais de plástico que incluem aditivos que, através da oxidação, conduzem à fragmentação do material de plástico em microfragmentos ou à sua decomposição química (alínea f) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 78/2021, de 24 setembro).

⁹⁶³ Artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 78/2021, de 24 de setembro. Aliada a esta proibição incumbe o dever de em todos os estabelecimentos, outros locais e atividades não sedentários do setor da restauração e/ou bebidas utilizar louça reutilizável, ou, em alternativa, louça em material biodegradável. É ainda, na atividade de comércio a retalho interdita a disponibilização de louça de plástico de utilização única para consumo de alimentação ou bebidas (artigo 3.º da Lei n.º 76/2019, que determina a não utilização e não disponibilização de louça de plástico de utilização única nas atividades do setor de restauração e/ou bebidas e no comércio a retalho, publicada no Diário da República, n.º 167/2019, Série I, de 2 de setembro de 2019, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2019-171891469> [22.12.2021]).

⁹⁶⁴ N.º 6 e n.º 1 do artigo 320.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁹⁶⁵ N.º 8 do artigo 320.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁹⁶⁶ N.º 2 do artigo 320.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁹⁶⁷ N.º 1 do artigo 320.º da Lei n.º 75-D/2020, de 31 de dezembro.

⁹⁶⁸ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Uma estratégia Europeia para os Plásticos na Economia Circular*, COM(2018) 28 final, Estrasburgo, 16 de janeiro de 2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52018D0028> [11.12.2021].

para o Estado (50%); a Agência Portuguesa do Ambiente, I.P. (5%); a Autoridade Tributária e Aduaneira (3%); a Inspeção-Geral da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território (1%) e para a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (1%)⁹⁶⁹.

Face ainda a este objetivo, é de ressaltar a possibilidade de os consumidores finais utilizarem os seus próprios recipientes nas refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar, não podendo os fornecedores de refeições prontas a consumir criar obstáculos a essa utilização⁹⁷⁰.

Este é mais um instrumento tributário do qual se espera uma alteração no comportamento dos particulares que não consideramos que será difícil de alcançar em razão da experiência obtida com a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves.

⁹⁶⁹ N.º 5 do artigo 320.º da Lei n.º 75-D/2020, de 31 de dezembro.

⁹⁷⁰ N.º 4 do artigo 320.º da Lei n.º 75-D/2020, de 31 de dezembro.

Notas conclusivas

O direito ao ambiente não é um direito absoluto. O mesmo pode colidir com outros direitos fundamentais, designadamente, o direito de propriedade, a liberdade de iniciativa económica e o direito dos consumidores, não existindo entre eles uma hierarquia que permita resolver o conflito, sendo o princípio da concordância prática ou da harmonização o eleito para o solucionar.

Ao se apresentar este como um interesse difuso, interesse de toda a comunidade, é conferido aos cidadãos, no gozo dos seus direitos civis e políticos, bem como às associações e fundações defensoras dos interesses relativos ao ambiente, independentemente de terem ou não interesse direto e pessoal na demanda, o direito de ação popular, o qual inclui o direito de requerer para o lesado ou lesados a correspondente indemnização pela degradação do ambiente, nomeadamente para promover a prevenção, a cessação ou a perseguição judicial dos atos lesivos ao ambiente.

Os Estados-Membros da União Europeia assumiram, em conjunto, o compromisso de diminuir as emissões de dióxido de carbono inicialmente estabelecidas no Protocolo de Quioto e atualmente no Acordo de Paris, assim como faz parte da sua política comum, a redução da utilização do plástico, uma maior e melhor racionalização da água, uma gestão eficiente dos resíduos e a melhoria da salubridade ambiental. Deste modo, muitos dos tributos analisados resultam da transposição de Diretivas ou da execução de determinado Regulamento.

Há, porém, um domínio no qual não existe harmonização. Referimo-nos ao ISV e ao IUC, os quais já foram objeto de ações intentadas contra Portugal, pelo facto de esta tributação discriminar os veículos provenientes de outros Estados-Membros da União, mostrando-se contrária ao direito da União Europeia, que estabelece no artigo 110.º do TFUE que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre os seus produtos nacionais similares.

Uma boa parte das emissões de dióxido de carbono provem da queima de combustível associada à utilização de veículo, assumindo o ISP o maior peso no total das receitas dos tributos com relevância ambiental, ao qual se segue o ISV e o IUC, pretendendo-se com esta tributação, desincentivar a utilização de determinado tipo de veículos, principalmente de uso particular, suscetível de causar um maior impacto sobre o ambiente.

O transporte particular contribui para a maior parte das emissões de dióxido de carbono emitidas pelo setor dos transportes, sendo este tipo de transporte que esta tributação mais visa atingir, como se

pode verificar, por exemplo ao nível do ISV, em que estão excluídos da base de incidência os veículos pesados de mercadorias e os veículos de passageiros com lotação superior a 9 lugares. Da mesma forma, não estão sujeitos a IUC os automóveis de passageiros com lotação superior a nove lugares.

Em contraste, destinando-se a incentivar a aquisição e utilização de veículos menos poluentes, estão os veículos elétricos desprovidos da maior parte da carga fiscal. Também às viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in* são atribuídos vários benefícios fiscais, ficando a sua concessão, recentemente, mais criteriosa. Para beneficiar de taxas mais reduzidas de tributação autónoma em sede de IRC e da taxa intermédia de ISV, passou a ser exigido que essas viaturas tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 Km e emissões oficiais de CO₂ inferiores a 50 g/Km. Também aos automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos se exigiu os mesmos requisitos para beneficiar da taxa intermédia de ISV. Não obstante, para beneficiar da possibilidade de dedução do IVA na aquisição dessas viaturas e na eletricidade, bem como para beneficiar de taxas mais reduzidas de tributação autónoma em sede de IRS com contabilidade organizada, estes requisitos não são exigidos, acreditando que, em breve, o legislador os vá tornar exigíveis.

Às viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL foram retirados determinados benefícios fiscais. As mesmas deixaram de beneficiar de taxas mais reduzidas de tributação autónoma em sede de IRC e da taxa intermédia de ISV por se considerar existir alternativas ambientalmente mais sustentáveis. Contudo, continua a ser possível a dedução de 50% de IVA nas aquisições deste tipo de viaturas e nas aquisições de GPL e nada foi alterado em relação à tributação autónoma destas viaturas em sede de IRS com contabilidade organizada, continuando os mesmos a beneficiar de taxas reduzidas.

Ainda no que diz respeito ao incentivo a veículos menos poluentes, há três benefícios fiscais que não obtiveram sucesso. Referimo-nos à majoração das despesas com sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing* incorridos por sujeitos passivos de IRC e de IRS com contabilidade organizada e à majoração de despesas com frotas de velocípedes que teve um número muito reduzido de beneficiários.

Ainda que se pretenda uma maior compatibilidade de um tributo com os propósitos ambientais, nem sempre é fácil consegui-lo.

Por falta de informação disponível, a qual não é obrigatória, não é possível tributar determinados veículos com base nas emissões de CO₂, acabando por não pagarem o tributo em função das emissões geradas. Identificar, por exemplo, o efetivo utilizador de um veículo pode não ser exequível, apresentando-se como alternativa, a que sucede no IUC, que através da informação constante do registo automóvel, torna o proprietário, presumível utilizador do veículo, como o sujeito passivo. Neste âmbito ainda se conseguiu ir mais longe e, a nosso ver, bem, face a estes propósitos, equipando os locatários financeiros,

os adquirentes com reserva de propriedade, outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação e a herança indivisa representada pelo cabeça de casal, que são potenciais utilizadores da viatura, a sujeitos passivos.

Por uma questão de facilidade na cobrança e nos procedimentos, não são sujeitos passivos do ISV e do ISP, os consumidores/adquirentes, mas antes os detentores dos estatutos neles previstos, os quais são obrigados a cumprir determinados requisitos e formalidades. O mesmo sucede em relação à taxa SIRCA em que é sujeito passivo o titular do matadouro. Não obstante não serem os poluidores os sujeitos passivos, estes tributos serão objeto de repercussão para os mesmos.

Difícil é também ignorar questões sociais e económicas, acabando por uma boa parte dos benefícios fiscais atribuídos ter outras motivações que não a ambiental, representando até mesmo a maior parte da despesa fiscal.

Também o apuramento da base tributável nem sempre permite atentar a determinadas condicionantes ambientais, nem corresponder na exata medida ao custo ambiental provocado, é o que sucede na Taxa de Gestão de Resíduos, cujo valor a pagar está indexado ao consumo de água. Também a Taxa de Carbono sobre as Viagens Aéreas, Marítimas e Fluviais, em nada o seu valor tem que ver com as emissões de dióxido de carbono e nos recursos hídricos não são atendidos determinados fatores como por exemplo, se a captação se localiza num curso de água de caudais mais reduzidos ou numa massa de água de jusante, com maior disponibilidade de água.

A taxa sobre as Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética e a Contribuição sobre os Sacos de Plástico Leves alcançaram o objetivo pretendido, terminar com a utilização deste tipo de produtos, acabando a sua receita com o decorrer do tempo por ser nula. O mesmo não se pode esperar dos outros tributos, uma vez que não existem alternativas possíveis e imediatas. Não estão ainda, por exemplo, os veículos elétricos acessíveis a qualquer pessoa nem a produção preparada para os mesmos. O mesmo sucede em relação às fontes de energia renovável.

Os tributos podem, portanto, traduzir-se num meio *complementar* para atenuar os efeitos dos problemas ambientais.

Bibliografia citada

AFONSO, António Brigas; FERNANDES, Manuel Teixeira, *Imposto Sobre Veículos e Imposto Único de Circulação - Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

AFONSO, António Brigas; FERNANDES, Manuel Teixeira, *Código dos impostos especiais de consumo: anotado e actualizado: legislação complementar, directivas, regulamentos e portarias*, 3.a Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

AFONSO, António Brigas, "Introdução ao Imposto sobre Veículos (ISV)", in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 434, 2015.

AGÊNCIA PORTUGUESA DO AMBIENTE, *Relatório do Estado do Ambiente 2018*, 2018, disponível em: <https://sniambgeoviewer.apambiente.pt/GeoDocs/geoportaldocs/rea/REA2018/REA2018.pdf> [18.12.2021].

AGÊNCIA PORTUGUESA DO AMBIENTE, *Memorando sobre emissões GEE: Inventário Nacional de Emissões 2021-Estimativa de emissões de GEE de 2019*, 2021, disponível em: <https://apambiente.pt/sites/default/files/Clima/Inventarios/20210309MemoEmissoes.pdf> [06.11.2021].

AMARAL, Diogo Freitas do, *A Utilização do Domínio Público pelos Particulares*, Lisboa, Coimbra Editora, 1965.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, Almedina, 1987.

ANDRADE, José Serra de, *Direito fiscal ambiental: Contributo para a reforma fiscal ecológica: meios indirectos de tutela do ambiente, novas perspectivas da base tributável do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e do imposto automóvel e da electricidade, energias renováveis*, Lisboa, Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, 2005.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *Direito dos resíduos*, Coimbra, Almedina, 2003.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, "Princípios fundamentais do Direito dos resíduos", in João Miranda, *et. al.* (coordenação), *Direito dos Resíduos*, Lisboa, Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos, 2014.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *O princípio do poluidor pagador em tempo de recessão económica: breve ensaio sobre um princípio antigo, quando as exigências de equilíbrio económico são quase tao grandes como as de equilíbrio ecológico*, [em linha], Coimbra, Almedina, 2015.

ASSOCIATION OF EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS, *Tax Guid 07*, disponível em: <https://www.acea.auto/files/ACEA-Tax-Guide-2007.pdf> [22.10.2021].

ASSOCIATION OF EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS, *Tax Guid 2021*, disponível em: <https://www.acea.auto/files/ACEA Tax Guide 2021.pdf> [22.10.2021].

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, disponível em: https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/noticias/Documents/Manual_IEC.pdf [12.11.2021].

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Informação vinculativa, processo n.º 2017001053 – IVE n.º 12658, com despacho concordante de 06.11.2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Adua*

neira, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/ciuc/Documents/IUC_IVE_12658.pdf [07.10.2021].

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Ofício circulado n.º 35.100*, de 21 de dezembro de 2018 da Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos, disponível em: https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao_aduaneira/oficios_circulados_doclib/Documents/Oficio_Circulado_35100_2018.pdf [15.11.2021].

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Benefícios fiscais relativos ao período de tributação de 2019, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Listas_de_contribuintes_com_beneficios_fiscais/Paginas/contribuintes_com_beneficios_fiscais_2019.aspx [17.12.2021].

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Informação vinculativa, processo n.º 17949 por despacho de 30-12-2020 da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)*, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/Vinculativa_17949.pdf [06.03.2021].

AZEVEDO, Maria Eduarda, "A fiscalidade ambiental (reflexões)", in Eduardo Paz Ferreira, *et al.* (organização), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, "Protecção do ambiente e direito de propriedade: crítica de jurisprudência ambiental", in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3799, 1991.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito constitucional e teoria da constituição*, Coimbra, Almedina, 1998.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Estudos sobre direitos fundamentais*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

CARROLA, Ana Cristina, *Apresentação do Relatório do Grupo de Trabalho sobre Plásticos: Conferência "Repensar os plásticos na transição para uma economia circular"*, Agência Portuguesa do Ambiente, I.P., 7 de junho de 2018, disponível em: <https://eco.nomia.pt/contents/documentacao/2-apa-gt-plasticos-conferencia-7-junho-vf.pdf> [12.12.2021].

CAVALEIRO, João Quintela, *Gás natural: uma nova energia na mobilidade*, 2.ª edição, Vila Nova de Famalicão, Nova Causa, 2015.

COMISSÃO DA AGRICULTURA E DO DESENVOLVIMENTO RURAL, *Relatório sobre a Estratégia da UE para as Florestas-Rumo a seguir*, 2019/2157(INI), Parlamento Europeu, 11 de setembro de 2020, disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2020-0154_PT.pdf [04.10.2021].

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, *Comunicação da Comissão: Taxas e impostos ambientais no mercado interno*, COM (97) 9 final, Luxemburgo, Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, 1997, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0009&from=PT> [18.06.2021].

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, *Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a tributação dos veículos de passageiros na União Europeia – ações previstas a nível nacional e comunitário*, COM(2002) 431 final, Bruxelas, 6 de setembro de 2002, disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52002DC0431&from=pt> [27.07.2021].

COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicado de Imprensa: Ambiente: novo quadro de medalhas para a gestão dos resíduos*, Bruxelas, 7 de agosto de 2012, disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_12_888 [28.08.2021].

COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Uma matriz destinada a preservar os recursos hídricos da Europa*, COM(2012) 673 final, Bruxelas, 14 de novembro de 2012, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0673&from=EN> [02.12.2021].

COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Uma estratégia Europeia para os Plásticos na Economia Circular*, COM(2018) 28 final, Estrasburgo, 16 de janeiro de 2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0028> [11.12.2021].

COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Pacto Ecológico Europeu*, COM(2019) 640 final, Comissão Europeia Bruxelas, 11 de dezembro de 2019, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2019:640:FIN> [27.06.2021].

COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Impulsionar uma Vaga de Renovação na Europa para tornar os edifícios mais ecológicos, criar emprego e melhorar as condições de vida*, COM(2020) 662 final, Bruxelas, Comissão Europeia, 14 de outubro de 2020, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0662&from=EN> [27.06.2021].

DIAS, José Eduardo Figueiredo, *Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2007.

DIAS, José Eduardo F.; COSTA, Joana Duarte, “Breve apontamento sobre a natureza jurídico-tributária da ‘taxa’ sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética” in *RevCEDOUA*, Volume 13, n.º 25, 2010, disponível em: https://digitalis.uc.pt/pt-pt/artigo/breve_apontamento_sobre_natureza_jur%C3%ADdico_tribut%C3%A1ria_da_%E2%80%98taxa%E2%80%99_sobre_l%C3%A2mpadas_de_baixa [18.12.2021].

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO E DO IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS, *Manual de procedimento simplificado: Imposto sobre Veículos-ISV*, Lisboa, Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016, disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt> [21.05.2021].

DOURADO, Ana Paula, *Direito fiscal: lições*, Coimbra, Almedina, 2015.

ENTIDADE NACIONAL PARA O MERCADO DE COMBUSTÍVEIS E.P.E, *Livro Verde sobre a prospeção, pesquisa, desenvolvimento e produção de hidrocarbonetos em território nacional*, 2018, disponível em: <https://www.dgeg.gov.pt/media/jbwb5fct/doc-8.pdf> [06.11.2021].

EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS ASSOCIATION, *Electric Vehicles: Tax benefits & incentives in the UE*, disponível em: https://www.acea.be/uploads/publications/Electric_vehicles-Tax_benefits_incentives_in_the_EU-2019.pdf [06.03.2021].

EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS ASSOCIATION, *Electric Vehicles: Tax benefits & purchase incentives in the UE*, disponível em: https://www.acea.be/uploads/publications/Electric_vehicles-Tax_benefits_purchase_incentives_European_Union_2020.pdf [06.03.2021].

EUROPEAN AUTOMOBILE MANUFACTURERS ASSOCIATION, *New passenger cars by fuel type in the UE*, disponível em: <https://www.acea.auto/fuel-pc/fuel-types-of-new-cars-electric-10-5-hybrid-11-9-petrol-47-5-market-share-full-year-2020/> [17.12.2021].

EUROPEAN COMMISSION, *Environmental taxes - A statistical guide*, Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2013, disponível em: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GO-13-005-EN.PDF.pdf/706eda9f-93a8-44ab-900c-ba8c2557ddb0?t=1414782946000> [30.06.2021].

EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *The first and last mile – the key to sustainable urban transport: Transport and environment report 2019*, Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2020, disponível em: <https://www.eea.europa.eu/publications/the-first-and-last-mile> [24.10.2021].

FRANCO, António Luciano Pacheco de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.^a edição, Coimbra, Almedina, 2003.

GAGO, Alberto; LABANDEIRA, Xavier, *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de Los Impuestos Ambientales*, Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, 1999.

GOMES, Nuno de Sá, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1991.

GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, Rei dos Livros, 1996.

HENRIQUES, António Gonçalves, “A (ir)racionalidade da taxa de recursos hídricos”, in *Recursos Hídricos*, Volume 37, n.º 1, março de 2016, disponível em: <https://www.aprh.pt/rh/pdf/v37n1.pdf> [03.12.2021].

INE, *Impostos e taxas com relevância ambiental*, 9 de outubro de 2020, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=414630490&DESTAQUEStema=00&DESTAQUESmodo=2 [01.07.2021].

INE, *Impostos e taxas com relevância ambiental 2020: informação à comunicação social*, 8 de outubro de 2021, disponível em: https://ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=414630524&DESTAQUESmodo=2 [04.12.2021].

INE, *Quadro E.5.3.2 – Impostos com relevância ambiental, por categoria e por imposto (anual)*, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=cn_quadros&boui=391699883 [06.12.2021].

INE, *Quadro E.5.3.3 - Taxas com relevância ambiental, por categoria e por taxa (anual)*, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=cn_quadros&boui=391699883 [24.12.2021].

INE, *Estatísticas do Ambiente 2019*, Lisboa, Instituto Nacional de Estatística, I.P., 2020, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=470719178&PUBLICACOESmodo=2 [01.07.2021].

INE, *Objectivos de desenvolvimento sustentável - Agenda 2030: Indicadores para Portugal - 2010/2020*, Lisboa, Instituto Nacional de Estatística, I.P., 2021, disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=280981585&PUBLICACOESmodo=2 [24.12.2021].

KAZA, Silpa, et. al., *WHAT A WASTE 2.0: A Global Snapshot of Solid Waste Management to 2050*, Washington, World Bank Publications, 2018, disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitsstream/handle/10986/30317/211329ov.pdf?sequence=11&isAllowed=y> [26.06.2021].

KHARAS, Homi, "The emerging middle class in developing countries", in *Working paper n.º 285*, OECD Development Centre, 2010, p. 27, disponível em: <https://www.oecd.org/dev/44457738.pdf> [26.06.2021].

LOBO, Carlos Batista, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Coimbra, Almedina, 2019.

MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2000.

MEADOWS, Donella H, *et al.*, *The limits to growth*, New York, Universe Books, 1972, tradução portuguesa de Jorge Correia da Cunha, *et al.*, *Os limites do crescimento*, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1973.

MINISTÉRIO DA SAÚDE, *Programa nacional para a prevenção e controlo do tabagismo*, Lisboa, Direção-Geral da Saúde, 2019, disponível em: <https://www.sns.gov.pt/wp-content/uploads/2019/11/RelatorioTabaco2019.pdf.pdf> [06.11.2021].

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Comissão da Reforma da Tributação do Património, *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1999.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS-Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, *Reformas da tributação automóvel e do património: anteprojectos*, Coimbra, Almedina, 2002.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório do orçamento do Estado para 2020*, Lisboa, República Portuguesa, dezembro de 2019, disponível em: https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777314c56684a566c38794d6935775a47593d&fich=ppl5-XIV_22.pdf&inline=true [03.10.2021].

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, *Relatório do Orçamento do Estado para 2007*, Lisboa, outubro de 2006, disponível em: <https://www.parlamento.pt/OrçamentoEstado/Documents/oe/2007/rel-2007.pdf> [03.10.2021].

MINISTÉRIO DO AMBIENTE E DA AÇÃO CLIMÁTICA-SECRETARIA DE ESTADO DO AMBIENTE, *Biorresíduos: Contas certas nos resíduos*, 2020, disponível em: <https://eco.nomia.pt/contents/documentacao/2020-orientacoes-biorresiduos-v1.pdf> [18.05.2021].

MINISTRO DAS FINANÇAS, *Relatório da despesa fiscal-2019*, Lisboa, República Portuguesa, 2018, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2019.pdf [08.05.2021].

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina, 2009.

MOUSSIS, Nicolas, *Les politiques de la Communauté économique européenne*, Paris, Dalloz, 1982, tradução portuguesa de Amélia Ferreira Pinto, *As políticas da Comunidade Económica Europeia*, Coimbra, Almedina, 1985.

NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta, "Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal", in *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 21, janeiro-março 2005.

NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Volume III, Coimbra, Almedina, 2010.

NABAIS, José Casalta, "Algumas considerações sobre a figura dos tributos", in António José Avelãs Nunes, *et al.* (organização), *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Aníbal de Almeida*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012.

NABAIS, José Casalta Nabais, *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, Volume IV, Coimbra, Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

OLIVEIRA, Francisca Guedes, *et al.*, *Os benefícios fiscais em Portugal*, Lisboa, Grupo de trabalho para o estudo dos benefícios fiscais, maio de 2019, disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D> [22.12.2021].

OLIVEIRA, Jorge Manuel; ALVES, Maria Fernanda, "O modelo de tributação automóvel: algumas reflexões", *in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 434, 2015.

PAREDES, Mónica; PINTO, Miguel Correia, *Nota à Comunicação Social*, Lisboa, Assessoria de imprensa do Gabinete do Ministro das Finanças, 27 de maio de 2019, disponível em: <https://impostosobreveicul.os.info/ficheiros/2019/20190527+mf+isv.pdf> [06.08.2021].

OECD, *Environmental Outlook to 2050: The consequences of inaction*, OECD Publishing, 2012, disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/environment/oecd-environmental-outlook-to-2050_9789264122246-en [23.10.2021].

OECD, *Global Material Resources Outlook to 2060: Economic Drivers and Environmental Consequences*, Paris, OCDE Publishing, 2019, disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/environment/global-material-resources-outlook-to-2060_9789264307452-en [26.06.2021].

PORTUGAL2020, *Arranca projeto-piloto PAYT 'Pague apenas o Lixo que Produz' em SB de Alportel*, 27 de agosto de 2020, disponível em: <https://www.portugal2020.pt/content/arranca-projeto-piloto-payt-pague-apenas-o-lixo-que-produz-em-sb-de-alportel> [18.05.2021].

PORTUGUESE ENVIRONMENT AGENCY: CLIMATE CHANGE DEPARTMENT, *4th Biennial Report to the United Nations Framework Convention for Climate Change*, Amadora, Portuguese Environment Agency, December of 2019, disponível em: <https://ambiente.pt/sites/default/files/Clima/ReportesUNFCCC/BR4Portugal.pdf> [26.07.2021].

RÁDIO E TELEVISÃO DE PORTUGAL, *Reportagem realizada com base no testemunho da Associação Ambientalista Zero*, em 27 de outubro de 2020, disponível em: https://www.rtp.pt/noticias/economia/associacao-zero-diz-que-os-hibridos-plug-in-sao-eletricos-de-fachada_v1270498 [última visualização efetuada em 17.12.2021].

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, "Noção jurídica de taxa", *in Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3727, Coimbra 1985.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito financeiro local: finanças locais*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

ROSEMBUJ, Tulio, "Tributos ambientais", *in Ana Yábar Sterling (coordenação), Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, Cedecs Editorial, 1998.

SANTOS, Cláudia Maria Cruz, *et al.*, *Introdução ao direito do ambiente*, Lisboa, Universidade Aberta, 1998.

SANTOS, Filipe Duarte, *Que futuro? - Ciência, Tecnologia, Desenvolvimento e Ambiente*, Lisboa, Gradiva, 2007.

SILVA, Hugo Flores da, "O imposto único automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI)", *in Mário Monte Ferreira, et al. (organização), Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Wladimir Brito*, Coimbra, Almedina, 2020.

SILVA, Suzana Tavares da, *As taxas e a coerência do sistema tributário*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

SILVA, Vasco Pereira da, *Verde cor de direito: lições de direito do ambiente*, Coimbra, Almedina, 2002.

SOARES, Cláudia Dias, "A Inevitabilidade da Tributação Ambiental", in Mário de Melo Rocha (coordenação), *Estudos de direito do ambiente*, Porto, Publicações Universidade Católica, 2003.

SOARES, Cláudia Dias, *O direito fiscal no ambiente: o enquadramento comunitário dos auxílios de estado a favor do ambiente*, Coimbra: Almedina, 2003.

UNITED NATIONS, *Report of the United Nations Conference on the Human Environment*, Stockholm, United Nations Publication, 1972, disponível em: <http://www.un-documents.net/aconf48-14r1.pdf> [20.06.2021].

UNITED NATIONS, *Resolution adopted by the General Assembly on 28 July 2010: The human right to water and sanitation*, New York, United Nations, 28 July 2010, disponível em: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/64/292 [29.05.2021].

UNITED NATIONS, Department of Economic and Social Affairs - Population Division, *World Urbanization Prospects 2018: Highlights*, New York, United Nations, 2019, disponível em: <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210043137/read> [26.06.2021].

UNITED NATIONS, Department of Economic and Social Affairs - Population Division, *World Population Prospects 2019: Highlights*, New York, United Nations, 2019, disponível em: https://population.un.org/wpp/Publications/Files/WPP2019_Highlights.pdf [26.06.2021].

UNITED NATIONS - World Commission on Environment and Development, *Report of the World Commission on Environment and Development: "Our Common Future"*, New York, United Nations, 1987, disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/139811> [21.06.2021].

VASQUES, Sérgio, "As Taxas de Regulação Económica em Portugal: Uma Introdução" in Sérgio Vasques (coordenação), *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Coimbra, Almedina, 2008a.

VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra, Almedina, 2008b.

VASQUES, Sérgio, *O imposto sobre o valor acrescentado*, Coimbra, Almedina, 2015.

VASQUES, Sérgio; PEREIRA, Tânia Carvalhais, *Os impostos especiais de consumo*, Coimbra, Almedina, 2016.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

XAVIER, Alberto Pinheiro, *Manual de direito fiscal*, Volume I Lisboa, s.n., 1974.

Diplomas legislativos citados

Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, publicado no Diário do Governo, n.º 274/1966, Série I, 25 de novembro de 1966, com última redação conferida pela Lei n.º 72/2021, de 12 de novembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1966-34509075> [18.12.2021].

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, publicado no Diário da República, n.º 11/2014, Série I, pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro de 2014, que republicou o Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, com última redação conferida pela Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-64205634> [16.12.2021].

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, publicado no Diário da República, n.º 252/2014, 2.º Suplemento, Série I, pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro de 2014, que republicou o Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, com última redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-70048167> [16.12.2021].

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, publicado no Diário da República, n.º 118/2008, Série I, de 20 de junho de 2008, pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, que republicou o Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro de 1984, com última redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2008-34500675> [17.12.2021].

Código do Procedimento e do Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, publicado no Diário da República, n.º 250/1999, Série I-A, de 26 de outubro de 1999, com última redação conferida pela Lei n.º 56/2021, de 16 de agosto, disponível em <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1999-34577575> [16.12.2021].

Código dos Impostos Especiais de Consumo, doravante designado por CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, publicado no Diário da República, n.º 118/2010, Série I, de 21 de junho de 2010, com última redação conferida pela lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2010-34478675> [18.12.2021].

Constituição da República Portuguesa, publicada no Diário da República, n.º 86/1976, Série I, de 10 de abril de 1976, com as alterações introduzidas pela Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto.

Decisão do Conselho, n.º 2002/358/CE, de 25 de abril de 2002, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n.º L 130, em 15 de maio de 2002, disponível em: <https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/778de48e-a19c-4011-8209-7bc97834bf96/language-pt> [06.10.2021].

Decreto Legislativo Regional n.º 6/2015/M, publicado no Diário da República, n.º 157/2015, Série I, de 13 de agosto de 2015, com última redação conferida pelo Decreto Legislativo Regional n.º 26/2018/M, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-legislativo-regional/6-2015-70007184> [12.12.2021].

Decreto Legislativo Regional n.º 26/2018/M, publicado no Diário da República, n.º 251/2018, Série I, de 31 de dezembro de 2018, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-legislativo-regional/26-2018-117537584> [12.12.2021].

Decreto n.º 7/2002, publicado no Diário da República, n.º 71, Série I-A, em 25 de março de 2002, disponível em: <https://www.dgeg.gov.pt/media/nwvh3gxi/decreto-n-%C2%BA-7-2002-de-2002-03-25.pdf> [06.10.2021].

Decreto-Lei n.º 38382, publicado no Diário do Governo, n.º 166/1951, 1.º Suplemento, Série I, de 7 de agosto de 1951, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 220/2008, de 12 de novembro disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/38382-1951-289214> [22.12.2021].

Decreto-Lei n.º 697/73, atualmente revogado, publicado no Diário do Governo, n.º 299/1973, Série I, de 27 de dezembro de 1973, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/697-1973-411132> [17.12.2021].

Decreto-Lei n.º 54/75, publicado no Diário do Governo, n.º 36/1975, Série I, de 12 de fevereiro de 1975, com última redação conferida pela Lei n.º 30/2017, de 30 de maio, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1975-34433775> [18.12.2021].

Decreto-Lei n.º 55/75, publicado no Diário do Governo, n.º 36/1975, Série I, de 12 de fevereiro de 1975, com última alteração conferida pelo Decreto-Lei n.º 111/2019, de 16 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto/1975-34433875> [18.12.2021]

Decreto-Lei n.º 405/87, atualmente revogado, publicado no Diário da República, n.º 300/1987, 3.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 1987, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/405-1987-406127> [17.12.2021].

Decreto-Lei n.º 40/93, atualmente revogado, publicado no Diário da República, n.º 41/1993, Série I-A, de 18 de fevereiro de 1993, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/40-1993-656424> [28.07.2021].

Decreto-Lei n.º 48/95, publicado no Diário da República, n.º 63/1995, Série I-A, de 15 de março de 1995, com última redação conferida pela Lei n.º 79/2021, de 24 de novembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1995-34437675> [16.12.2021].

Decreto-Lei n.º 149/95, publicado no Diário da República, n.º 144/1995, Série I-A, de 24 de junho de 1995, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 30/2008, de 25 de fevereiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/149-1995-475373> [18.12.2021].

Decreto-Lei n.º 43/98, publicado no Diário da República, n.º 52/1998, Série I-A, de 3 de março de 1998, com última redação conferida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/43-1998-218486> [12.09.2021].

Decreto-Lei n.º 322-A/2001, publicado no Diário da República, n.º 288/2001, 1.º Suplemento, Série I-A, de 14 de dezembro de 2001, com última redação conferida pela Lei n.º 109-D/2021, de 9 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/web/https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2001-34475775> [18.12.2021].

Decreto-Lei n.º 63/2004, publicado no Diário da República, n.º 69/2004, Série I-A, de 22 de março de 2004, com última redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/63-2004-541375> [15.11.2021].

Decreto-Lei n.º 29/2006, publicado no Diário da República, n.º 33/2006, Série I-A, de 15 de fevereiro de 2006, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 79/2020, de 1 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2006-34575875> [03.11.2021].

Decreto-Lei n.º 108/2007, publicado no Diário da República, n.º 72/2007, Série I, de 12 de abril de 2007, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2007-158215439> [04.12.2021].

Decreto-Lei n.º 257/2007, publicado no Diário da República, n.º 135/2007, Série I, de 16 de julho de 2007, com última redação conferida pelo Decreto-lei n.º 136/2009, de 5 de junho, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/257-2007-636181> [18.12.2021].

Decreto-Lei n.º 280/2007, publicado no Diário da República, n.º 151/2007, Série I, de 7 de agosto de 2007, com última redação conferida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2007-34562075> [27.11.2021].

Decreto-Lei n.º 62/2008, publicado no Diário da República, n.º 63/2008, Série I, de 31 de março de 2008, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 55/2011, 14 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/62-2008-246535> [11.12.2021].

Decreto-lei n.º 97/2008, publicado no Diário da República, n.º 111/2008, Série I, de 11 de junho de 2008, com última alteração conferida pelo Decreto-Lei n.º 46/2017, de 3 de maio disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2008-106966722> [16.11.2021].

Decreto-Lei n.º 147/2008, publicado no Diário da República, n.º 145/2008, Série I, de 29 de julho de 2008, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 13/2016, de 9 de março, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2008-34503075> [16.12.2021].

Decreto-Lei n.º 307/2009, publicado no Diário da República, n.º 206/2009, Série I, de 23 de outubro de 2009, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 66/2019, de 21 de maio, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2009-34511675> [17.12.2021].

Decreto-Lei n.º 117/2010, publicado no Diário da República, n.º 207/2010, Série I, de 25 de outubro de 2010, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 8/2021, de 20 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2010-75648897> [06.11.2021].

Decreto-Lei n.º 138-A/2010, publicado no Diário da República, n.º 250/2010, 1.º Suplemento, Série I, de 28 de dezembro de 2010, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 100/2020, de 26 de novembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2010-58908492> [15.11.2021].

Decreto-Lei n.º 19/2011, atualmente revogado, publicado no Diário da República, n.º 26/2011, Série I, de 7 de fevereiro de 2011, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280485/details/maximized> [10.08.2021].

Decreto-Lei n.º 77/2011, publicado no Diário da República, n.º 117/2011, Série I, de 20 de junho de 2011, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 15/2015, de 30 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/77-2011-670022> [03.11.2021].

Decreto-Lei n.º 266-B/2012, publicado no Diário da República, n.º 252/2012, 2.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 2012, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/266-b-2012-632428> [17.12.2021].

Decreto-Lei n.º 81/2013, publicado no Diário da República, n.º 113/2013, Série I, de 14 de junho de 2013, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 9/2021, de 9 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2013-34580475> [26.11.2021].

Decreto-Lei n.º 127/2013, publicado no Diário da República, n.º 167/2013, Série I, de 30 de agosto de 2013, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/127-2013-499546> [22.12.2021].

Decreto-Lei n.º 177/2014, publicado no Diário da República, n.º 241/2014, Série I, de 15 de dezembro de 2014, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/177-2014-64797339> [18.12.2021].

Decreto-Lei n.º 180/2014, publicado no Diário da República, n.º 248/2014, Série I, de 24 de dezembro de 2014, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 59/2020, de 17 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2014-140537775> [17.12.2021].

Decreto-Lei n.º 98/2015, publicado no Diário da República, n.º 106/2015, Série I, de 2 de junho de 2015, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 89/2017, de 28 de julho, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/98-2015-67356342> [03.11.2021].

Decreto-Lei n.º 76/2016, publicado no Diário da República, n.º 215/2016, Série I, de 9 de novembro de 2016, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/76-2016-75701996> [03.12.2021].

Decreto-Lei n.º 33/2017, publicado no Diário da República, n.º 59/2017, Série I, de 23 de março de 2017, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 9/2021, de 29 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2017-156697732> [26.11.2021].

Decreto-Lei n.º 152-D/2017, publicado no Diário da República, n.º 236/2017, 2.º Suplemento, Série I, de 11 de dezembro de 2017, com última alteração conferida pela Lei n.º 52/2021, de 10 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2017-114350681> [21.11.2021].

Decreto-Lei n.º 47/2018, publicado no Diário da República, n.º 117/2018, Série I, de 20 de junho de 2018, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/47-2018-115552673> [17.12.2021].

Decreto-Lei n.º 95/2019, publicado no Diário da República, n.º 136/2019, Série I, de 18 de julho de 2019, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/95-2019-123279819> [17.12.2021].

Decreto-Lei n.º 124/2019, publicado no Diário da República n.º 164/2019, Série I, de 28 de setembro de 2019, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/124-2019-124256708> [22.12.2021].

Decreto-Lei n.º 62/2020, publicado no Diário da República, n.º 168/2020, Série I, de 28 de agosto de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2020-146809387> [06.11.2021].

Decreto-Lei n.º 93/2020, publicado no Diário da República, n.º 214/2020, Série I, de 3 de novembro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/93-2020-147432950> [08.12.2021].

Decreto-Lei n.º 102-D/2020, publicado no Diário da República, n.º 239/2020, 1.º Suplemento, Série I, de 10 de dezembro de 2020, com última redação conferida pela Lei n.º 52/2021, de 10 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2020-150908020> [18.12.2021].

Decreto-Lei n.º 78/2021, publicado no Diário da República, n.º 187/2021, Série I, 24 de setembro de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/78-2021-171871496> [11.12.2021].

Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, publicado no Diário da República, n.º 178/2009, Série I, de 14 de setembro de 2009, com última redação conferida pelo Decreto-Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-regulamentar/25-2009-489774> [17.12.2021].

Despacho n.º 484/2009, publicado no Diário da República, n.º 5/2009, Série II, de 8 de janeiro de 2009, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/484-2009-1798216> [26.11.2021].

Despacho n.º 2905-A/2017, publicado no Diário da República, n.º 69/2017, 2.º Suplemento, Série II, de 6 de abril de 2017, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/2905-a-2017-106846683> [18.12.2021].

Despacho n.º 3844/2017, publicado no Diário da República n.º 88/2017, Série II, de 8 de maio de 2017, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/3844-2017-106980596> [18.12.2021].

Despacho n.º 3169/2020, publicado no Diário da República, n.º 49/2020, Série II, de 10 de março de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/3169-2020-130070443> [17.12.2021].

Despacho n.º 1172/2021, publicado no Diário da República, n.º 20/2021, Série II, de 29 de janeiro de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/1172-2021-155737391> [18.12.2021].

Despacho n.º 2535/2021, publicado no Diário da República, n.º 45/2021, Série II, de 5 de março de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/2535-2021-158872587> [17.12.2021].

Despacho n.º 2921/2021, publicado no Diário da República, n.º 54/2021, Série II, de 18 de março de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/2921-2021-159607152> [26.11.2021].

Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 347, em 11 de dezembro de 2006, com última alteração conferida pela Diretiva (UE) 2021/1159 do Conselho, de 13 de julho, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112> [22.12.2021].

Diretiva 2014/94/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2014, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n.º L 307, em 28 de outubro de 2014, com última alteração conferida pelo Regulamento Delegado (UE) 2019/1745 da Comissão, de 13 de agosto, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32014L0094> [03.03.2021].

Diretiva (UE) 2015/720, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2015, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 115, em 6 de maio de 2015, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A32015L0720> [22.05.2021].

Diretiva (UE) 2018/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2018, relativa à promoção da utilização de energia de fontes renováveis, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 328, em 21 de dezembro de 2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A32018L2001> [07.11.2021].

Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, publicado no Diário da República, n.º 215/1989, Série I, de 1 de julho de 1989, com última redação conferida pela Lei n.º 84/2021, de 6 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1989-34554075> [17.12.2021].

Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, publicado no Diário da República, n.º 290/1998, Série I-A, de 17 de dezembro de 1998, com última redação conferida pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775> [03.07.2021].

Lei n.º 2110, publicada no Diário do Governo, n.º 192/1961, Série I, de 19 de agosto de 1961, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 360/77, de 1 de setembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/2110-1961-172974> [18.12.2021].

Lei n.º 11/87, atualmente revogada, publicada no Diário da República, n.º 81/1987, Série I, de 7 de abril de 1987, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/11-1987-666148> [22.12.2021].

Lei n.º 83/95, publicada no Diário da República n.º 201/1995, Série I-A, de 31 de agosto de 1995, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1995-34534075> [16.12.2021].

Lei n.º 23/96, publicada no Diário da República, n.º 172/1996, Série I-A, de 26 de junho, com última redação conferida pela Lei n.º 51/2019, de 28 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1996-34491275> [17.12.2021].

Lei n.º 88-A/97, publicada no Diário da República, n.º 1701997, 1.º Suplemento, Série I-A, de 25 de julho de 1997, com última redação conferida pela Lei n.º 35/2013, de 11 de junho, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1997-107684396> [21.11.2021].

Lei n.º 35/98, publicada no Diário da República, n.º 164/1998, Série I-A, de 18 de julho de 1998, com última redação conferida pela Lei n.º 36/2021, de 14 de junho, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1998-75032831> [17.12.2021].

Lei n.º 19/2003, publicada no Diário da República, n.º 140/2003, Série I-A, de 20 de junho de 2003, com última redação conferida pela Lei Orgânica n.º 1/2018, de 19 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2003-66960263> [17.12.2021].

Lei n.º 54/2005, publicada no Diário da República, n.º 219/2005, Série I-A, de 15 de novembro de 2005, com última redação conferida pela Lei n.º 31/2016, de 23 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2005-34543575> [16.11.2021].

Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro, publicada no Diário da República n.º 249/2005, Série I-A, de 29 de dezembro de 2005, com última redação conferida pela Lei n.º 44/2017, de 19 de junho, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2005-34506275> [16.11.2021].

Lei n.º 60-A/2005, publicada no Diário da República, n.º 250/2005, 1.º Suplemento, Série I-A, de 30 de dezembro de 2005, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/376234/details/maximized> [22.10.2021].

Lei n.º 50/2006, publicada no Diário da República, n.º 166/2006, Série I, de 29 de agosto de 2006, com última redação conferida pela Lei n.º 25/2019, de 26 de março, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2006-70149602> [22.12.2021].

Lei n.º 53-E/2006, publicada no Diário da República, n.º 249/2006, 4.º Suplemento, Série I, de 29 de dezembro de 2006, com última redação conferida pela Lei n.º 117/2009, de 29 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/53-e-2006-197492> [04.07.2021].

Lei n.º 22-A/2007, publicada no Diário da República, n.º 124/2007, 1.º Suplemento, Série I, de 29 de junho de 2007, com última redação conferida pela Lei n.º 84/2021, de 6 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2007-34445975> [17.12.2021].

Lei n.º 55/2007, publicada no Diário da República, n.º 168/2007, Série I, de 31 de agosto de 2007, com última redação conferida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/55-2007-641143> [08.06.2021].

Lei n.º 64-A/2008, publicada no Diário da República, n.º 252/2008, 1.º Suplemento, de 31 de agosto de 2008, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/64-a-2008-243747> [22.12.2021].

Lei n.º 3/2010, publicada no Diário da República, n.º 82/2010, 1.º Suplemento, Série I, de 28 de abril de 2010, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/3-b-2010-609990> [12.10.2021].

Lei n.º 55-A/2010, publicada no Diário da República, n.º 253/2010, 1.º Suplemento, de 31 de dezembro de 2010, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/55-a-2010-344942> [22.12.2021].

Lei n.º 64-B/2011, publicada no Diário da República, n.º 250/2011, 1.º Suplemento, Série I, de 30 de dezembro de 2011, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/64-b-2011-243769> [22.12.2021].

Lei n.º 73/2013, publicada no Diário da República, n.º 169/2013, Série I, de 3 de setembro de 2013, com última redação conferida pela Lei n.º 66/2020, de 4 de novembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2013-105795409> [04.07.2021].

Lei n.º 151-B/2013, publicada no Diário da República, n.º 211/2013, 2.º Suplemento, Série I, de 31 de outubro de 2013, com última redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2013-70122774> [22.12.2021].

Lei n.º 83-C/2013, publicada no Diário da República, n.º 253/2013, 1.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 2013, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/83-c-2013-164404> [22.12.2021].

Lei n.º 19/2014, publicada no Diário da República, n.º 73/2014, Série I, de 14 de abril de 2014, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-107758109> [15.12.2021].

Lei n.º 82-D/2014, publicada no Diário da República, n.º 252/2014, 2.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 2014, com última redação conferida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-66624400> [17.12.2021].

Lei n.º 111/2017, publicada no Diário da República n.º 242/2017, Série I, de 19 de dezembro de 2017, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/111-2017-114380262> [17.12.2021].

Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, publicada no Diário da República, n.º 251/2018, Série I, de 31 de dezembro de 2018, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2018-117551927> [17.12.2021].

Lei n.º 76/2019, publicada no Diário da República, n.º 167/2019, Série I, de 2 de setembro de 2019, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2019-171891469> [22.12.2021].

Lei n.º 77/2019, publicada no Diário da República, n.º 167/2019, Série I, de 2 de setembro de 2019, com última redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 78/2021, de 24 de setembro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2019-171902488> [19.12.2021].

Lei n.º 2/2020, publicada no Diário da República, n.º 64/2020, Série I, de 31 de março de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2020-130893466> [17.12.2021].

Lei n.º 75-B/2020, publicada no Diário da República, n.º 253/2020, 1.º Suplemento, de 31 de dezembro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2020-152803680> [17.12.2021].

Lei n.º 21/2021, publicada no Diário da República, n.º 76/2021, Série I, de 20 de abril de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/21-2021-161766414> [17.12.2021].

Nomenclatura Combinada, constante do Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho, de 23 de julho de 1987, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n.º L 256, em 7 de setembro de 1987, com última alteração conferida pelo Regulamento de Execução (UE), 2020/2159, da Comissão, de 16 de dezembro, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31987R2658> [05.06.2021].

Portaria n.º 54/2008, publicada no Diário da República, n.º 13/2008, Série I, de 18 de janeiro de 2008, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/54-2008-248491> [04.12.2021].

Portaria n.º 63/2008, publicada no Diário da República, n.º 14/2008, Série I, de 21 de janeiro de 2008, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/63-2008-248504> [04.12.2021].

Portaria n.º 320-D/2011, publicada no Diário da República n.º 250/2011, 3.º Suplemento, Série I, de 30 de dezembro de 2011, com a alteração conferida pela Portaria n.º 84/2013, de 27 de fevereiro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/portaria/2011-169830584> [15.11.2021].

Portaria n.º 84/2013, publicada no Diário da República, n.º 41/2013, Série I, de 27 de fevereiro de 2013, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/320-d-2011-259245> [15.11.2021].

Portaria n.º 260/2014, publicada no Diário da República, n.º 241/2014, Série I, de 15 de dezembro de 2014, com última redação conferida pela Portaria n.º 96/2018, de 6 de abril, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/portaria/2014-114991777> [17.12.2021].

Portaria n.º 278/2015, n.º 178/2015, Série I, de 11 de setembro de 2015, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/278-2015-70262479> [18.12.2021].

Portaria n.º 24-D/2016, publicada no Diário da República, n.º 29/2016, 1.º Suplemento, Série I, de 11 de fevereiro de 2016, com última redação conferida pela Portaria n.º 136-A/2016, de 12 de maio, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/73576685/details/normal?l=1> [07.06.2021].

Portaria n.º 301-A/2018, publicada no Diário da República, n.º 226/2018, 1.º Suplemento, Série I, de 23 de novembro de 2018, com a alteração conferida pela Portaria n.º 208-A/2021, de 15 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/portaria/2018-117129860> [01.11.2021].

Portaria n.º 74/2019, publicada no Diário da República, n.º 48/2019, Série I, de 8 de março de 2019, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/74-2019-120690684> [06.11.2021].

Portaria n.º 277/2020, publicada no Diário da República, n.º 236/2020, Série I, de 4 de dezembro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/277-2020-150368750> [31.10.2021].

Portaria n.º 38/2021, que cria as taxas de carbono sobre as viagens aéreas e marítimas, publicada no Diário da República, n.º 32/2021, Série I, de 16 de fevereiro de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/portaria/2021-158240165> [19.12.2021].

Portaria n.º 208-A/2021, publicada no Diário da República, n.º 201/2021, 1.º Suplemento, de 15 de outubro de 2021, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/208-a-2021-172938308> [18.12.2021].

Projeto de Lei n.º 543/XIII/2.^a (PEV) relativo à criação de um incentivo fiscal à utilização de bicicleta, disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a53556c4d5a5763765130394e4c7a564454305a4e5153394562324e31625756756447397a5357357059326c6864476c3259554e7662576c7a633246764c7a67324f4451345a446b344c544a6d4d5449744e4745775a6930354f4749794c544977595459324e54677a5a574a6a595335775a47593d&fich=86848d98-2f12-4a0f-98b2-20a66583ebca.pdf&Inline=true> [06.03.2021].

Proposta de Diretiva do Conselho relativa à tributação aplicável aos veículos automóveis ligeiros de passageiros, COM(2005) 261 final, Bruxelas, 5 de julho de 2005, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0261:FIN:PT:PDF> [17.10.2021].

Proposta de Lei n.º 66/XIV/2.^a, que altera matéria de benefícios fiscais e cria uma medida extraordinária de contagem de prazos no âmbito do CIRC, disponível em: <https://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dar/s2a/14/02/052/2020-12-29/3?pgs=2-8&org=PLC&plcdf=true> [06.03.2021].

Proposta de Lei n.º 118/X para a reforma global da tributação automóvel, disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c637939595447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a49324d6a67314e6a6c6d4c574d784f5467744e4455344f5330354f4755774c5755304f54637a4e7a5a685a6a5a6c4e79356b62324d3d&fich=2628569f-c198-4589-98e0-e497376af6e7.doc&Inline=true> [15.10.2021].

Proposta de Lei e Relatório do Orçamento do Estado para 2021, disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a63766432>

[6c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777324d533159535659744d5455756347526d&fich=ppl61-XIV-15.pdf&inline=true](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A32009R1069) [22.10.2021].

Regulamento (CE) n.º 1069/2009, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 300, em 14 de novembro de 2009, com última redação conferida pelo Regulamento (UE) 2019/1009 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de junho de 2019, com última alteração conferida pelo Regulamento (UE) 2019/1009, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de junho de 2009, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A32009R1069> [13.08.2021].

Regulamento (UE) n.º 691/2011, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 6 de julho de 2011, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 192, em 22 de julho de 2011, com última alteração conferida pelo Regulamento (UE) n.º 538/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011R0691&from=RO> [29.06.2021].

Regulamento (UE) 952/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 269, em 10 de outubro de 2013, com última redação conferida pelo Regulamento (UE) 2019/632, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de abril, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32013R0952> [13.11.2021]).

Regulamento (UE) 2017/1151 da Comissão, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 175, em 7 de julho de 2017, com última alteração conferida pelo Regulamento (UE) 2020/49 da Comissão, de 21 de janeiro, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32017R1151> [16.04.2021].

Regulamento (UE) 2019/631 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de abril de 2019, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 111, em 25 de abril de 2019, com última alteração conferida pelo Regulamento Delegado (UE) 2021/1961 da Comissão, de 5 de agosto, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32019R0631> [03.10.2021].

Regulamento de Execução (UE) n.º 1006/2011 da Comissão, de 27 de setembro de 2011, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 282, em 28 de outubro de 2011, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32011R1006> [31.10.2021]

Regulamento de Execução (UE) 2017/1153 da Comissão, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 175, em 7 de julho de 2017, com última alteração conferida pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/1840 da Comissão, de 31 de outubro, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:32017R1153> [16.04.2021].

Regulamento n.º 575/2017, publicado em Diário da República, n.º 207/2017, Série II, de 26 de outubro de 2017, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/regulamento/575-2017-114099590> [17.12.2021].

Regulamento n.º 141/2020, publicado no Diário da República, n.º 36/2020, Série II, de 20 de fevereiro de 2020, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/regulamento/141-2020-129413161> [08.06.2021].

Resolução do Conselho de Ministros n.º 131/2019, que aprova a Estratégia Nacional para a Mobilidade Ativa Ciclável 2020-2030, publicada no Diário da República, n.º 147/2019, Série I, de 2 de agosto de 2019, disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/123666113> [06.03.2021].

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 202, em 7 de junho de 2016, disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF [19.06.2021].

Jurisprudência citada

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0428/14, de 9 setembro de 2015, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0b077cf11c34935d80257ec20053e86f?OpenDocument&ExpandSection=1> [29.08.2021].

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 01134/17, de 8 de novembro de 2017, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/302e10f33e7e8198802581d700452e61?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 [10.08.2021].

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 02381/15.2BELRS 01165/17, de 17 de junho de 2020, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8356ceda4bac774b802585910042721f?OpenDocument&ExpandSection=1> [04.07.2021].

Acórdão n.º 14/2009 do Tribunal Constitucional, proferido no processo n.º 368/2008, publicado no Diário da República, n.º 33/2009, Série II, de 17 de fevereiro de 2009, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/14-2009-1697336> [21.12.2021].

Acórdão n.º 539/2015 do Tribunal Constitucional, proferido no processo n.º 27/15, publicado no Diário da República, n.º 227/2015, Série II, de 19 de novembro de 2015, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/539-2015-71049405> [04.07.2021].

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00358/14.4BEVIS, de 7 de novembro de 2017, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/EB01BD4D47E14438802582160053A0A3> [16.01.2021].

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00888/13.5BEPRT, de 11 de janeiro de 2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/C386296679F412BD8025824F0053137E> [16.01.2021].

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00938/13.5BEPRT, de 22 de fevereiro de 2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/BCA030151D0ED6BE8025828304CE21D> [16.01.2021].

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 01270/14.2BEPNF, de 20 de setembro de 2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/f79cdabce9746719802583b60042c9c2?OpenDocument> [16.01.2021].

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 201/14.4BEALM, de 14 de março de 2019, disponível em: www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c203c2992e9fa4ce802583bd005bfb13?OpenDocument [16.01.2021].

Acórdão do Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º C-106/10, de 28 de julho de 2011, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0106> [30.10.2021].

Acórdão do Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º C-200/15, de 16 de junho de 2016, disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?isessionId=595DEC5B00634D9208677DC A13DFEC22?text=&docid=180331&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13491810> [02.05.2021].

Acórdão do Tribunal de Justiça, proferido no processo C-169/20, de 2 de setembro de 2021, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62020CJ0169&from=pt> [22.10.2021].

Decisão arbitral do CAAD, proferida no processo n.º 483/2014-T, de 29 de janeiro de 2015, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=88&id=843> [12.11.2021].

Decisão arbitral do CAAD, proferida no processo n.º 700/2019-T, de 13 de julho de 2020, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_i_sv=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&listPage=2&id=4851 [08.05.2021].

Despacho do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), Processo n.º C-640/17, Luxemburgo, de 17 de abril de 2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62017CO0640> [16.01.2021].