
TRIBUTAÇÃO DA ELECTRICIDADE

NUM CONTEXTO AMBIENTAL

Ana Inês Pratas Cabral



CATÓLICA
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA | PORTO

Ana Inês Pratas Cabral

TRIBUTAÇÃO DA ELECTRICIDADE

NUM CONTEXTO AMBIENTAL

Dissertação apresentada no âmbito do 2º ciclo
de estudos em Direito.

Área de especialização em Direito Fiscal.

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
CENTRO REGIONAL DO PORTO
ESCOLA DE DIREITO
2012

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero deixar um profundo agradecimento à Professora Doutora Cláudia Alexandra Dias Soares que me orientou e aconselhou durante a redacção desta tese. Pela paciência, capacidade de me motivar, disponibilidade que sempre manifestou e pela empatia com que recebeu as minhas ideias, fica aqui um sentido “obrigado”.

Aos meus pais e irmãos, um obrigada não será suficiente... talvez uma vénia pelo exemplo de dedicação, pela força e compreensão e acima de tudo por terem suportado os reflexos dos meus momentos de angústia e a minha ausência.

Ao João, ouvinte atento de algumas dúvidas, inquietações, desânimos e sucessos. Por todo o apoio, paciência, dedicação, por me acompanhar neste percurso com orgulho e confiança. A ti, entusiasta profundo do meu trabalho, um obrigada não chega...

À minha afilhada, por não se ter esquecido do meu nome neste ano de ausência.

Obviamente não podia deixar de agradecer os meus amigos, por trazerem a força extra. Mais que um obrigada, um abraço.

Permitindo-me não individualizar mais ninguém, tenho que agradecer a todos aqueles que pela sua ajuda e apoio contribuíram de forma especial para a realização desta dissertação.

E por fim, a todos os que sem reservas partilharam comigo os seus conhecimentos, o meu humilde agradecimento.

A todos agradeço incondicionalmente.

Luso, Maio 2012.

“Adoramos a perfeição, porque não a podemos ter; repugná-la-íamos se a tivéssemos. O perfeito é desumano, porque o humano é imperfeito.”

FERNANDO PESSOA

SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS

ARCE – Acordos de Racionalização dos Consumos de Energia

°C – Grau Celcius

CC – Código Civil

CE – Comissão Europeia

CELE – Comércio Europeu de Licenças de Emissão

Cf. – Confira

Cfr. - Confronte

CIE – Consumo Intensivo Energia

CIEC – Código dos Impostos Especiais de Consumo

CO2 – Dióxido de Carbono

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EP – Elasticidade-preço da Procura

ERSE – Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos

i.e. – isto é

IEC – Imposto Especial sobre o Consumo

IECE – Imposto Especial sobre o Consumo de Electricidade

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISP – Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos.

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

KWh – Kilowatt hora

LGT – Lei Geral Tributária

MWh – Megawatt hora

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p. - página

pp. - páginas

PPP – Princípio do Poluidor Pagador

PRen – Planos de Racionalização de Consumo de Energia

RDP – Radiodifusão

SGCIE – Sistema de Gestão de Consumos Intensivos de Energia.

SRE – Sistema de Rotulagem Energética

TC – Tribunal Constitucional

TS – Tarifa Social

UE – União Europeia

v.g – verbi gratia

INTRODUÇÃO

Os problemas ligados ao ambiente não são novos, mas durante muito tempo foram subvalorizados pelos Estados, de certo modo acompanhados pela ilusão de que os recursos naturais de que dispomos seriam inesgotáveis.

A protecção do meio ambiente é um dos principais temas da extrafiscalidade dos dias de hoje. Só no século passado começámos a assistir a uma intervenção mais activa dos governos no âmbito ambiental. A relação jurídica do Estado com o ambiente deixa então de ser uma relação de poder, para passar a ser uma relação essencialmente de dever de actuar na protecção ambiental¹, que se impõe entre os principais objectivos dos sistemas fiscais modernos.

Neste trabalho procuramos dar ênfase a um dos grandes problemas ambientais ao nível mundial. O aquecimento global derivado do efeito de estufa poderá ser considerado uma das maiores catástrofes ambientais com as quais a Humanidade terá que lidar. Se tudo continuar como até agora, para 2100 prevê-se que a temperatura média do ar na Terra seja entre 1,4.°C a 5,8.°C mais quente, do que no ano 1990². Nos últimos anos, os desafios ambientais têm aumentado em grande escala, provocando nos governos uma pressão crescente de actuação no combate ao dano ambiental, sendo que para tal têm ao seu dispor variados instrumentos³.

¹ SOARES, 2001, p. 64.

² INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE, 2001, p. 8.

³ A título de exemplo: os instrumentos de comando e controlo ou de regulação directa, utilizados pelos governos para estimularem adopção de determinado comportamento, optam por torná-lo legalmente obrigatório, v.g. normas de emissão e normas de qualidade ambiental; instrumentos económicos e fiscais ou de mercado, com carácter de mero incentivo, efectuem o controlo de determinado comportamento através do preço, v.g. taxas ambientais, subsídios e licenças e direitos

No presente trabalho daremos destaque aos instrumentos fiscais, nomeadamente ao Imposto Especial sobre o Consumo de Electricidade (IECE), enquanto potencial imposto ambiental.

Os impostos ambientais têm sido utilizados para combater uma vasta gama de questões ligadas à qualidade da água, eliminação de resíduos e emissões atmosféricas, com inúmeras vantagens associadas à sua eficácia, eficiência económica, capacidade para criar receita (amplamente discutida) e transparência⁴.

Analisaremos a tributação da electricidade no âmbito da União Europeia (UE), numa perspectiva ambiental. Dado o limite de caracteres, decidimos restringir a análise a uma breve apreciação da tributação da electricidade no sistema fiscal português, dando especial atenção ao regime do IECE, em vigor desde o início do presente ano em Portugal. Procuraremos fazer uma análise crítica deste imposto, enquanto instrumento de política ambiental.

transaccionáveis; e por último instrumentos de informação e actuação voluntária, que consistem na divulgação de informação ambiental junto do público em geral, v.g. rótulos ecológicos e acordos negociados. Para mais desenvolvimentos, ERSE, 2003, pp. 54-57.

⁴ OCDE, 2011, p. 1.

PARTE I

CONTEXTUALIZAÇÃO

“Os recursos não renováveis do Planeta devem ser explorados de modo a evitar-se o perigo da sua exaustão futura e a assegurar-se que os benefícios resultantes da sua utilização sejam compartilhados por toda a humanidade” – Princípio 5 da Declaração de Estocolmo sobre o Ambiente (1972).

1. O IMPOSTO AMBIENTAL

1.1. Conceito de Imposto Ambiental

Entre nós o conceito de imposto aparece definido pela doutrina e jurisprudência como contendo três elementos essenciais: objectivo, subjectivo e teleológico⁵. Segundo o elemento objectivo, um imposto caracteriza-se por ser uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva⁶. Subjectivamente caracteriza-se por ser uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de um ente público⁷ para a satisfação de fins públicos⁸. Por fim, de um ponto de vista teleológico ou finalista, os impostos podem ter uma finalidade fiscal ou extrafiscal, mas não uma finalidade sancionatória⁹.

Não há uma noção uniforme do que se deve considerar imposto ambiental. A Eurostat define-o como: “*A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment*”¹⁰. Segundo esta noção, baseada na noção de “Imposto Pigouviano”¹¹, é aceite como ambiental todo

⁵ NABAIS(a), 2009, pp. 10-11.

⁶ Para mais desenvolvimentos, NABAIS(a), 2009, pp. 11-16.

⁷ Ibidem, p. 16.

⁸ SOARES, 2002, p. 9.

⁹ Neste sentido, NABAIS(a), 2009, p. 18.

¹⁰ “*Um imposto cuja base tributável é uma unidade física (ou algo aproximado) de um determinado elemento que se provou ter um impacto negativo específico sobre o ambiente*”. EUROSTAT, 2008, p. 4.

¹¹ Foi Arthur Cecil Pigou (1920) quem pela primeira vez se referiu à importância da criação de um imposto por unidade de medida de poluição, o qual teria como objectivo corrigir externalidades, num modelo a que se chamou de “Imposto Pigouviano”. Para a sua determinação era necessário identificar os custos externos que, somados ao preço de mercado, representariam o preço social do recurso. Nos dias de hoje é ainda este conceito de “Imposto Pigouviano” que serve, normalmente, de base para se

e qualquer imposto cuja base tributável cause um dano ao ambiente, bastando para tal que incida sobre um produto ou comportamento poluente. Defendemos que a noção assim apresentada é demasiado ampla. Para ser considerado ambiental o imposto tem como único objectivo a internalização de uma externalidade negativa. Não se faz qualquer distinção do imposto quanto à sua finalidade¹² e não se têm em conta os objectivos que motivaram a sua criação¹³, acabando por distorcer a sua vertente de incentivo e a finalidade de prevenção, que um imposto que se pretenda afirmar como ambiental deve comportar¹⁴.

Esta incerteza sobre o que devemos considerar impostos ambientais poderá acarretar inúmeras imprecisões na sua criação. Em muitos casos, acaba por conduzir a que se cheguem a conclusões diferentes daquelas a que outros chegam, nomeadamente quando reflectam o imposto enquanto instrumento de política ambiental^{15/16}.

Tributação ambiental na Constituição da República Portuguesa de 1976

A finalidade fiscal ou recaudatória, inerente a qualquer imposto, tem como principal objectivo a obtenção de receitas, sendo expressamente previstas na Constituição da República Portuguesa (CRP)¹⁷. Por sua vez, a finalidade extrafiscal, cujo principal objectivo é evitar um determinado facto gerador, não está referida de modo expreso, podendo ser inferida do artigo 104º, n.º 4, da CRP, ao afirmar que “*a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social...*”.

avancar com uma noção de imposto ambiental. SOARES, 2001 p. 65 e AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE, 2005, p. 13.

¹² Temática a ser desenvolvida mais à frente.

¹³ Neste sentido, NORDIC COUNCIL OF MINISTERS, 2006, p. 20.

¹⁴ SOARES, 2004.

¹⁵ Cfr. OCDE, 2001, p. 15. A OCDE considera que independentemente da motivação (ambiental ou fiscal) que originou a criação do imposto, os impactos ambientais conseguidos com a tributação serão os mesmos. No mesmo sentido, PAUL EKINS, audição na I Sessão de Plenário da *12th Global Conference on Environmental Taxation: Market Instruments and Sustainable Economy*, Madrid, 2012. No entanto, consideramos que a motivação afecta a configuração dos impostos da qual dependem os seus efeitos.

¹⁶ SOARES, 2001, p. 290.

¹⁷ Cf. artigo 103º, n.º 1, da CRP.

Com base nesta finalidade extrafiscal a CRP, no seu artigo 66º, n.º 2/ h), incumbe o Estado de “*assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida*”. O imposto revela-se como um instrumento eficaz e eficiente de auxílio ao Estado para a defesa da natureza e do ambiente, de forma a preservar os recursos naturais¹⁸. Conclui-se que os impostos ambientais serão um dos instrumentos que o Estado poderá utilizar para promoção da protecção ambiental, como forma de garantir um ambiente de vida humano sadio e ecologicamente equilibrado¹⁹.

1.2. Causas do problema

A compreensão da razão prática subjacente à utilização de um imposto ambiental é essencial para perceber as finalidades que a ele devem estar inerentes. De forma sucinta, o que se pretende com a adopção de um imposto ambiental é enviar um sinal ao mercado de que o uso de determinados recursos está a provocar efeitos negativos (danos ambientais) na sociedade, com o objectivo de promover a alteração de comportamentos.

Os impostos ambientais não fazem mais do que assinalar o fracasso do mercado na busca do ponto de equilíbrio entre a procura e a oferta de determinado bem. Através dos preços, um mercado de concorrência perfeita deveria conseguir condicionar as decisões económicas de forma eficiente e sustentável. A função do preço seria a de informar os consumidores sobre quanto custa ao produtor produzir um bem e aos produtores, sobre qual o valor que os consumidores atribuem a esse mesmo bem²⁰, atingindo-se o ponto de equilíbrio na intersecção entre as linhas da procura e da oferta. Teoricamente, através do mecanismo do preço, o mercado deveria conseguir racionar os seus bens escassos²¹. Contudo, nem sempre é isto que acontece. Não parece que os preços espelhem sempre e integralmente o valor de muitos dos recursos naturais, permitindo uma sobreexploração destes pelos agentes económicos. Os impactos ambientais negativos no ambiente serão denominados de “externalidades negativas”.

¹⁸ Cf. artigo 9º/ e), da CRP.

¹⁹ Cf. artigo 66º, n.º 1, da CRP.

²⁰ SOARES, 2001, pp. 75-76.

²¹ NUNES, 2004, p. 339.

Estas externalidades são custos externos ambientais transmitidos à sociedade pelo agente económico, considerados factores externos à lógica do mercado, os quais não são suficientemente incorporadas no preço dos bens²², acabando por encorajar actividades que afectam a sociedade como um todo. Podemos afirmar que “...as externalidades estão a ser produzidas num valor superior ao desejado, gerando poluição...”²³.

O uso de instrumentos económicos, como é o caso dos impostos ambientais, é cada vez mais comum com o objectivo de internalizar as externalidades no preço dos bens, serviços ou actividades que lhes deram origem²⁴. Garante-se assim que os agentes económicos têm em conta aqueles custos no momento de tomarem uma decisão²⁵. Sem intervenção pública a poluição atmosférica torna-se no resultado de um preço baixo das emissões, o qual poderá originar um incremento da procura do bem que lhes deu origem²⁶.

A título de exemplo, o IECE ao internalizar as externalidades negativas que derivam da produção de energia eléctrica, transmite o sinal de que é necessário adoptar comportamentos energeticamente mais sustentáveis, criando um incentivo, quando bem desenhado, aos consumidores e produtores a afastarem-se do comportamento poluente²⁷. Sinal que o mercado através do preço transmite de forma insuficiente, nunca alcançando o ponto de equilíbrio desejado²⁸.

Finalidades de um imposto ambiental

No que se refere à finalidade de um imposto ambiental, podemos distinguir: impostos ambientais em sentido estrito ou próprio, dos impostos ambientais em sentido amplo ou impróprio²⁹. Entendemos que os primeiros prosseguem uma finalidade extrafiscal/incentivante (reine Lenkungssteuern) visando essencialmente condicionar a

²² AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE, 1996, p. 15.

²³ SOARES, 2002, p. 10.

²⁴ Ver, NORDIC COUNCIL OF MINISTERS, 2006, p. 18; EKINS, 2009, p. 7 e OCDE, 2011, p. 2.

²⁵ OCDE, 2001, p. 2.

²⁶ Cfr. NUNES, 2004, p. 277.

²⁷ Neste sentido, EKINS, 2009, p. 7 e AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE, 1996, p. 17.

²⁸ SANCHES, 2010, p. 70.

²⁹ SOARES, 2001, pp. 292-293.

tomada de decisão do sujeito passivo. Os segundos, visam primordialmente uma finalidade recaudatória/redistributiva (reine Umweltfinanzierungsbgaben)³⁰. A imposição fiscal que vise alterar comportamentos reconduz-se à extrafiscalidade, forma de intervenção estatal com o objectivo de utilizar um imposto ou o seu agravamento para alterar determinado comportamento³¹, em última instância o que se pretende é evitar o facto gerador do imposto³². Podemos apelidar de imposto ambiental em sentido próprio, os impostos que visam essencialmente a alteração de comportamentos poluentes do sujeito passivo. Este tipo de imposto internaliza no preço o custo da degradação ambiental, acabando por internalizar a externalidade negativa causada ao ambiente. Em sentido contrário, os impostos ambientais em sentido impróprio, embora apresentem o mesmo facto gerador dos impostos ambientais em sentido próprio, têm o seu desenho orientado para a captação de receitas. Conclui-se que a prevenção do comportamento poluente não é eleita como elemento definidor deste último tipo de imposto³³.

Não é possível criar um imposto ambiental que vise só uma das finalidades. Não podemos defender uma recondução total à extrafiscalidade. Mesmo os impostos ambientais em sentido próprio, de certo modo, acabam por arrecadar receita. Uma correcta configuração será essencial para o seu sucesso, devendo inclinar-se para uma ou outra finalidade³⁴. Não obstante, num imposto considerado ambiental as duas finalidades acabarão, em última instância, por ser inversamente proporcionais, pois um imposto que seja suficientemente alto para alterar o comportamento poluente não irá ter capacidade para arrecadar um volume elevado de receita, ou mesmo um volume constante de receita³⁵. Contudo, esta nunca poderá atingir um ponto nulo. As actividades poluentes são consideradas essenciais para a vida em sociedade e a possibilidade de as

³⁰ SOARES, 2002, pp. 12-13.

³¹ Este tipo de imposto apelida-se de imposto sufocante na terminologia alemã ou imposto destrutivo na terminologia anglo-saxónica. NABAIS(a), 2009, p. 433.

³² Idem.

³³ Neste sentido, SOARES, 2002, pp. 13-14.

³⁴ Ibidem, pp. 15-16.

³⁵ Ibidem, pp. 16 e 21. Ver também, NORDIC COUNCIL OF MINISTERS, 2006, p. 17.

substituir por um comportamento menos poluente é limitado³⁶, acarretando sempre um certo grau de poluição³⁷. A título de exemplo, um IECE pode conduzir à alteração de comportamentos, promovendo uma maior sustentabilidade e eficiência energética, não obstante, somos forçados a admitir que o comportamento poluente não deixará de subsistir, desde logo como consequência da nossa dependência de energias fósseis, bem como da limitação da sua substituição por energias renováveis³⁸.

Defendemos que um imposto ambiental deve ser cobrado com a finalidade principal de alterar os comportamentos ambientalmente prejudiciais, com uma finalidade essencialmente preventiva e não orientada para a geração de receitas, estas serão apenas uma consequência própria e necessária da definição de imposto já apresentada. Muitas vezes, os governos desenham os impostos ambientais com o único propósito de obter receitas de modo constante³⁹, o que distorce a configuração do imposto enquanto incentivo, promotor de alteração de comportamentos, essencial a um imposto que se denomine de ambiental⁴⁰. Na realidade o sucesso do imposto ambiental poderá ser avaliado pela diminuição de receitas arrecadadas ao longo do tempo, evolução que será proporcional à alteração do comportamento poluente.

³⁶ SOARES, 2002, p. 21.

³⁷ Veja os impactos ambientais associados às diversas fontes de energia, ERSE, 2003, pp. 6-8.

³⁸ No final de 2007 a capacidade eléctrica instalada em Portugal (incluindo Açores e Madeira) era de cerca de 15000 MW. Constituída por cerca de 34% de energia hidroeléctrica, 19% de petróleo, 18,5% de gás natural, 14,5% de energia eólica e 11,82% de carvão, a restante tem origem em outras fontes renováveis, como geotérmica, resíduos e solar. AGÊNCIA INTERNACIONAL DE ENERGIA, 2009, p. 112.

³⁹ Tenha-se em consideração o exemplo espanhol, em que o imposto sobre a electricidade foi introduzido com o único objectivo de compensar a perda de receitas resultante da supressão do imposto do "custo específico consignado à prospecção do carvão". VASQUES, 2001, p. 27.

⁴⁰ Neste sentido, NORDIC COUNCIL OF MINISTERS, 2006, p. 214.

2. IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO PARA FINS AMBIENTAIS

Os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) integram o grupo dos impostos indirectos. No ordenamento jurídico português a distinção entre impostos directos e indirectos, encontra-se explícita ou subjacente a, pelo menos, cinco disposições legais: na classificação orçamental das receitas fiscais, no artigo 736.º, n.º1, do CC; no artigo 254.º, n.º1, da CRP; nos artigos 92.º e 93.º, do Tratado da CE e finalmente no artigo 6.º, n.º 1 e 2, da LGT⁴¹. Salientamos o último artigo enumerado, segundo o qual e no seu n.º 2, a tributação indirecta “...vem favorecer os bens e consumos de primeira necessidade”. Segundo Casalta Nabais o artigo 6º configura-se numa distinção entre a tributação directa, como uma tributação do rendimento e do património, e a tributação indirecta, enquanto tributação do consumo⁴².

Nas normas elencadas, dois critérios económicos poderão servir de base para a sustentação da distinção entre impostos directos e indirectos. Em primeiro lugar, o critério económico *stricto sensu* ou da contabilidade nacional. Em segundo lugar, destaca-se o critério da repercussão económica⁴³. O que está em causa neste último critério é a possibilidade, ou não, de repercussão do imposto no consumidor final. Nos impostos directos não se admite a repercussão do imposto, enquanto os impostos indirectos, serão repercutíveis no consumidor final. Ou seja, o sujeito passivo vai repercutir o imposto no preço dos bens, acabando por ser o consumidor final quem

⁴¹ NABAIS(a), 2009, p. 47.

⁴² Ibidem, p. 50.

⁴³ Ibidem, pp. 43-44.

efectivamente vai suportar economicamente o imposto, extinguindo-se a identidade entre o devedor do imposto e aquele sujeito que efectivamente o suporta⁴⁴.

A opção de tributação através de um IEC revela-se de fácil gestão. Aceita-se que por razões de simplicidade e eficiência o sujeito passivo dos IEC não se identifique com o consumidor final dos bens⁴⁵. Por vezes, os custos administrativos de um imposto que tributasse o universo de consumidores seriam muito elevados, como aconteceria no caso de tributação da electricidade. Concluimos que a opção de tributar a electricidade ao nível do produtor/comercializador acarreta vantagens de um ponto de vista administrativo e político, porquanto o número de agentes a montante do circuito de distribuição de energia (produtores/comercializadores) é sempre menor do que aqueles que se encontram a jusante (consumidores), implicando uma diminuição dos custos de gestão do imposto.

No que respeita aos custos políticos, os IEC tendem a revelar um elevado grau de anestesia fiscal. O facto de o seu valor se encontrar incorporado no preço dos bens e serviços que tributam, faz com que se torne praticamente invisível aos olhos do contribuinte⁴⁶. Como consequência, os contribuintes têm uma atitude conformista na sua aceitação. Defendemos que quando se tentam introduzir medidas ambientais no sistema fiscal, o que se deve procurar não é a anestesia fiscal⁴⁷, mas a promoção do apoio político dessas medidas⁴⁸. Só quando o contribuinte tiver consciência dos custos ambientais que estão a ser imputados ao seu consumo é que se poderá impulsionar uma mudança comportamental. O objectivo ambiental do imposto deve ser claro, os contribuintes não o devem tomar como mera fonte de obtenção de receita, encapotada

⁴⁴ Não existe uma identidade entre o contribuinte de direito e contribuinte de facto. O primeiro identifica-se como aquela pessoa sobre a qual se verifica o pressuposto de facto do imposto, enquanto o segundo identifica-se como aquela pessoa que suporta economicamente o imposto. NABAIS(a), 2009, pp. 259-260.

⁴⁵ Embora a situação ideal, na construção do tipo legal de um imposto ambiental, seja aquela em que se identifique o sujeito passivo e o contribuinte de facto na mesma pessoa. SOARES, 2001, p. 496.

⁴⁶ Neste sentido, SOARES, 2001, p. 599 e VASQUES, 2005, p. 80.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ Um estudo realizado pela Agência Europeia de Ambiente vem demonstrar que, em países como a Suécia, a generalidade dos contribuintes (cerca de 73%) revela uma grande aceitação na cobrança de impostos ambientais. AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE, 1996, p. 42.

de preocupação ambiental⁴⁹.

Tendencialmente, os IEC recaem sobre bens de primeira necessidade, bens cuja procura demonstra ser inelástica. Por vezes, não basta saber a reacção do comportamento dos compradores com a variação do preço, sendo também necessário avaliar qual a dimensão daquela reacção, através da elasticidade (elasticidade-preço) da procura⁵⁰.

A elasticidade da procura define-se como a relação entre as variações percentuais do preço de um bem e as consequentes variações percentuais, em sentido contrário, da quantidade procurada desse bem. Mantendo-se constantes todos os restantes factores, a elasticidade-preço da procura (EP) pode definir-se na seguinte equação: EP = variação percentual da procura/variação percentual do preço. O resultado desta equação irá variar entre 0 e infinito⁵¹. Para este estudo interessa-nos analisar os casos em que uma variação do preço provoca uma variação pouco sensível na procura (procura inelástica)⁵². Serão geralmente de procura inelástica e, por vezes, rígida (quando o resultado da equação é igual a zero), os bens de primeira necessidade, como é o caso da electricidade, em que uma subida ou diminuição de preços não provocam aumentos ou diminuições significativas na procura⁵³. As pessoas tenderão a procurar as quantidades que consideram adequadas para a satisfação das suas necessidades e irão continuar a fazê-lo, mesmo com uma subida dos preços⁵⁴, pelo menos a curto prazo. Conclusão semelhante foi retirada pelo *Instituto de Investigação de Assuntos Económicos e Fiscais*, ao assegurar que a procura de produtos energéticos a curto prazo acaba por se demonstrar uma procura inelástica, tornando-se o alvo perfeito de tributação. Com o objectivo de aumentar as receitas os governos tendem a tributar aqueles bens que tenham poucos, ou nenhuns, substitutos, de modo a aproveitarem-se da dependência desse produto por parte dos consumidores. Estes, não terão outra opção que não pagar o imposto sem

⁴⁹ SOARES, 2001, p. 600.

⁵⁰ NUNES, 2004, p. 284.

⁵¹ Ibidem, p. 285.

⁵² Ibidem, p. 295.

⁵³ Ver neste sentido, NUNES, 2004, p. 297 e AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE, 1996, p. 17.

⁵⁴ NUNES, 2004, pp. 297-298.

alterar, significativamente, o seu consumo⁵⁵.

A tributação de uma necessidade essencial do sujeito passivo, para a qual não existe uma alternativa, não tem a capacidade intrínseca de alterar o comportamento poluente⁵⁶, pelo menos a curto prazo. Esta opção não segue as finalidades que devem estar subjacentes à tributação através de um imposto ambiental, traduzidas na busca da alteração comportamental dos consumidores poluidores. A tributação da electricidade através de um IEC acaba por perder a vertente de incentivo que se quer inerente ao imposto.

⁵⁵ INSTITUTO DE INVESTIGAÇÃO DE ASSUNTOS ECONÓMICOS E FISCAIS, 2010, p. 12 e VASQUES, 2005, pp. 73-74.

⁵⁶ Neste sentido, SOARES, 2011.

3. TRIBUTAÇÃO ENERGÉTICA

3.1. Contextualização

A tributação da energia tem sido utilizada pelos estados membros para cumprir os mais diversos objectivos, entre os quais destacamos a prossecução de objectivos de política ambiental e de angariação de receitas⁵⁷.

Os impostos energéticos têm revelado ser os mais significantes⁵⁸ impostos relacionados com o ambiente utilizados pelos governos como importantes meios de influenciar o comportamento dos consumidores no sentido de uma utilização mais eficiente de energia⁵⁹. Ao nível da UE o seu uso para reduzir os gases com efeito de estufa começou logo no início da década de 90, quando os países nórdicos como a Suécia e a Dinamarca começaram a orientar as suas políticas energéticas para objectivos

⁵⁷ Cerca de 75% das receitas obtidas através de impostos relacionados com o ambiente derivam de impostos sobre a energia. O imposto sobre os combustíveis é aquele que ocupa uma maior percentagem dos impostos energéticos, com uma taxa que chega a atingir os 90% da receita em países como Portugal, Irlanda, Reino Unido e Grécia. Ao contrário de países como a Dinamarca, Suécia e Holanda em que aquela taxa é bastante mais reduzida, não chegando a atingir os 50%. INSTITUTO DE INVESTIGAÇÃO EM ASSUNTOS ECONÓMICOS E FISCAIS, 2011, p. 6.

⁵⁸ No que se refere à obtenção de receitas.

⁵⁹ Os impostos energéticos revelam um grande potencial para combater determinadas alterações climáticas, como são exemplo o efeito de estufa ampliado, causado pela emissão de gases como o dióxido de carbono (CO₂); chuvas ácidas provocadas pelo dióxido de enxofre (SO₂) e deposição ácida causada pelo óxido de azoto (NO_x). Um dos principais agressores do ambiente é sem dúvida o dióxido de carbono. Desde o ano de 1800 que a quantidade de concentração de CO₂ na atmosfera aumentou cerca de 30%, um aumento que deve ser imputado à enorme quantidade de combustíveis fósseis que são queimados para produzir energia. Ver, COMISSÃO EUROPEIA, *Compreender os Gases de Efeito de estufa*, página electrónica <http://ec.europa.eu/clima/sites/campaign/pdf/gases_pt.pdf>.

de política ambiental, implementando vários impostos energéticos e sobre o dióxido de carbono, sendo seguidos por países como a Holanda, Alemanha e Reino Unido⁶⁰.

3.2. Tributação energética no ordenamento fiscal português

O ordenamento fiscal português regula a tributação energética no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC) na sua parte II, capítulo II, através do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP)⁶¹. Este imposto incide sobre a comercialização dos produtos petrolíferos, tanto energéticos como carburantes e combustíveis, que se destinem a ser consumidos ou vendidos. Desde 1 de Janeiro de 2012, com a Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, a electricidade passa a estar incluída entre os produtos sujeitos ao ISP⁶².

3.3. Enquadramento Comunitário

A tributação energética no âmbito da UE tem sofrido inúmeras alterações, contando com uma discussão de quase vinte anos. No início da década de 90 a Comissão Europeia (CE) começa a promover a tributação energética como política para combater as alterações climáticas, publicando no ano de 1992 uma proposta com o objectivo de implementar um imposto comum sobre o carbono e a energia⁶³. Este imposto teria como principal objectivo estabilizar as emissões de gases com efeito de estufa na UE⁶⁴. Contudo, a proposta revelou-se polémica. Apesar de todos os estados membros concordarem com um instrumento daquele tipo, as negociações nunca resultaram num acordo⁶⁵, devido ao receio dos estados membros perderem soberania nacional em matéria fiscal.

⁶⁰ SPECK, 2008, p. 33.

⁶¹ Cf. artigo 1º/ b), do CIEC.

⁶² Cf. artigo 88º, n.º 1/ d) do CIEC. Esta temática irá ser desenvolvida na Parte II do nosso trabalho.

⁶³ Para mais desenvolvimentos, KLOK, 2001, pp. 9-10.

⁶⁴ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, 1992, p. 1.

⁶⁵ FRIDTJOF NANSEN INSTITUTE, 2003, p. 5.

Em 1995 a Comissão reformula a proposta de 1992, conferindo-lhe contornos mais flexíveis, no entanto, a sua proposta continuou a não agradar aos estados membros acabando por ser retirada pela Comissão⁶⁶.

A falta de harmonização tributária no espaço da UE, em matéria energética, levou à publicação de uma nova proposta em 1997, a qual vem dar origem à reestruturação do quadro comunitário para a tributação dos produtos energéticos – apelidada então como “Proposta Monti”, em homenagem ao então comissário para a tributação, Professor Mário Monti⁶⁷.

A Proposta de 1997 apresentou-se menos ambiciosa que a de 1992, ainda assim encontrou dura oposição por parte dos estados membros, principalmente de países como o Reino Unido, que vinham defendendo a resolução de assuntos fiscais no âmbito do direito interno. Uma vez que todos os assuntos fiscais seguem o regime da unanimidade, um estado membro isolado tem capacidade para bloquear o progresso das negociações, facto que levou a que o assunto estivesse na mesa para discussão de 1997 a 2003, sendo largamente discutido pelo Conselho.

3.3.1. Directiva 2003/96/CE

Assim, o acordo só foi conseguido a 20 de Março de 2003 resultando na Directiva para a tributação dos produtos energéticos que entraria em vigor a 1 de Janeiro de 2004. Anteriormente à Directiva 2003/96/CE, actualmente em vigor, a única legislação da UE que estipulava os níveis mínimos de tributação para os produtos energéticos era a Directiva relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (Directiva 1992/81/CEE, de 19 de Outubro de 1992) e a Directiva relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (Directiva 1992/82/CEE, de 19 de Outubro de 1992), sendo que esta diz respeito aos óleos minerais utilizados para o transporte ou aquecimento e gás natural

⁶⁶ Para mais desenvolvimentos, VASQUES, 2001, p. 14 e AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE, 2005, p. 49.

⁶⁷ FRIDTJOF NANSEN INSTITUTE, 2003, p. 6.

utilizado para aquecimento. A tributação de outros produtos energéticos, como o carvão e a electricidade era estabelecida ao nível interno de cada estado membro.

A nova Directiva estabelece os níveis mínimos de tributação para os 10 anos seguintes⁶⁸ e representa o grande marco legislativo no âmbito da tributação energética. Reestruturou o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade através do alargamento do escopo da proposta apresentada em 1992. As taxas mínimas de tributação foram fixadas para produtos como a electricidade e gás natural, recursos até então não abrangidos no quadro da união.

A publicação da Directiva para a tributação dos produtos energéticos está longe de prever um enquadramento fiscal ambiental dos produtos acima referidos. No entanto, este quadro legal prossegue com o compromisso da comunidade de integrar as preocupações ambientais noutras áreas, em particular nas políticas energéticas, afirmando-se como instrumento para a consecução dos objectivos do Protocolo de Quioto⁶⁹. A Directiva tem ainda como objectivo último estabelecer um esquema fiscal harmonizado para a tributação da energia ao nível da UE, melhorando o funcionamento do mercado interno através da redução das distorções existentes na concorrência, causadas pelos diferentes níveis de tributação da energia aplicadas pelos diversos estados membros.

Como resultado da sua adopção vários países viram-se forçados a adoptar novos impostos sobre o carvão, gás natural e electricidade ou a aumentar as taxas dos impostos já existentes. As consequências variam de estado membro para estado membro. No caso particular da tributação da electricidade, as implicações fizeram-se sentir em países

⁶⁸ FRIDTJOF NANSEN INSTITUTE, 2003, p. 8.

⁶⁹ A Decisão 2002/358/CE do Conselho, de 25 de Abril de 2002, aprovou em nome da Comunidade Europeia o Protocolo de Quioto da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre as alterações climáticas e vinculou a Comunidade Económica ao cumprimento conjunto dos compromissos nele plasmado. O Protocolo de Quioto é um dos mais importantes instrumentos jurídicos internacionais para combater as alterações climáticas. Tendo o ano de 1990 como referência, os países industrializados passam a assumir o compromisso de reduzir as emissões de determinados gases com efeito de estufa, responsáveis pelo aquecimento global, em pelo menos 5% durante o período de 2008 a 2012. Para mais desenvolvimentos, UNIÃO EUROPEIA, *Protocolo de Quioto Relativo às Alterações Climáticas*, página electrónica <
http://europa.eu/legislation_summaries/environment/tackling_climate_change/l28060_pt.htm>.

como a Suécia, forçada a terminar com a isenção do imposto sobre a electricidade para os sectores industriais⁷⁰ e em países como Portugal e França, que se viram obrigados a incluir um IECE no seu ordenamento jurídico.

Os estados membros passam a ter que tributar os produtos energéticos e a electricidade, de acordo com o disposto na Directiva. No entanto, desde que cumpram os limites mínimos de tributação por ela estipulados (de 0,5€ MWh para usos profissionais e 1€ MWh para usos não profissionais⁷¹), poderão aplicar taxas diferenciadas de tributação, desde que estas cumpram os requisitos do artigo 5º da Directiva.

O artigo 14º da Directiva 2003/96/CE prevê um elenco de isenções à tributação para a electricidade utilizada para produzir electricidade, bem como para electricidade utilizada para manter a capacidade de produzir electricidade⁷². Por razões de política ambiental entende-se que os estados membros poderão sujeitar a electricidade a tributação, sem que para tal tenham que respeitar os níveis mínimos estabelecidos na Directiva. Entende-se que deve ainda ser isenta a electricidade produzida a bordo de embarcações⁷³. Esta última isenção poderá ser limitada aos transportes internacionais e intracomunitários. Para além disso, os estados membros podem aplicar um nível de tributação inferior ao mínimo estipulado na Directiva, não aplicando a isenção na eventualidade de terem assinado um acordo bilateral para esse efeito.

Segundo o artigo 15º da Directiva, os estados membros poderão aplicar ainda isenções totais, parciais ou reduções do nível de tributação da electricidade nos seguintes casos: produtos tributáveis, utilizados sob o controlo fiscal, no domínio de projectos-piloto para o desenvolvimento tecnológico de produtos mais respeitadores do ambiente ou em relação aos combustíveis provenientes de fontes renováveis⁷⁴; à electricidade de origem: solar, eólica, das ondas, maremotriz; geotérmica e hidráulica;

⁷⁰ NORDIC COUNCIL OF MINISTERS, 2006, p. 34.

⁷¹ Cf. Quadro C, da Directiva 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de Outubro de 2003.

⁷² Cf. artigo 14º, n.º 1/ a), da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁷³ Cf. artigo 14º, n.º 1/ c), da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁷⁴ Cf. artigo 15º, n.º 1/ a), da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

assim como à electricidade produzida: a partir de biomassa ou desperdícios; a partir do metano emitido por minas de carvão abandonadas e por pilhas a combustível⁷⁵. É ainda considerada a electricidade utilizada para a co-geração de calor^{76/77}, assim como aquela que é produzida em centrais de co-geração de calor e electricidade, desde que essas centrais sejam respeitadoras do ambiente⁷⁸. Prevista está ainda a electricidade utilizada para o transporte de mercadorias e passageiros por via-férrea⁷⁹ e, finalmente, a electricidade consumida pelos agregados familiares e/ou por organizações de beneficência reconhecidas pelo estado membro⁸⁰. É de destacar que estas isenções só serão aplicadas desde que não prejudiquem o bom funcionamento do mercado interno e não impliquem distorções na concorrência⁸¹.

A Directiva tem em linha de conta a competitividade industrial. Com o objectivo de proteger as empresas que fazem uma utilização intensiva de energia ou que tenham celebrados acordos à realização de objectivos de protecção ambiental ou de aumento da eficiência energética⁸², são previstas medidas para aliviar a sua carga fiscal. Medidas que podem descer o nível de tributação para zero no que refere às empresas de consumo intensivo de energia ou descer o nível de tributação até 50% para as empresas que façam uma utilização profissional da electricidade, mas que não sejam empresas de consumo intensivo de energia⁸³. No entanto, apenas beneficiarão de um regime privilegiado aquelas empresas que se comprometam a atingir objectivos de protecção ambiental ou a melhorar a sua eficiência energética⁸⁴.

A nova Directiva acaba por se mostrar potencialmente menos efectiva que a proposta apresentada em 1992, no que se refere aos objectivos políticos e ambientais a

⁷⁵ Cf. artigo 15º, n.º 1º/ b), Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁷⁶ Entende-se por co-geração a produção combinada de calor e electricidade. Nas centrais de co-geração existe uma produção simultânea de energia eléctrica e vapor ou água quente.

⁷⁷ Cf. artigo 15º, n.º 1/ c), da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁷⁸ Cf. artigo 15º, n.º 1/ d), da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁷⁹ Cf. artigo 15º, n.º 1/ e), da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁸⁰ Cf. artigo 15º, n.º 1/ h), da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁸¹ Cf. Ponto 24 do preâmbulo, da Directiva 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de Outubro de 2003.

⁸² Cf. artigo 17, n.º 1/ a) e b), da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁸³ Cf. artigo 17º, n.º 2 e 3, da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

⁸⁴ Cf. artigo 17, n.º 4, da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

que se propunha, dado que a sua estrutura de taxas é consideravelmente mais fraca do que a proposta original de 1997⁸⁵.

Perante o leque extenso de isenções, possíveis atenuações e reduções da carga tributária que cada país poderá aplicar, podemos também concluir que mesmo após a adopção da Directiva, as taxas estipuladas pelos estados membros estão longe de alcançar a harmonização pretendida, sendo esta apenas garantida através dos limites mínimos de tributação estipulados.

3.3.2. Proposta de Revisão da Directiva

A 13 de Abril de 2011 a Comissão Europeia apresentou uma proposta de alteração à Directiva 2003/96/CE, de 27 de Outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade. Iremos fazer uma breve exposição dos principais objectivos da Proposta e potenciais alterações àquela Directiva.

Com o intuito de prosseguir mais estreitamente os objectivos da UE em matéria de alterações climáticas e energia, a Comissão apresentou os seguintes objectivos: assegurar um tratamento mais coerente das fontes de energia no âmbito da Directiva 2003/96/CE, de forma a garantir, aos consumidores de energia, a igualdade de condições independentemente da fonte de energia utilizada. Pretende-se ainda oferecer um quadro adaptado para a tributação das energias renováveis e por fim proporcionar um enquadramento para a utilização da tributação das emissões de CO₂, a fim de complementar o sinal de preço do carbono estabelecido pelo regime de Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE)⁸⁶ /⁸⁷, evitando assim a sobreposição entre os dois instrumentos.

⁸⁵ KLOK, 2001, p. 31.

⁸⁶ COMISSÃO EUROPEIA, 2011, p. 2.

⁸⁷ O CELE, previsto no contexto do Protocolo de Quioto, constitui o primeiro instrumento de mercado intracomunitário de regulação das emissões de gases com efeito de estufa. Foi aprovado pela UE no âmbito da Directiva 2003/87/CE de 13 de Outubro, transposta para a ordem jurídica interna pelo

A Proposta de revisão da Directiva vem sugerir a tributação de energia directamente relacionada com as emissões de CO₂. A par da tributação geral sobre o consumo acrescenta-se uma tributação específica sobre as emissões de CO₂, prevendo-se também a isenção obrigatória da tributação relacionada com o CO₂ nos casos sujeitos ao regime do CELE, precavendo-se desta forma a sobreposição entre este regime e a tributação de CO₂⁸⁸.

Prevê-se ainda a revisão dos níveis mínimos de tributação para que reflectam as emissões de CO₂ e o valor calorífico líquido, de uma forma coerente para as diversas fontes de energia, antecipando-se períodos transitórios quando for necessário⁸⁹.

Suprime-se a possibilidade de os estados membros distinguirem utilização comercial e não comercial do gasóleo, enquanto carburante. Entende-se que esta distinção não seria compatível com a necessidade de melhorar a eficiência energética e a necessidade de se fazer face ao crescente impacto ambiental no sector dos transportes. De igual forma, a diferenciação entre utilização profissional e não profissional dos produtos energéticos para aquecimento e electricidade, é suprimida⁹⁰.

A Proposta limita a isenção concedida aos produtos energéticos utilizados para produzir electricidade à tributação geral do consumo de energia. No entanto, esta isenção não será aplicada aos produtos energéticos utilizados para produzir electricidade a bordo de embarcações, devendo ainda isentar-se, por um período limitado de oito

DL n.º 233/2004 de 14 de Dezembro, com última redacção dada pelo DL n.º 154/2009 de 6 de Julho, habitualmente designado por diploma CELE. O CELE prevê as regras base do regime de atribuição de licenças de emissão a cada um dos estados membros sendo-lhes atribuída uma quantidade fixa de licenças de emissão. A quantidade total de licenças representa a quantidade total de CO₂ (em toneladas) que o respectivo estado membro pode emitir. Em Portugal a estratégia adoptada para dar cumprimento dos valores propostos no Protocolo de Quioto está incluído no Programa Nacional para as Alterações Climáticas e no Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão. Cabe à Agência Portuguesa do Ambiente o papel de autoridade competente, com responsabilidades de coordenação geral do processo CELE. Para mais desenvolvimentos, AGÊNCIA PORTUGUESA DO AMBIENTE, *Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE)*, página electrónica <<http://www.apambiente.pt/index.php?ref=17&subref=295>>.

⁸⁸ COMISSÃO EUROPEIA, 2011, pp. 5-6.

⁸⁹ Ibidem, p. 7.

⁹⁰ Ibidem, p. 8.

anos, a electricidade produzida em terra e directamente fornecida às embarcações atracadas nos portos^{91/92}.

Também está prevista a concessão de um crédito fiscal na tributação relacionada com o CO₂, para instalações pertencentes a sectores ou subsectores considerados expostos a um risco significativo de fuga de carbono. O que se pretende é a adopção de medidas transitórias que evitem os impactos de custos desnecessários sem deixar de preservar a eficácia ambiental na tributação do CO₂. O montante do crédito deverá reflectir o imposto sobre o CO₂, o qual teria sido suportado pela instalação com base nos valores do consumo histórico, no pressuposto de que teria sido usado um combustível de referência eficiente em termos de CO₂⁹³.

Pretende-se ainda manter a flexibilidade oferecida pela Directiva 2003/96/CE, preservando-se a regra que permite aos estados membros aplicar ao consumo de energia, mais do que um imposto⁹⁴.

A Proposta de revisão da Directiva demonstra um esforço da UE de reduzir as emissões de CO₂ no espaço europeu, promovendo uma utilização mais eficiente das diversas fontes de energia, agravando a carga tributária, principalmente, nas indústrias que não estejam abrangidas pelo CELE.

⁹¹ Em alguns portos existe uma alternativa mais limpa, uma tecnologia ainda em fase de desenvolvimento, através da qual se faz uma utilização de electricidade através da rede eléctrica terrestre. O objectivo da Comissão é conceder um estímulo a este tipo de tecnologias mais limpas. COMISSÃO EUROPEIA, 2011, p. 8.

⁹² Idem.

⁹³ Ibidem, p. 9.

⁹⁴ Idem.

4. A TRIBUTAÇÃO DA ELECTRICIDADE EM PORTUGAL

Até Janeiro de 2012, o consumo de electricidade em Portugal era tributado apenas através do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e da contribuição para o audiovisual.

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, o qual tributa as transmissões de bens, a prestação de serviços e as importações e aquisições intracomunitárias de bens. Assim, a transmissão de electricidade, efectuada em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo enquanto tal, a sua importação e aquisição intracomunitária efectuada em território nacional, estará sujeita ao regime do IVA nos mesmos termos dos restantes bens⁹⁵. Simultaneamente com a introdução do IECE foi introduzida uma alteração relevante em sede de IVA. Com a Lei n.º 51-A/2011 de 30 de Setembro, que revoga as verbas 2.12 e 2.16 da Lista I anexa ao código sobre o valor acrescentado, é eliminada a taxa reduzida de IVA (6%) sobre a electricidade e o gás natural, com a consequente sujeição destes bens à taxa normal (23%)⁹⁶.

De seguida iremos proceder a uma breve apreciação da contribuição para o audiovisual, que tal como o IECE representa um IEC⁹⁷, por se entender que a sobreposição daquela contribuição com o IECE constitui uma dupla tributação económica, segundo a regra das quatro identidades, como de seguida será explicado.

A contribuição para o audiovisual começou a ser cobrada como taxa sobre a radiodifusão (RDP) através do DL n.º 389/76 de 24 de Maio. Este DL foi revogado pela

⁹⁵ Cf. artigo 1º do CIVA.

⁹⁶ Lei n.º 51-A/2011 de 30 de Setembro, Diário da República, I Série, n.º 189, 1º Suplemento, 30 de Setembro de 2011.

⁹⁷ SILVA(b), 2011, p. 5.

Lei n.º 30/2003 de 22 de Agosto, onde este tributo passa a designar-se contribuição para o audiovisual, o qual foi entretanto alterado pelo DL n.º 169-A/2005 de 3 de Outubro. Através da sua receita visa-se assegurar o financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão⁹⁸.

A princípio apenas os consumidores domésticos seriam considerados sujeitos passivos, mas desde 2005 os consumidores não domésticos também passaram a ser tributados⁹⁹.

O imposto será cobrado, juntamente com o preço¹⁰⁰ relativo ao fornecimento de electricidade, pelas empresas comercializadoras de energia eléctrica, actuando através do regime de substituição tributária, exigindo-se que o valor da contribuição seja discriminado autonomamente na factura da electricidade¹⁰¹. A Lei 64º-B/2011, de 30 de Dezembro¹⁰² fixou a taxa para aquela contribuição, para o ano de 2012, em 2,25€. Importa realçar que estão isentos os consumidores cujo consumo anual fique abaixo dos 400KWh¹⁰³.

Ainda sobre esta matéria, o Tribunal Constitucional (TC) pronunciou-se oportunamente, e no que concerne à antiga taxa de radiodifusão. A sua pronúncia foi no sentido da sua qualificação como *“um verdadeiro imposto progressivo sobre o consumo de energia eléctrica, e não uma taxa, já que a sujeição ao seu pagamento é independente da posse ou do uso de aparelhos de radiodifusão, ficando a tributação unicamente dependente da qualidade de consumidor doméstico de energia eléctrica e*

⁹⁸ Cf. artigo 1º, n.º 2, da Lei n.º 30/2003 de 22 de Agosto, Diário da República, I Série-A, n.º 193, 22 de Agosto de 2003.

⁹⁹ Cf. artigo único que altera a Lei n.º 30/2003 de 22 de Agosto, do DL n.º 169-A/2005 de 3 de Outubro, Diário da República, I Série-A, n.º 190, 3 de Outubro de 2005.

¹⁰⁰ As empresas distribuidoras e as empresas comercializadoras de electricidade, incluindo as de último recurso, não podem emitir facturas respeitantes ao seu fornecimento nem aceitar o respectivo pagamento por parte dos consumidores sem que ao preço seja somado o valor da contribuição para o audiovisual. Cf. artigo único que altera o artigo 5.º da Lei n.º 30/2003, de 22 de Agosto, do DL n.º 230/2007 de 14 de Junho, Diário da República, 1ª Série, n.º 113, 14 de Junho de 2007.

¹⁰¹ Cf. artigo 5º, n.º 2, da Lei 30/2003 de 22 de Agosto, Diário da República, I Série-A, n.º 193, 22 de Agosto de 2003.

¹⁰² Cf. artigo 186º, da Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro, Diário da República, I Série, n.º 250, 30 de Dezembro de 2011.

¹⁰³ Cf. artigo 4º, da Lei n.º 30/2003 de 22 de Agosto, Diário da República, I Série-A, n.º 193, 22 de Agosto de 2003.

do volume efectivo desse consumo “¹⁰⁴.

A contribuição para o audiovisual constitui pois um verdadeiro IEC com finalidades extrafiscais, a par do IECE (imposto indirecto exigido pelo produtor ou distribuidor ao consumidor final de electricidade aquando do fornecimento de energia eléctrica - problemática a ser desenvolvida na parte II deste trabalho). Em conclusão, estamos perante a vigência de duas normas tributárias diferentes, fazendo surgir duas obrigações de imposto diferentes, relativamente ao mesmo facto tributário, nomeadamente quanto ao fornecimento de energia eléctrica ao consumidor final. Reconduzindo-se a uma situação de dupla tributação, qualificada como uma situação em que o mesmo facto tributário se encontra na incidência de duas normas tributárias diferentes¹⁰⁵.

No caso concreto, um mesmo facto tributário (i.e. o fornecimento de energia eléctrica) está sob a incidência de uma pluralidade de normas tributárias (i.e. as que regulam um IEC e as que instituem a contribuição para o audiovisual). Segundo a maioria da doutrina, invoca-se a *regra das quatro identidades* (identidade do objecto, do sujeito¹⁰⁶, do período de tributação¹⁰⁷ e a identidade do imposto) como requisito de identidade do facto tributário¹⁰⁸.

A adopção da antiga taxa da RDP no nosso ordenamento jurídico, actual contribuição para o audiovisual, antecipou na prática a tributação da electricidade que veio a ser imposta por força da harmonização comunitária. Talvez tivesse sido razoável a sua extinção aquando da decisão de introduzir o actual IECE e a previsão da consignação de parte da receita auferida ao financiamento do audiovisual¹⁰⁹, como forma de conceder uma maior coerência ao sistema fiscal por um lado¹¹⁰ e de eliminar

¹⁰⁴ Neste sentido Acórdão do TC de 2 de Julho de 2008, processo n.º 22/2008.

¹⁰⁵ NABAIS(a), 2009, pp. 233-234.

¹⁰⁶ Correntes minoritárias da doutrina têm vindo a desconsiderar o requisito da identidade do sujeito, bastando-se com os restantes três requisitos para podermos falar de dupla tributação. *Ibidem* p. 234.

¹⁰⁷ Salienta-se que, em sede de tributação sobre o consumo não podemos ter em consideração o critério de identidade do período de tributação. *Idem*.

¹⁰⁸ *Idem*.

¹⁰⁹ FERREIRA, 2004, p. 26.

¹¹⁰ O princípio da coerência do sistema é entendido como uma forma de integrar o direito fiscal no direito público e no ordenamento jurídico entendido como um todo. Só por si não levará à invalidade

os custos administrativos inerentes àquela contribuição, por outro.

das leis fiscais mas, entende-se que deve ser invocado como forma de solucionar problemas de dupla tributação. Neste sentido, NABAIS(a), 2009, p. 162.

PARTE II

IMPOSTO ESPECIAL DE CONSUMO DE

ELECTRICIDADE:

O CASO PORTUGUÊS

“Com o fim de racionalizar a gestão dos recursos e assim melhorar o ambiente, os Estados devem adoptar um enfoque integrado e coordenado do seu planeamento do desenvolvimento, de modo que este seja compatível com a necessidade de proteger e melhorar o ambiente para benefício da população” – Princípio 13 da Declaração de Estocolmo sobre o Ambiente (1972).

1. INTRODUÇÃO

A decisão de Portugal tributar o consumo da electricidade decorre da transposição da Directiva 2003/96/CE para o nosso ordenamento jurídico. Só com a aprovação da Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, foi introduzido no ordenamento fiscal português um IECE. O Estado é considerado o sujeito activo da relação tributária, sendo o IECE considerado um imposto estadual¹¹¹.

Neste capítulo vamos procurar explicar o imposto, nos seus elementos essenciais¹¹², procedendo a uma análise crítica dos pontos que consideramos pertinentes.

1.1. Incidência

O imposto tem como objecto de tributação a electricidade abrangida pelo código NC2716¹¹³.

No decorrer do ano de 2003, com a entrada em vigor da Directiva 2003/96/CE, tornou-se imperioso que todos os estados membros avançassem com a tributação da electricidade nos seus ordenamentos jurídicos. No entanto, estabeleceram-se períodos de tributação transitórios os quais possibilitariam uma melhor adaptação por parte dos

¹¹¹ Do ponto de vista do sujeito activo, os impostos podem ser considerados estaduais ou não estaduais. No caso em análise o imposto será considerado estadual. Cfr. Artigo 18º, n.º 2, da LGT.

¹¹² A análise de elementos como as obrigações acessórias do imposto será excluída, devido ao limite de caracteres.

¹¹³ O Código NC2716 é o código aplicável a energia eléctrica, tal como se encontra previsto na parte especial do código. Cf. artigo 88º, n.º 1/ d), do CIEC.

estados membros, aos novos níveis de tributação, limitando-se potenciais efeitos negativos¹¹⁴.

O período transitório concedido à República Portuguesa terminou a 1 de Janeiro de 2010¹¹⁵, estando por isso em transgressão desde aquela data¹¹⁶.

No que se refere à incidência subjectiva, segundo o artigo 4.º, do CIEC, serão considerados sujeito passivo do IECE os comercializadores de electricidade. Ou seja, será sujeito passivo de imposto, qualquer entidade titular de uma licença de comercialização de energia eléctrica, cuja actividade consista na compra a grosso e venda a grosso e a retalho de electricidade¹¹⁷. Segundo o artigo 96.º-A, do CIEC, os comercializadores de electricidade que forneçam electricidade ao consumidor final, incluindo aqueles que promovam este fornecimento para a mobilidade eléctrica, devem registar-se na estância aduaneira competente, com o objectivo de dar cumprimento às suas obrigações fiscais. Serão equiparados aos comercializadores de electricidade os produtores que forneçam directamente aos consumidores finais, através de uma rede pública de distribuição ou através de linha directa¹¹⁸. Assim, nos casos em que os produtores vendam electricidade directamente aos consumidores finais, os sujeito

¹¹⁴ Ver, ponto 30 do preâmbulo, da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

¹¹⁵ Cf. artigo 18º, n.º 7, da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

¹¹⁶ Um outro exemplo de transposição tardia da Directiva é o caso Francês. O período transitório concedido à República Francesa, para adaptar o seu actual sistema de tributação da electricidade às disposições da Directiva, terminou a 1 de Janeiro de 2009 (artigo 18º, n.º 10, da Directiva 2003/96/CE), sem que tenha sido criado um imposto sobre o consumo de electricidade. A 18 de Março de 2010 a Comissão Europeia intimou a República Francesa através de um parecer fundamentado (segunda fase dos processos por infracção, prevista no primeiro parágrafo do artigo 258º do TFUE) para a alteração da sua legislação sobre a electricidade dentro do período de 2 meses de modo a obedecer à Directiva. No entanto, aquele imposto só passou a ser cobrado a 1 de Janeiro de 2011. Neste sentido, UNIÃO EUROPEIA, *Taxation: the Commission brings France before the Court of Justice for Failing to Adjust its System for Taxing Electricity*, página electrónica <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1575&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>>.

¹¹⁷ Cf. artigo 3º/ i), do DL 29/2006 de 15 de Fevereiro, Diário da República, I Série-A, n.º 33, 15 de Fevereiro de 2006.

¹¹⁸ Poderemos encontrar a lista completa dos Comercializadores em regime de mercado, que actualmente exercem a sua actividade em Portugal continental em: ERSE, *Comercializadores em Regime de Mercado*, página electrónica <<http://www.erse.pt/pt/electricidade/agentesdosector/comercializadores/Paginas/default.aspx>>. No entanto, a lista integral dos comercializadores de electricidade em regime de mercado licenciados ou registados encontra-se em DGGE, *Comercializadores de Electricidade em Regime de Mercado*, página electrónica <<http://www.dgge.pt/>>.

passivo serão os próprios produtores, pessoa singular ou colectiva, que produza electricidade¹¹⁹.

Nos casos de autoprodução, serão considerados sujeitos passivos os autoprodutores de electricidade¹²⁰.

Por fim, serão considerados sujeitos passivos os consumidores que comprem electricidade através de operações em mercados organizados, ou seja, através de sistemas com diferentes modalidades de contratação que possibilitam o encontro entre a procura e a oferta de electricidade e de instrumentos cujo activo subjacente seja a electricidade ou activo equivalente¹²¹.

O IECE será repercutido pelos sujeitos passivos nos seus clientes finais¹²², na proporção do consumo de electricidade¹²³. Nos termos estabelecidos no n.º 3 do artigo 96.º-A, do CIEC, “*as quantidades de electricidade a declarar para introdução no consumo são as quantidades facturadas aos clientes consumidores finais*”^{124/125}.

¹¹⁹ Cf. artigo 3º/ cc), do DL 29/2006 DL 29/2006 de 15 de Fevereiro, Diário da República, I Série-A, n.º 33, 15 de Fevereiro de 2006.

¹²⁰ O DL n.º 34/2011 de 8 de Março, Diário da República, I Série, n.º 47, 8 de Março de 2011, vem revogar o DL n.º 68/2002 de 25 de Março, Diário da República, I Série-A, n.º 71, 25 de Março de 2002, o qual estipulava o regime da produção de energia eléctrica em baixa tensão, destinada ao consumo próprio. Salvo guarda, no entanto, a continuação da sua aplicação às instalações de produção de electricidade licenciadas no âmbito do referido regime jurídico. Assim, os regimes actualmente em vigor para a autoprodução de electricidade são os previstos no DL 118-A/2010 de 25 de Outubro, Diário da República, 1ª Série, n.º 207 de 25 de Outubro de 2010 e no DL 34/2011 de 8 de Março, Diário da República, 1ª Série, n.º 47, 8 de Março de 2011.

¹²¹ Cf. artigo 3.º/ v), do DL 29/2006 de 15 de Fevereiro, Diário da República, I Série-A, n.º 33, 15 de Fevereiro de 2006.

¹²² Entende-se por consumidor final, o consumidor que compra electricidade para consumo próprio. Cf. artigo 3º/ f), do DL 29/2006 de 15 de Fevereiro, Diário da República, I Série-A, n.º 33, 15 de Fevereiro de 2006.

¹²³ A partir de 1 de Janeiro de 2012 os clientes devem receber, nas correspondentes facturas, informação clara e adequada sobre os valores concretos que devem pagar, por força da aplicação do IECE. Neste sentido, ERSE, 2012, p. 1.

¹²⁴ O imposto é liquidado tendo por base as declarações apresentadas pelo contribuinte, ou seja, o imposto é liquidado com base nas quantidades facturadas aos consumidores finais segundo o artigo 96.º-A, n.º 3, do CIEC. A liquidação do imposto é comunicada por via postal simples, devendo a estância aduaneira competente, até ao dia 20 de cada mês, notificar para o domicílio fiscal do sujeito passivo, através do correspondente documento único de cobrança, com menção do imposto liquidado e a pagar, relativamente às introduções no consumo verificadas no mês imediatamente anterior (artigo 11º, n.º 1, do CIEC). O imposto deve ser pago até ao último dia útil do mês da liquidação (artigo 12º, n.º 1, do CIEC). Nos casos em que o IEC seja devido em consequência de uma importação, o imposto deve ser liquidado com base nos formulários do documento administrativo único, em conformidade com o disposto na

Segundo o Princípio do Poluidor Pagador (PPP)¹²⁶, quem deve suportar o imposto é o sujeito responsável pela poluição. Se atendermos a uma concepção económica do referido princípio, teremos que admitir que serão os consumidores finais dos produtos poluentes quem o deve suportar, pois o consumo de determinado bem acabará por estimular a sua produção, embora o dano ambiental seja gerado por ocasião da produção de energia eléctrica. Assim, deverão ser os consumidores finais a suportar os danos causados pelo seu consumo e por consequência, a suportar o encargo do imposto a ele associado¹²⁷.

No caso em estudo, não será o sujeito passivo de imposto quem irá suportar o sacrifício do seu pagamento. Como já foi referido, não existe uma coincidência entre o contribuinte de facto e o contribuinte de direito. Admite-se como sujeito passivo aquele que desencadeia o facto gerador, ou seja, aquele que fornece electricidade ao consumidor final. No entanto, será o consumidor final, através da repercussão legal do imposto, a suportar o seu encargo, numa manifestação do PPP (enquanto “*princípio do utilizador-pagador*”¹²⁸).

A identificação do comercializador de energia eléctrica como sujeito passivo de imposto, em vez do produtor, proporciona uma maior aproximação do contribuinte de direito ao contribuinte de facto e o momento do surgimento da dívida tributária ao

regulamentação comunitária aplicável aos direitos aduaneiros, no que respeita aos prazos para a sua liquidação e cobrança e aos prazos e fundamentos da cobrança *a posteriori*, do reembolso e da dispensa de pagamento (artigo 11º, n.º 2, do CIEC).

¹²⁵ O montante do imposto corresponde ao consumo de energia activa, energia que efectivamente é consumida, objecto de cada factura. Esta factura deverá incluir a seguinte informação ao consumidor: IECE - Período de facturação - Quantidade (kWh) - Preço (€) – Valor. Ver, ERSE, 2012, p. 6.

¹²⁶ Este princípio foi expresso pela primeira vez pela OCDE em “*Guiding Principles on the International Economic Aspects of Environmental Policies*” durante o ano de 1972. Ver, OCDE, *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, página electrónica <<http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&InstrumentPID=255&Lang=en&Book=>>>. Para mais desenvolvimentos, ARAGÃO, 2002, pp. 8-11-

¹²⁷ SOARES, 2001, pp. 497-498.

¹²⁸ SOARES, 2001, pp. 498 e 505.

momento do pagamento do imposto, permitindo ter em conta a situação económica e social dos consumidores finais¹²⁹.

Em termos ambientais a existência deste IEC parece assentar na necessidade de responsabilização do consumidor final pelos custos sociais e ambientais que são imputados ao seu consumo. Através da tributação do consumo, o que se pretende é que cada consumidor pague o equivalente ao dano que o seu consumo causa ao meio-ambiente, seguindo o PPP.

O critério típico que legitima a maioria dos impostos, enquanto impostos extrafiscais, é o da capacidade contributiva, desde logo como manifestação do princípio da igualdade. Segundo este critério o montante de imposto a pagar deve variar consoante o rendimento disponível do contribuinte e a sua capacidade para suportar o imposto, garantindo-se assim a justiça material do mesmo¹³⁰.

A capacidade contributiva pode ser aferida de forma directa, expressando-se através da titularidade de bens por parte do contribuinte, ou de forma indirecta, através da transferência de bens, ou seja, poderá ser aferida através do consumo¹³¹. Enquanto medida do imposto, não podemos defender que o critério da capacidade contributiva valha para os impostos extrafiscais, como é o caso dos impostos ambientais. O critério para aferir a constitucionalidade da medida destes impostos deverá assentar num critério de proporcionalidade¹³². O que se pretende é obrigar o poluidor a suportar custos proporcionais ao dano que causou ao ambiente, ou seja, o *“critério de medida deve ser a capacidade contaminante. O contribuinte, nestes casos não é obrigado a pagar porque detém mais ou menos riqueza, mas porque obteve um benefício à custa de uma despesa social, degradando ou ameaçando degradar o ambiente e, por isso, com base no princípio da solidariedade colectiva, deve contribuir para a sua preservação”*¹³³.

Em casos como o do IECE teremos que ter por base a capacidade contributiva manifestada através do consumo. Assim, a poluição atmosférica causada, de forma

¹²⁹ VASQUES, 2001, pp. 30-31.

¹³⁰ Neste sentido, NABAIS(a), 2009, pp. 151-152.

¹³¹ SOARES, 2001, p. 312.

¹³² Ibidem, p. 313.

¹³³ Ibidem, p. 315.

indirecta, pelo consumo de electricidade, demonstrará a capacidade contributiva do poluidor/consumidor enquanto pressuposto de tributação¹³⁴.

No entanto, o CIEC refere como critério de tributação a teoria da equivalência ou do benefício, visando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam ao ambiente e à saúde pública¹³⁵. O preâmbulo do DL n.º 566/99 de 22 de Dezembro, que autorizou o governo a codificar num único diploma o regime dos IEC, prevê que *“Importa codificar o regime dos impostos especiais de consumo por outra razão ainda. (...) são, sobretudo, figuras tributárias assentes num princípio legitimador distinto do da capacidade contributiva, um princípio de equivalência ou benefício”*.

Poder-se-ia, assim, equacionar se os IEC não assumem características de contribuições especiais¹³⁶, ou seja, apresentando-se com uma bilateralidade difusa¹³⁷, cujo objectivo seria garantir que cada sujeito contribua para a despesa pública na medida dos custos que provocam à comunidade e por consequência, funcionando a teoria da equivalência, como o seu princípio legitimador.

A teoria da equivalência ou do benefício é invocada apenas como suporte dos tributos bilaterais^{138/139}. Assim, só entendendo os IEC enquanto tributos caracterizados por uma certa bilateralidade se pode defender aquela teoria, enquanto princípio legitimador¹⁴⁰. Esta bilateralidade difusa tenderá a ser aceite quando nos referimos a impostos ambientais em sentido impróprio, os quais visam essencialmente tributar o comportamento poluente do contribuinte, tendo como objectivo primeiro a angariação de receitas. No entanto, deixa de ser razoável se tivermos em conta os impostos ambientais em sentido próprio, cujo objectivo último não será angariar receitas

¹³⁴ Neste sentido, *Ibidem*, p. 316.

¹³⁵ Cf. artigo 2.º, do CIEC.

¹³⁶ Entende-se por contribuições especiais, aquelas que não se reportam ao princípio da capacidade contributiva como acontece com os impostos, mas também não se reportam a uma contraprestação específica como acontece com as taxas. Reportam-se sim a uma manifestação de forma particular da capacidade contributiva, decorrente do exercício de uma actividade administrativa, por um certo grupo de pessoas. NABAIS(a), 2009, p. 27.

¹³⁷ Neste sentido, SÉRGIO VASQUES, e-mail trocado com o autor em 26 de Março de 2012.

¹³⁸ NABAIS(a), 2009, p. 152.

¹³⁹ SILVA(b), 2011, p. 30.

¹⁴⁰ VASQUES, 2003, p. 77.

tributando uma quota-parte do que se polui ou da causa que gera poluição, mas sim promover a alteração comportamental do contribuinte¹⁴¹.

Entendemos que independentemente de se defender um ou outro princípio, enquanto princípio legitimador dos IEC, o desenho do IECE acabou por seguir um caminho que diverge de ambos os referidos critérios. Quer se entenda o tributo como verdadeiro tributo unilateral, i.e. como imposto, tributando-se numa expressão de capacidade contributiva, na proporção necessária à alteração de comportamentos, quer se assuma o mesmo como bilateral, tributando-se pelo benefício retirado ou pelos custos gerados, a conclusão lógica será, a título de exemplo, a isenção, ou uma menor tributação, das energias de origem renovável (temática a ser discutida no ponto 1.4.1.1). Contudo, tal não se verificou. Com efeito, não isentando as energias de origem renovável, o imposto a ser pago pelo contribuinte não coincide com o dano que o seu consumo de electricidade causa ao meio-ambiente, nem com a necessidade reguladora evidenciada.

1.2. Facto Gerador

Nos termos do novo CIEC, constitui facto gerador do imposto o fornecimento de electricidade ao consumidor final¹⁴². Entende-se que verificados os restantes pressupostos de incidência, o imposto torna-se exigível, em território nacional, no momento em que a electricidade é introduzida no consumo ou da constatação de perdas que devam ser tributadas de acordo com o CIEC¹⁴³.

No caso da electricidade deve entender-se por introdução no consumo o fornecimento de electricidade ao consumidor final, autoconsumo e a aquisição de electricidade por consumidores finais em mercados organizados¹⁴⁴. Em termos práticos, a introdução no consumo deve ser formalizada através de uma declaração de introdução no consumo processada por transmissão electrónica de dados, podendo a autoridade

¹⁴¹ Neste sentido, SOARES, 2011.

¹⁴² Cf. artigo 7º, n.º 1, do CIEC.

¹⁴³ Cf. artigo 8º, n.º 1, do CIEC.

¹⁴⁴ Cf. artigo 9º/ g), do CIEC.

aduaneira autorizar a apresentação de declarações, por particulares, em suporte de papel¹⁴⁵.

O surgimento da obrigação fiscal e a sua exigibilidade concentram-se no mesmo momento, ou seja, o fornecimento de electricidade ao consumidor final.

No que concerne à tributação do IECE, o legislador nacional optou por não prever o princípio da circulação de mercadorias em regime de suspensão^{146/147}, considerado como o princípio fundamental de gestão dos IEC¹⁴⁸, legislando em sentido oposto ao que acontece em alguns estados membros, v.g. Espanha. Com efeito, no caso espanhol o facto gerador do imposto será o fabrico e a importação de electricidade, sendo a introdução no consumo a sua condição de exigibilidade. Através do regime de suspensão a obrigação do imposto surge no momento em que a electricidade é introduzida na rede, circulando em regime de suspensão, só se tornando exigível no momento em que a electricidade sai da rede, dando-se o término do regime de suspensão com a sua introdução no consumo¹⁴⁹.

Em sentido contrário, o legislador alemão, tal como o legislador português, optou por não prever o regime de suspensão de imposto para a electricidade. Assim, a electricidade é introduzida na rede, surgindo a obrigação de imposto no momento do fornecimento ao consumidor final¹⁵⁰.

Entendemos que a não observância de um regime de suspensão de imposto torna difícil a tributação das perdas de electricidade decorrentes da sua circulação, tal como se encontra previsto no artigo 49º, do CIEC para os restantes produtos sujeitos ao ISP¹⁵¹.

¹⁴⁵ Cf. artigo 10º, n.º 1 e 2, do CIEC.

¹⁴⁶ LUÍS MENDES BARATA, e-mail trocado com o autor em 18 de Maio de 2012.

¹⁴⁷ Entende-se por regime de suspensão do imposto, o regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos ao IEC não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que é suspensa a cobrança dos IEC. Neste sentido DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO, 2009, p. 10.

¹⁴⁸ Preâmbulo do DL n.º 566/99 de 22 de Dezembro, Diário da República, I Série-A, n.º 296, de 22 de Dezembro de 1999.

¹⁴⁹ VASQUES, 2001, p. 32.

¹⁵⁰ Ibidem, p. 46.

¹⁵¹ Neste sentido, Idem.

1.3. Taxas

Segundo o artigo 92º, n.º 1, do CIEC os valores das taxas unitárias do ISP, onde se incluiu a electricidade, são fixados por Portaria dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia. A taxa foi fixada em 1€ MWh (equivalente de €0,001/KWh) pela Portaria n.º 320-D/2011, de 30 de Dezembro¹⁵².

O legislador português optou por aplicar uma taxa que varia entre os 0€ com isenções completas e 1€, independentemente da identidade do contribuinte, indo de encontro a um dos objectivos presentes na Proposta de Revisão da Directiva¹⁵³. A opção de aplicar uma taxa uniformizada para os consumidores domésticos e industriais assenta na justificação de ser difícil discriminar, nos escalões intermédios¹⁵⁴, os consumidores que são domésticos daqueles que são consumidores industriais¹⁵⁵. Esta decisão diverge do que se verifica em países europeus, os quais optaram por aplicar uma taxa reduzida à indústria¹⁵⁶.

Prevê-se que um consumidor médio não pague mais de 1,15€ ao ano pelo imposto (excluindo o IVA)¹⁵⁷, o que representa um acréscimo de 7 a 9 cêntimos na factura mensal da luz¹⁵⁸, valores que num universo de cerca de 5 milhões de clientes representarão um ingresso de 5.75 milhões de euros¹⁵⁹. Prevê-se, neste caso, que seja a

¹⁵² Cf. artigo 6º, da Portaria n.º 320-D/2011 de 30 de Dezembro, Diário da República, I Série, n.º 250, 30 de Dezembro de 2011 e artigo 91º, n.º 4, do CIEC.

¹⁵³ COMISSÃO EUROPEIA, 2011, p. 8.

¹⁵⁴ Por exemplo, pode haver clientes em baixa tensão cujo consumo não é destinado exclusivamente ao uso doméstico. A baixa tensão corresponde à tensão entre fases cujo valor eficaz é igual ou inferior a 1 kV. Cf. artigo 3.º/ b), do DL n.º 29/2006 de 15 de Fevereiro, Diário da República, I Série-A, n.º 33, 15 de Fevereiro de 2006.

¹⁵⁵ GOMES (2010).

¹⁵⁶ A título de exemplo, países como a Espanha decidiram adoptar uma taxa de 0,5€ para a indústria e 1€ para consumidores domésticos. Tal como Espanha, a Irlanda aplica uma taxa de 0,5€ à indústria e 1€ aos consumidores domésticos. Por sua vez a Itália aplica uma taxa de 3,10€ à indústria e 4,70€ aos consumidores domésticos. E por fim, a Finlândia aplica uma taxa de 7.03€ à indústria e 17,03€ aos consumidores domésticos. Taxas em vigor em 1 de Janeiro de 2012. COMISSÃO EUROPEIA, 2012, pp. 59-60.

¹⁵⁷ Correspondente a 4€ ou 5€ se incluirmos o IVA.

¹⁵⁸ Para mais desenvolvimentos, DECO, *Novo Imposto na Fatura de Electricidade*, página electrónica <<http://www.deco.proteste.pt/servicos-basicos/novo-imposto-na-fatura-da-eletricidade-s704871.htm>>.

¹⁵⁹ Entrando na análise apenas os consumidores domésticos.

indústria a sofrer o maior impacto do imposto^{160/161}.

Com a criação do IECE, pretendia-se prosseguir os objectivos da Directiva 2003/96/CE, onde se incluem os objectivos ambientais. O legislador nacional ao limitar-se a cumprir os valores mínimos de tributação previstos naquela Directiva (para os consumidores domésticos), apenas permite afirmar este imposto como recaudatório, por contraposição com o que acontece em países como Dinamarca, que aplica uma taxa de 106,41€ para a indústria e de 96,88€ para os consumidores domésticos (sendo estas as taxas mais elevadas da UE) e a Alemanha, que aplica uma taxa de 15,37€ à indústria e 20,50€ aos consumidores domésticos¹⁶². Um imposto que pretenda ter um carácter de incentivo deverá apresentar taxas suficientemente altas para estimular medidas de contracção do consumo a longo prazo¹⁶³.

1.4. Regimes mais favoráveis

Segundo o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), são considerados como tais todas as medidas de carácter pessoal, instituídas pela tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Assim sendo, consideram-se benefícios fiscais as isenções, reduções de taxas, deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas, bem como outras medidas fiscais que obedeçam às características acima referidas¹⁶⁴.

Quanto à espécie podemos considerar os benefícios fiscais como automáticos, os quais resultam directa e indirectamente da lei, não sendo dependentes de nenhum reconhecimento por parte da administração, ou dependentes de reconhecimento, os quais pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento, que poderão ter lugar por acto administrativo ou através de um acordo entre a Administração tributária e

¹⁶⁰ CLARO, 2011.

¹⁶¹ Ao contrário do que acontece com os restantes impostos petrolíferos, a electricidade não está sujeita à isenção prevista no 89º, n.º 1/ f), do CIEC – temática a ser desenvolvida no ponto 1.4.1.2.

¹⁶² COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

¹⁶³ AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE, 1996, p. 9.

¹⁶⁴ Cf. artigo 2º, n.º 1 e 2, do EBF.

os interessados no benefício¹⁶⁵. Assim, consideram-se como benefícios fiscais no âmbito dos IEC todas as isenções, reduções de taxa e reembolsos presentes no CIEC.

1.4.1. Isenções

São aplicáveis ao IECE o conjunto de isenções comuns a todos os IEC presentes na parte especial do código presentes no artigo 6º, do CIEC.

O artigo 89º, n.º 2, do CIEC isenta do IECE, a electricidade utilizada para produzir electricidade e para manter a capacidade de produzir electricidade; a electricidade produzida a bordo de embarcações; a electricidade utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou eléctrico e por tróleis; bem como, a electricidade que é utilizada por clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social, nos termos do DL n.º 138-A/2010 de 28 de Dezembro. Desenvolve-se em seguida este último aspecto pela sua especificidade.

Clientes finais economicamente vulneráveis

Desde 2010 que se tornou exigível a criação de medidas concretas de protecção aos consumidores de energia eléctrica economicamente mais vulneráveis, indo de encontro às orientações europeias, e aos objectivos do governo para o sector da energia¹⁶⁶, reforçadas pela Directiva 2009/72/CE, que estabelece as regras comuns para o mercado interno da electricidade, revogando a Directiva 2003/54/CE¹⁶⁷.

O DL 138-A/2010 de 28 de Dezembro prevê a criação de uma tarifa social que será aplicável aos clientes, de energia eléctrica, economicamente desfavorecidos¹⁶⁸, tendo-se optado por fazer uma coincidência com as prestações concedidas pela

¹⁶⁵ Cf. artigo 5º, n.º 1 e 2, do EBF.

¹⁶⁶ PEREIRA (2010).

¹⁶⁷ Cf. artigo 3º, n.º 7, da Directiva 2009/72/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 13 de Julho de 2009.

¹⁶⁸ Cf. artigo 1º, do DL 138-A/2010 de 28 de Dezembro, Diário da República, I Série, n.º 250, 28 de Dezembro de 2010.

Segurança Social¹⁶⁹.

A tarifa social (TS) destina-se a clientes com uma situação de carência económica, desde que devidamente comprovada pelo Sistema de Segurança Social. Cada cliente apenas poderá beneficiar da TS num único ponto do consumo¹⁷⁰. Os clientes finais apenas poderão beneficiar daquela tarifa se forem titulares de um contrato de fornecimento de energia eléctrica em habitação permanente, com instalação alimentada em baixa tensão normal e, com uma potência contratada inferior aos 4,6kVA, desde que o seu consumo se destine exclusivamente ao uso doméstico¹⁷¹.

A TS resulta da aplicação de um desconto na tarifa de acesso às redes de electricidade em baixa tensão, que compõe o preço final facturado ao cliente de electricidade¹⁷². A aplicação do desconto ficará a cargo dos comercializadores de energia eléctrica, sendo o valor do desconto a aplicar calculado pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE), tendo em conta o limite máximo da variação da tarifa social de venda a clientes finais do comercializador de último recurso, fixado anualmente pelo Governo. Para 2012 o limite máximo da variação foi fixado em 2,3%¹⁷³.

1.4.1.1. Não isenção das energias renováveis no IECE

Com a finalidade de cumprir objectivos ambientais, parece coerente defender a aplicação de um regime mais favorável no caso de electricidade produzida a partir de fontes primárias de origem renovável. A tributação do consumo de electricidade com o objectivo principal de diminuir as emissões de CO2 deveria incidir essencialmente sobre os combustíveis de origem fóssil, estimulando desta feita a procura das energias

¹⁶⁹ Cf. artigo 2º do DL do 138-A/2010 de 28 de Dezembro, Diário da República, I Série, n.º 250, 28 de Dezembro de 2010.

¹⁷⁰ Neste sentido, EDP, *Saiba como Funcionam os Apoios Sociais na Electricidade*, página electrónica <<http://www.edpsu.pt/pt/destaques/Pages/TarifaSocialAsece.aspx>>.

¹⁷¹ Cf. artigo 5º, do DL 138-A/2010 de 28 de Dezembro, Diário da República, I Série, n.º 250, 28 de Dezembro de 2010.

¹⁷² ERSE(b), 2011.

¹⁷³ Despacho n.º 13011/2011 de 20 de Setembro de 2011, Diário da República, II Série, n.º 188 de 29 de Setembro de 2011.

renováveis.

A Directiva 2003/96/CE reforça esta lógica ambiental concedendo aos estados membros a possibilidade de aplicar inúmeras isenções, totais ou parciais, à electricidade produzida a partir de fontes respeitadoras do ambiente¹⁷⁴.

No IECE, onde os sujeitos passivos são os comercializadores de electricidade, seria de fácil execução diferenciar a tributação segundo o tipo de matéria-prima utilizada, permitindo-se a isenção da energia eléctrica de origem renovável. A experiência comunitária vem demonstrar a possibilidade de isenção daquele tipo de energias, como nos mostram casos com o do Reino Unido e da Alemanha. No caso inglês, a electricidade gerada a partir de fontes de origem renovável ou produzida em centrais de cogeração será isenta do CCL¹⁷⁵ (Climate Change Levy¹⁷⁶). No caso alemão, são sujeitas a isenção a electricidade produzida a partir de fontes renováveis, no entanto, a isenção só será aplicada caso a electricidade seja proveniente de uma rede exclusivamente alimentada por energia renovável. Este requisito, que pretende evitar a fraude fiscal, torna a isenção de aplicação limitada¹⁷⁷.

Com a Lei n.º 51/2008 de 27 de Agosto ficou estabelecido através de um Sistema de Rotulagem Energética (SRE)¹⁷⁸, que todos os comercializadores a operar no mercado nacional de energia ficam obrigados a apresentar aos consumidores finais uma facturação detalhada relativamente à fonte de energia primária utilizada, devendo ainda indicar o cálculo das emissões de CO2 e outros gases com efeito de estufa, a que o seu consumo corresponde¹⁷⁹.

O SRE tem como principal objectivo possibilitar a diferenciação entre os comercializadores de energia com base nos produtos por eles distribuídos, acabando, em última análise, por responsabilizar os consumidores pelas suas escolhas e pelos

¹⁷⁴ Cf. artigo 15º da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003.

¹⁷⁵ BRITISH GAS, página electrónica <<http://www.britishgas.co.uk/business/energy-efficiency/green-energy/climate-change-levy-exemptions.html>>.

¹⁷⁶ Ver anexo relativo ao Reino Unido.

¹⁷⁷ VASQUES, 2001, p. 47.

¹⁷⁸ Cf. artigo 45º, do DL 29/2006 de 15 de Fevereiro de 15 de Fevereiro, Diário da República, I Série-A, n.º 33, 15 de Fevereiro de 2006.

¹⁷⁹ Cf. artigos 1.º e 2.º, da Lei n.º 51/2008 de 27 de Agosto, Diário da República, I Série, n.º165, 27 de Agosto de 2008.

impactos ambientais que o seu consumo de energia eléctrica produz¹⁸⁰.

Segundo a “lei da procura decrescente”, a quantidade procurada de um bem varia em sentido inverso ao do preço. Quando o preço de um bem sobe, a quantidade procurada desse bem será menor, assim, uma descida de preços atrairá novos compradores¹⁸¹. Através da isenção das energias renováveis induzir-se-ão os consumidores a fazer a escolha ambientalmente sustentável, tendo em consideração um critério ético, escolhendo o comercializador de electricidade mais verde (com uma maior quantidade de energia renovável), mas também um critério económico, baseado no preço. O comercializador mais verde seria aquele que apresentaria uma maior quantidade de energia renovável e simultaneamente, um preço mais baixo de energia eléctrica, conduzindo a uma *substituição* dos hábitos de consumo por parte dos consumidores finais¹⁸².

Um IECE que se limite a tributar o consumo de energia eléctrica sem isentar as energias de origem renovável, apenas poderá contar com o efeito-rendimento da lei da procura decrescente, com uma previsível contracção do consumo, em consequência de uma diminuição do rendimento real disponível devido à subida do preço da electricidade¹⁸³, sendo esta uma consequência própria e necessária de todos os tipos de impostos e não só dos impostos ambientais.

Temos que ter ainda em consideração que através da tributação do consumo, o que se pretende é que cada consumidor pague o equivalente ao dano que o seu consumo causa ao meio-ambiente¹⁸⁴, seguindo o PPP. Neste sentido, o consumidor apenas deveria ser responsabilizado na proporção do dano causado ao ambiente. Esta ideia é expressa no Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, sobre o projecto da Directiva 2003/96/CE, de 11 de Setembro de 2003 ao afirmar que “*Em princípio, todas as energias renováveis e fontes de energia produzidas a partir de energias renováveis (“hidrogénio verde”) deveriam estar isentas de tributação. Isto decorre da lógica da*

¹⁸⁰ ERSE(b), 2011, p. 1.

¹⁸¹ NUNES, 2004, p. 280.

¹⁸² Ibidem, p. 281.

¹⁸³ Idem.

¹⁸⁴ ERSE, 2012, p. 1.

tributação ambiental baseada no princípio do poluidor pagador, e é um elemento importante de uma estratégia de incentivos económicos destinada a promover a inovação em termos de produção de energia respeitadora do ambiente e de uma utilização mais eficaz da energia”¹⁸⁵.

Seria expectável que a opção do legislador fosse pela isenção das energias de origem renovável, mesmo que isso significasse uma perda considerável de receitas públicas. O carácter de incentivo do imposto, o qual seria apto a estimular o agente a escolher a estratégia mais adequada aos seus interesses, a qual seria, igualmente, a estratégia ambientalmente mais eficiente, acabou por se dissipar. Optar por não isentar aquele tipo de fontes de energia, equivale a uma certa inércia em termos ambientais por parte do legislador nacional, revelando uma forte preocupação recaudatória na adopção do IECE.

1.4.1.2. Não inclusão da electricidade na isenção do artigo 89º, n.º 1/ f) do CIEC

No âmbito do plano de acção para a eficiência energética foi criado um Sistema de Gestão dos Consumos Intensivos de Energia (SGCIE), através do DL n.º 71/2008 de 15 de Abril de 2008.

O SGCIE promove a eficiência energética e a monitorização dos consumos energéticos das indústrias de consumo intensivo de energia (CIE)¹⁸⁶. Prevê-se a elaboração de Planos de Racionalização do Consumo de Energia (PREn), que após aprovação passarão a designar-se de Acordos de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE)¹⁸⁷.

O SGCIE vem definir quais as instalações de CIE, estendendo a sua aplicação a um conjunto abrangente de empresas e instalações que, de forma voluntária, celebrem

¹⁸⁵ PARLAMENTO EUROPEU, 2003, p. 13.

¹⁸⁶ Cf. artigo 4º, n.º 1/ b), do DL n.º 71/2008 de 15 de Abril, Diário da República, I Série, n.º 71, 15 de Abril de 2008.

¹⁸⁷ Cf. artigo 4º, n.º 1/ c) e artigo 8º, n.º 7, do DL n.º 71/2008 de 15 de Abril, Diário da República, I Série, n.º 71, 15 de Abril de 2008.

ARCE¹⁸⁸, passando a prever uma isenção do ISP, para as instalações sujeitas ao PNALE, ou abrangidas por um ARCE^{189/190}.

O legislador português optou por não prever uma isenção semelhante em sede do IECE, com um conseqüente aumento dos custos energéticos das indústrias¹⁹¹, devido ao agravamento do preço da energia eléctrica utilizada nos processos de produção. Este facto, acompanhado pela não sujeição das suas concorrentes a um imposto semelhante, poderá levar a uma perda de competitividade¹⁹² das indústrias de CIE, que são geralmente indústrias exportadoras¹⁹³.

A utilização de instrumentos económicos para prosseguir objectivos ambientais, embora com finalidades positivas nesta área, quando introduzidos unilateralmente (ou através da adopção de taxas de tributação nacional muito elevadas em termos comparativos), poderão acarretar efeitos indesejados na economia, nomeadamente com a perda de competitividade das indústrias nacionais em relação ao mercado global¹⁹⁴, não raras vezes, sem obtenção de ganhos de um ponto de vista ambiental, dado que a indústria tenderá a deslocar-se para países em que aqueles constrangimentos fiscais não existam, ou sejam mais reduzidos, levando a que o dano ambiental produzido por determinada indústria se mantenha¹⁹⁵. Consideramos que sendo uma preocupação legítima dos estados membros, em nada prevê a preservação ambiental que seria desejável.

Esta visão negativa tem sido contrariada. Vários autores defendem a regulação ambiental como meio de alcançar efeitos positivos na competitividade de um estado, através do incentivo de inúmeros processos inovadores, permitindo-se um decréscimo dos custos totais dos produtos, fomentando o surgimento de novas tecnologias e

¹⁸⁸ Cf. artigo 2º, n.º 1 e 4, do DL n.º 71/2008 de 15 de Abril, Diário da República, I Série, n.º 71, 15 de Abril de 2008.

¹⁸⁹ Cf. artigo 11º, n.º 1, do DL n.º 71/2008 de 15 de Abril, Diário da República, I Série, n.º 71, 15 de Abril de 2008.

¹⁹⁰ Cf. artigo 89º, n.º 1/ f), do CIEC.

¹⁹¹ Se todos os restantes factores permanecerem inalterados.

¹⁹² COMISSÃO FISCAL VERDE, 2010, p. 3.

¹⁹³ Neste sentido, SOARES, 2001, p. 563.

¹⁹⁴ NORDIC COUNCIL OF MINISTERS, 2006, p. 256.

¹⁹⁵ SOARES, 2001, p. 564.

compensando-se os custos associados ao aumento da carga tributária, com um consequente aumento dos lucros¹⁹⁶.

A opção do legislador nacional no sentido de não isentar do IECE as instalações sujeitas ao PNALE ou abrangidas por um ARCE, diverge daquele que foi adoptado em vários estados membros, que optaram pela isenção, total ou parcial, daquelas indústrias¹⁹⁷. Essa via afasta-se igualmente do que é previsto na Directiva 2003/96/CE, a qual refere no seu preâmbulo que as empresas que celebrem acordos destinados a melhorar significativamente a protecção do ambiente e a eficiência energética merecem uma atenção particular e entre estas, serão especialmente de considerar, as que têm uma utilização intensiva de energia submetendo-se a um tratamento específico¹⁹⁸.

Entendemos que a indústria não deve ser penalizada por consumir energia, mas sim por ter um comportamento ambientalmente prejudicial, desperdiçando recursos. A tributação só faz sentido, nos casos em que as indústrias possam tornar-se mais eficientes energeticamente, alterando o comportamento poluente. Quando se encontram no limite do esforço que podem realizar para se tornarem eficientes de um ponto de vista ambiental, deveriam ser recompensadas através de um tratamento privilegiado no momento da tributação¹⁹⁹.

Não podemos todavia afirmar que as instalações previstas no SGCIE estejam no limite do esforço que podem realizar, porquanto as mesmas se limitam a cumprir os valores legais mínimos para obter a aprovação de um PReN, os quais estão previstos no DL n.º 71/2008 de 15 de Abril²⁰⁰.

Assim, concluímos que a opção legislativa de não incluir a isenção prevista no artigo 89º al. f), do CIEC, em relação ao IECE, é coerente com uma lógica ambiental,

¹⁹⁶ Neste sentido, EKINS, 2009, p. 10 e ERSE, 2003, pp. 85-86.

¹⁹⁷ A título de exemplo, as indústrias de CIE alemãs (consumidores com um consumo de energia eléctrica anual acima do 25MWh) são isentas parcialmente do imposto sobre a electricidade. Neste sentido, EURELECTRIC, 2008, p. 21. Países como o Reino Unido acabam por isentar parcialmente as indústrias de CIE e empresas na condição de negociarem acordos de eficiência energética. Neste sentido, COMISSÃO EUROPEIA, 2001, p. 44.

¹⁹⁸ Cf. Ponto 29 do Preâmbulo da Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro d 2003.

¹⁹⁹ OCDE, 2002, p. 35.

²⁰⁰ Cf. artigo 7º, do DL n.º 71/2008 de 15 de Abril, Diário da República, I Série, n.º 71, 15 de Abril de 2008.

acabando-se por tributar aqueles que são os maiores poluidores, as indústrias de CIE. No entanto, tendo em conta os restantes aspectos analisados, consideramos que a opção de não se incluir a referida isenção se deve mais a considerações de carácter recaudatório, do que ambientais.

PARTE III
EPÍLOGO

CONCLUSÃO

Os sinais graves de desequilíbrio ambiental a que nos últimos anos temos assistido exigem por parte dos governos uma séria intervenção, através de medidas adequadas, com o firme propósito de proteger o ambiente, que a todos nós pertence. Entendemos que a falta de sensibilidade, no âmbito desta temática, dos nossos sistemas políticos tem levado ou permitido a introdução de instrumentos fiscais com reduzida vocação ambiental. O que se tem realizado em sede de tributação energética decorre essencialmente de imposição comunitária/europeia e é orientada, principalmente para a satisfação de interesses económicos.

Ao longo do nosso trabalho procurámos analisar o potencial do IECE, enquanto imposto ambiental. Merece-nos um destaque positivo a adopção de uma taxa uniformizada do imposto, e a não isenção do mesmo, no que respeita às indústrias de CIE, o que, no nosso entendimento, contribui para a sua ligeira vocação ambiental.

No entanto, entendemos que para a adopção correcta deste tipo de impostos não se deve procurar a anestesia fiscal. Quando se utilizam IEC em sede de tributação ambiental o imposto tende a aparecer diluído no preço do bem, sendo praticamente invisível aos olhos dos consumidores. Na introdução de medidas ambientais, a obtenção do apoio político dos sujeitos passivos e a sua correcta e clara informação é essencial à obtenção de resultados positivos em termos de alteração do comportamento dos consumidores/poluidores. Alteração que exige também a necessidade de existir uma real possibilidade do sujeito passivo poder alterar o seu comportamento poluente.

Criticámos o facto de não se prever uma isenção para as energias de origem renovável. Seria expectável que a opção do legislador fosse no sentido de isentar aquele

tipo de fontes de energia. A lógica subjacente a um imposto ambiental deve ser a alteração do comportamento poluente, a qual só será possível se existir uma alternativa economicamente aceitável e ambientalmente desejável. Entendemos que é justo e coerente com uma lógica ambiental, que o contribuinte seja tributado na proporção do dano que causa ao ambiente, mesmo que isso signifique uma perda substancial de receitas públicas. Optar por não prever aquela isenção equivale a uma certa inércia do legislador nacional em termos ambientais, revelando uma forte preocupação recaudatória na adopção do imposto. Não percebemos vocação ambiental num imposto em que, ele próprio elimina a opção da escolha ambientalmente correcta por parte do sujeito passivo, como de resto acontece com o português IECE, ao não isentar as energias renováveis.

Terminamos este estudo como o começámos, isto é, defendendo que um imposto ambiental deve ser cobrado com a finalidade principal de alterar os comportamentos poluentes, com um desígnio essencialmente preventivo e não orientado para a geração de receitas, sendo estas apenas uma consequência própria e necessária da noção de imposto.

Como já referimos, a falta de sensibilidade dos sistemas políticos e, acrescentamos, da própria sociedade civil, leva à configuração de uma política de fiscalidade ambiental manifestamente pouco coerente e sobretudo, muito pouco consequente.

Concluimos que o IECE está longe de atingir a perfeição e denota apenas uma superficial vocação ambiental. Embora este seja um imposto com grande potencial ambiental, enquanto promotor de alterações comportamentais e logo catalisador de boas práticas, a verdade, a nosso ver indubitável, traduz-se no facto de que o mesmo foi desenhado com o fim primordial (e que constitui o seu foco) de gerar e arrecadar receitas, tendo-se perdido, na configuração legislativa adoptada, aquele pretensão potencial.

Entendemos que os impostos com vocação ambiental, no futuro breve, terão necessariamente de se assumir como uma componente importante, e até decisiva, dos sistemas fiscais modernos. Se não forem tomadas, de entre outras, medidas fiscais

ambientalmente eficazes e de forma mais célere, corremos o risco de, parafraseando Keynes, nesse futuro estarmos todos mortos²⁰¹.

²⁰¹ SANCHES, 2010, p. 70.

ANEXOS

Alemanha

Imposto sobre a Electricidade: Stromsteuergesetz²⁰²

Base legal: Lei de 24 de Março de 1999 que vem criar o imposto sobre a electricidade.

Incidência Objectiva: Energia eléctrica tal como se encontra definida na posição 2716 da Nomenclatura Combinada.

Incidência Subjectiva: Fornecedor de electricidade, ou seja aquele que disponibiliza electricidade ao consumidor final com base num contrato de fornecimento. O produtor em situações de autoconsumo de mais de 2MWh ou ceda a electricidade a terceiros. E o consumidor, quando a importação de electricidade seja da sua responsabilidade.

Facto gerador: O momento em que a electricidade é extraída da rede pública em território tributável.

Taxas^{203/204}

- **Uso empresarial:** 15.37€ MWh
- **Uso doméstico:** 20.50€ MWh

Regime das Energias Renováveis

Prevê-se a isenção do imposto à energia proveniente de fontes de origem renovável, desde que a potência instalada seja até 10MWh e provenham de uma rede exclusivamente alimentada por tais fontes²⁰⁵.

Regime da Indústria de CIE

São estabelecidas reduções fiscais para as indústrias com um consumo anual de energia acima dos 25MWh²⁰⁶.

IVA: 19%²⁰⁷

²⁰² COMISSÃO EUROPEIA(b), 2002, pp. 36-37.

²⁰³ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

²⁰⁴ Todas as taxas apresentadas pela Comissão Europeia serão aquelas em vigor a 1 de Janeiro de 2012.

²⁰⁵ COMISSÃO EUROPEIA(b), 2002, p. 36.

²⁰⁶ EURELECTRIC, 2008, p. 21.

²⁰⁷ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

Áustria

Imposto sobre a Energia – Energieabgabe²⁰⁸

Base legal: Lei do Imposto sobre a electricidade, gás natural e reembolso energético, BGBl, n.º 201/1996.

Incidência Objectiva: Electricidade, gás natural.

Incidência Subjectiva: Fornecedor ou consumidor de energia.

Facto gerador: Fornecimento ou consumo de energia eléctrica (exceptuando o fornecimento das companhias de produção de electricidade).

Taxas²⁰⁹:

- **Uso empresarial** – 15€ MWh
- **Uso doméstico** – 15€ MWh

Regime das Energias Renováveis

Regime das Indústrias de CIE

Em 2007 estava em operação um esquema de reembolso do imposto, para as indústrias de CIE, já aprovado pela EU^{210/211}

IVA: 20%²¹²

²⁰⁸ COMISSÃO EUROPEIA(a), 2002, p. 19.

²⁰⁹ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

²¹⁰ AGÊNCIA INTERNACIONAL DE ENERGIA, 2007, p. 21.

²¹¹ Não foram encontrados dados do regime actualmente em vigor.

²¹² COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

Dinamarca

Imposto sobre a electricidade – Afgift af elektricitet²¹³

Base legal: Lei do Imposto sobre a Electricidade de 1998.

Incidência Objectiva: Energia Eléctrica

Incidência Subjectiva: Consumidores de electricidade

Facto Gerador: O fornecimento de energia eléctrica.

Taxas²¹⁴:

- **Uso empresarial** – 108.30€ MWh
- **Uso doméstico** – 108.30€ MWh

Regime das Energias Renováveis

Regimes das Indústrias de CIE

Electricidade produzida através da força do vento, da água e do sol está isenta do imposto²¹⁵.

IVA: 25%²¹⁶

²¹³ COMISSÃO EUROPEIA, 2000, p. 73.

²¹⁴ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

²¹⁵ COMISSÃO EUROPEIA, 2000, p. 73.

²¹⁶ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

Espanha

Imposto sobre a electricidade - Impuesto sobre la electricidad²¹⁷

Base Legal: Lei 66/1997 de 30 de Dezembro.

Incidência Objectiva: Energia eléctrica tal como prevista no Código CN2716.

Incidência Subjectiva: Produtores, importadores e fornecedores de energia eléctrica.

Facto gerador: Produção e importação de energia eléctrica, sendo o imposto exigível no momento da introdução no consumo, ou seja, quando sai da fábrica ou depósito fiscal.

Taxas²¹⁸: A base tributável do imposto espanhol é calculada multiplicando por 1,05113, a matéria colectável para efeitos de IVA.

- **Uso empresarial** – 0,5€ MWh
- **Uso doméstico** – 1€ MWh

Regime das Energias Renováveis

Regime da Indústria de CIE

Não isentas²¹⁹

Não isentas²²⁰

IVA: 18%²²¹

²¹⁷ COMISSÃO EUROPEIA, 2000, p. 184.

²¹⁸ Cfr. PÉREZ, 2010.

²¹⁹ ORTE, 2009, p. 109.

²²⁰ Cfr. PÉREZ, 2010.

²²¹ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

Finlândia

Imposto sobre a electricidade e certos combustíveis – Sähkön ja eräiden polltoaineiden valmistevero ²²²

Base legal: Lei sobre os impostos especiais de consumo de electricidade e certos combustíveis de 30 de Dezembro de 1996.

Incidência Objectiva: Carvão, electricidade, turfa, gás natural e óleo de pinho.

Incidência Subjectiva: Comercializadores de electricidade e produtores com fins lucrativos. No entanto, o consumidor pode tornar-se contribuinte nos seguintes casos: se adquirir electricidade a partir da rede, pagando o imposto sobre a electricidade segundo a categoria II, ou se usar ou fornecer electricidade para um dos objectivos da categoria I, terá que pagar a diferença entre as duas taxas de imposto.

O legislador Finlandês, optou por dividir o imposto sobre a electricidade em duas categorias:

- **Categoria II** – Paga pela indústria e cultivo profissional em estufa.
- **Categoria I** – outros consumidores (v.g. consumidores domésticos, agricultura, silvicultura, construção e serviços).

Facto gerador: Electricidade consumida na Finlândia.

Taxas²²³:

- **Uso empresarial** – 7.03€ MWh
- **Uso doméstico** – 17,03€ MWh

Regime das Energias Renováveis

Não isentas²²⁴

Regime das Indústrias de CIE

Aplicação de um sistema de reembolso às indústrias de CIE²²⁵.

IVA: 23%²²⁶

²²² COMISSÃO EUROPEIA, 2000, pp. 415-416.

²²³ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

²²⁴ TALUS, 2010, p. 176.

²²⁵ TULII, 2012, p. 11.

²²⁶ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

Holanda

Imposto Regulador de Energia – Regulering energiebelasting²²⁷

Base legal: Lei sobre impostos ambientais de 1994.

Incidência Objectiva: gás natural, electricidade e óleos minerais quando utilizados como substitutos para o gás por usuários domésticos ou estabelecimentos comerciais.

Incidência Subjectiva: No caso do gás natural e electricidade o sujeito passivo serão as empresas de distribuição, repercutindo o imposto no consumidor final.

Facto gerador: Fornecimento de electricidade ao consumidor final.

Taxas²²⁸:

Consumo	Uso empresarial	Uso doméstico
0 – 10.000 KWh	114€ MWh	114€ MWh
10.000 – 50.000 KWh	41.50€ MWh	41.50 MWh
50.000 – 10.000.000 KWh	11.10€ MWh	11.10 MWh
> 10.000.000	0.50€ MWh	0.50 MWh

Regime das Energias Renováveis

Desde 2005 que não são aplicadas taxas reduzidas à apelidada “electricidade verde”, obtida através de fontes de energia sustentáveis²²⁹.

Regime das Indústrias de CIE

Aplicação de taxas reduzidas aos maiores consumidores de energia²³⁰.

IVA: 19%²³¹

²²⁷ COMISSÃO EUROPEIA, 2000, pp. 320-321.

²²⁸ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

²²⁹ MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 2005, pp. 35 -36.

²³⁰ Idem e COMISSÃO EUROPEIA, 2004, p. 84.

²³¹ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

Irlanda

Imposto sobre a Electricidade – Electricity tax²³²

Base legal: Lei das Finanças de 2008

Incidência Objectiva: Energia Eléctrica

Incidência Subjectiva: Fornecedor é o responsável pelo pagamento do imposto, sendo também responsável pelos retornos inerentes. O fornecedor que não esteja estabelecido no Estado deve criar uma empresa para assumir a responsabilidade em relação ao imposto.

Facto gerador: Fornecimento de electricidade ao consumidor final.

Taxas²³³:

- **Uso empresarial** – 0.50€ MWh
- **Uso doméstico** – 1€ MWh

Regime das Energias Renováveis

Regime das Indústrias de CIE

Isenção das energias de origem renovável²³⁴.

Não isentas

IVA: 13.50%²³⁵

²³² REVENUE IRISH TAX AND CUSTOMS, 2011.

²³³ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

²³⁴ REVENUE IRISH TAX AND CUSTOMS, 2011, pp. 6-7.

²³⁵ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

Itália

Imposto sobre a energia eléctrica – Imposta sull' energia elettrica²³⁶

Base legal: Decreto Ministerial de 8 de Julho de 1924²³⁷

Incidência Objectiva: Energia eléctrica

Incidência Subjectiva: Produtor de energia eléctrica ou um sujeito equiparado.

Facto gerador: Introdução no consumo da energia eléctrica.

Taxas²³⁸:

- **Uso empresarial** - 3.10€ MWh
- **Uso doméstico** – 4.70€ MWh

Regime das Energias Renováveis

Regime das Indústrias de CIE

Não sujeição do imposto à energia de origem renovável por instalações de potência não inferior a 20KW e desde que não cedam energia à rede pública²³⁹.

IVA: 21%²⁴⁰

²³⁶ COMISSÃO EUROPEIA, 2000, pp. 257-258.

²³⁷ VASQUES, 2001, p. 35.

²³⁸ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

²³⁹ VASQUES, 2001, p. 40.

²⁴⁰ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 58.

Reino Unido

Tributo sobre as Alterações Climáticas - Climate Change Levy²⁴¹

Base legal: Lei das Finanças de 2000.

Incidência Objectiva: Gás natural, electricidade, carvão, lenhite, coque e gás hidrocarboneto na forma líquida.

Incidência Subjectiva: Fornecedores de energia.

Facto gerador: Fornecimento de energia ao sector industrial, comercial, agrícola, público e serviços.

Taxas²⁴²:

- **Uso empresarial** – 0,626886€²⁴³
- **Uso doméstico** – 0

Regime das Energias Renováveis

Isenção do imposto às energias de origem renovável devidamente comprovadas²⁴⁴.

Regime das Indústrias de CIE

Os sectores de CIE, poderão obter reduções de cerca de 80% do CCL se acordarem com o governo em estabelecer objectivos rigorosos de poupança de energia²⁴⁵.

IVA²⁴⁶:

- **Uso empresarial** – 20%
- **Uso doméstico** – 5%

²⁴¹ COMISSÃO EUROPEIA, 2001, p. 44.

²⁴² COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

²⁴³ Taxa em vigor desde 1 de Abril de 2012. Cf. SMITH&WILLIAMSON, 2012, p. 36.

²⁴⁴ COMISSÃO EUROPEIA, 2001, p. 44.

²⁴⁵ Idem.

²⁴⁶ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

Suécia

Imposto Energético sobre a Electricidade - Energiskatt²⁴⁷

Base legal: Lei sobre os impostos especiais de consumo de energia.

Incidência Objectiva: Energia Eléctrica

Incidência Subjectiva: Pessoa singular ou colectiva que no decorrer do seu negócio:

- Forneça ou consuma electricidade que tenha produzido.
- Forneça electricidade a qual tenha sido produzida por terceiros

Facto gerador: Fornecimento de electricidade ao consumidor final²⁴⁸.

Taxas: ²⁴⁹

- **Uso empresarial** – 0.55€ MWh (Taxa aplicada a manufacturas, agricultura, horticultura, piscicultura e floresta)
- **Uso doméstico** – 31.66€ MWh (No norte da Suécia é aplicada uma taxa reduzida de 20.96€ MWh).

Regime das Energias Renováveis

Existe um regime de isenção para a electricidade produzida numa usina de energia eólica por um produtor que não seja distribuidor comercial de electricidade.

Nos casos em que a electricidade seja produzida por um produtor que seja distribuidor comercial de electricidade, o gerador instalado terá que ter uma potência inferior a 100kW²⁵⁰.

Regime das Indústrias de CIE

As indústrias de CIE estão isentas de imposto se acordarem em participar em projectos de melhoramento da sua eficiência energética, implementando medidas com o objectivo de reduzir o seu consumo de electricidade²⁵¹.

IVA: 25% ²⁵²

²⁴⁷ COMISSÃO EUROPEIA, 2000, pp. 446-447.

²⁴⁸ NILSON, 2005, p. 179.

²⁴⁹ COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

²⁵⁰ NILSON, 2005, p. 179.

²⁵¹ SPECK, 2008, p. 52 e NILSON, 2005, p. 180. Para mais desenvolvimentos, AGÊNCIA DE ENERGIA SUECA, 2005.

²⁵² COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 60.

BIBLIOGRAFIA

AGÊNCIA DE ENERGIA SUECA (2005), *Tax Exemption for Efficient Electricity Consumption*, <
www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CHUQFjAG&url=http://ies.lbl.gov/iespubs/PFE.2005.pdf&ei=Svy8T8HqL_S00QXx6KBR&usg=AFQjCNFTJKfMfChBvmj8WkaNoEith7HqlQ&sig2=7k-2c3dcWUeZN6TrqQeJpQ>, página electrónica acedida em 30 de Abril de 2012.

AGÊNCIA EUROPEIA DO AMBIENTE (1996), *Environmental Taxes: Implementation and Environmental Effectiveness*, Environmental Issues Series, N.º 1. Copenhaga: EEA.

_(2005), *Market-based Instruments for Environmental Policy in Europe*. Technical Report, N.º 8/2005. Copenhaga: EEA.

AGÊNCIA INTERNACIONAL DE ENERGIA (2007), *Energy Policies of IEA Countries: Austria 2007*. Paris: OECD/IEA.

_(2009), *Energy Policies of IEA Countries: Portugal 2009*. Paris: OECD/IEA.

AGÊNCIA PORTUGUESA DO AMBIENTE, *Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE)*, <
<http://www.apambiente.pt/index.php?ref=17&subref=295>>, página electrónica acedida em 12 de Abril de 2012.

ARAGÃO, MARIA ALEXANDRA DE SOUSA (2002), *Direito Comunitário do Ambiente*, Cadernos do CEDOUA. Coimbra: Almedina.

BRITISH GAS, *Climate Change Levy (CCL) exclusions, exemptions and reductions*, <<http://www.britishgas.co.uk/business/energy-efficiency/green-energy/climate-change-levy-exemptions.html>>, página electrónica acedida em 6 de Maio de 2012.

CLARO, SUSANA (2011), *Os Impostos Indirectos*, Jornal de Negócios, 24 de Outubro, <http://www.jornaldenegocios.pt/home.php?template=SHOWNEWS_V2&id=514267>, página electrónica acedida em 12 de Janeiro de 2012.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS (1992), *Proposal for a Council Directive Introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy*. Bruxelas: Comissão das Comunidades Europeias.

COMISSÃO EUROPEIA (2000), *Inventory of Taxes*. Luxemburgo: Comissão Europeia.

_ (2001), *Inventory of Taxes in the EU: United Kingdom*, <http://www.ebiblioteka.lt/resursai/ES/muitine/tax_inventory_18_uk.pdf>, página electrónica acedida em 21 de Março de 2012.

_(a) (2002), *Inventory of Taxes in the EU: Austria*, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_at.pdf>, página electrónica acedida em 2 de Abril de 2012.

_(b) (2002), *Inventory of Taxes in the EU: Germany*, <http://www.ebiblioteka.lt/resursai/ES/Leidiniai/taxes/18/tax_inventory_18_de.pdf>, página electrónica acedida em 21 de Março de 2012.

_ (2004), *Energy Taxation and State Aid: The Netherlands: Energy Tax Exemption for Energy Intensive End-Users*, Competition Policy Newsletter, n.º 1, Spring. Bruxelas: Comissão Europeia.

- _ (2011), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2003/96/CE do Conselho que Reestrutura o Quadro Comunitário de Tributação dos Produtos Energéticos e da Electricidade*. Bruxelas: Comissão Europeia.
- _ (2012), *Excise Duty Tables: Part II – Energy Products and Electricity*. Bruxelas: Comissão Europeia.
- _ , *Compreender os Gases de Efeito de Estufa*, <http://ec.europa.eu/clima/sites/campaign/pdf/gases_pt.pdf>, página electrónica acedida em 11 de Outubro de 2011.

COMISSÃO FISCAL VERDE (2010), *Competitiveness and Environmental Tax Reform*, GFC Briefing Paper. Londres: Green Fiscal Commission.

DECO, *Novo Impostos na Fatura de Electricidade*, <<http://www.deco.proteste.pt/servicos-basicos/novo-imposto-na-fatura-da-eletricidade-s704871.htm>>, página electrónica acedida em 7 de Janeiro de 2012.

DGGE, *Comercializadores de Electricidade em Regime de Mercado*, <<http://www.dgge.pt>>, página electrónica acedida em 12 de Janeiro de 2012.

DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO (2009), *Manual dos Impostos Especiais sobre o Consumo*, <http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/4765163C-D2DA-4324-B41D-BA7EBFB49FF1/0/Manual_IEC_versao_23_12_2011.pdf>, página electrónica acedida em 15 de Novembro de 2011.

EDP, *Saiba como Funcionam os Apoios Sociais na Electricidade*, <<http://www.edpsu.pt/pt/destaques/Pages/TarifaSocialAsece.aspx>>, página electrónica acedida em 4 de Janeiro de 2012.

EKINS, PAUL (2009), *Theory and Practice of Environmental Taxation*, CIOT Green Tax Report, 7-11.

ERSE (2003), *Estudo sobre o Sector Eléctrico e Ambiente: Relatório Síntese*, Centro de Economia Ecológica e Gestão do Ambiente. Lisboa: ERSE.

_(a) (2011), *Rotulagem de Energia Eléctrica*, Recomendação n.º 2. Lisboa: ERSE.

_(b) (2011), *Tarifa Social na Electricidade: Aspectos Principais*, <
<http://www.erse.pt/consumidor/Documents/Tarifa%20Social/Tarifa%20Social%20na%20Electricidade.pdf>>, página electrónica acedida em 13 de Janeiro de 2012.

_(2012), *Informação do Imposto Especial de Consumo na Fatura de Electricidade*, Recomendação N. 1/2012. Lisboa: ERSE.

_, *Comercializadores em Regime de Mercado*, <
<http://www.erse.pt/pt/electricidade/agentesdosector/comercializadores/Paginas/default.aspx>>, página electrónica acedida em 4 de Janeiro de 2012.

EURELECTRIC (2008), *Tax System in the Electricity System in 2008*. Bruxelas: Eurelectric.

EUROSTAT (2008), *Revision of SEEA 2003: Issue Paper: Environmental Taxes*. Estocolmo: Eurostat.

FERREIRA, ROGÉRIO M. FERNANDES; OLÍVIO MOTA AMADOR; SÉRGIO VASQUES (2004), *O Financiamento do Serviço Público de Televisão e a Nova Contribuição para o Audiovisual*, *Fiscalidade*, N.º 17, 5-38.

FRIDTJOF NANSEN INSTITUTE (2003), *Energy Taxation in Europe: Current Status – Drivers and Barriers – Future Prospects*, Report 14/2003. Noruega: FNI:

GOMES, HENRIQUE (2010), *O Aumento da Electricidade*. Audição do Secretário de Estado da Energia na Comissão de Economia e Obras Públicas de 18 de Outubro de 2011.

INSTITUTO DE INVESTIGAÇÃO EM ASSUNTOS ECONÓMICOS E FISCAIS (2011), *Energy and Environmental Taxation: Theory and Practice within the EU*. Paris: IREF.

_(2010), *Energy policy and Energy taxation in the EU*. Paris: IREF.

INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE (2001), *Climate Change 2001*, Third Assessment Report. Wembley: IPCC.

KLOK, JACOB (2001), *Energy Taxation in the European Union. Past Negotiations and Future Perspectives*, Doc. N.º 21/05. Madrid: IEF.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (2005), *Taxation in the Netherlands 2005: Information for Companies Operating Internationally*. Haia: Direcção Operacional de Gestão e Comunicação

NABAIS, JOSÉ CASALTA (a) (2009), *Direito Fiscal*, 5ª edição. Coimbra: Almedina.

_(b) (2009), *Tributos com Fins Ambientais*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, N.º4, 107-144.

NILSON, TORE WIWEN-; HÂKANSSON, MALIN e WÄMSBY, MIKAEL (2005), *Sweden*, in International Encyclopaedia of Laws, *Energy Laws*. Haia: Kluwer Law International.

NORDIC COUNCIL OF MINISTERS (2006), *The Use of Economic Instruments in Nordic and Baltic Environmental Policy 2001-2005*. Copenhaga: Nordic Council of Ministers, <<http://www.norden.org/da/publikationer/publikationer/2006-525/>>, página electrónica acedida em 23 de Novembro de 2011.

NUNES, A.J. AVELÃS (2004), *Economia política: A Produção – Mercados e Preços*.
Coimbra: Serviços de Acção Social da U.C.

OCDE, (2001), *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies*. Paris: OECD.

_(2002), *Implementing Environmental Fiscal Reform: Income Distribution and Sectorial Competitiveness Issues*. Berlim: OECD.

_(2011), *Environmental Taxation a Guide for Policy Makers*, <
<http://www.oecd.org/dataoecd/17/7/48164926.pdf>>, página electrónica acedida
em 3 de Janeiro de 2012.

_, *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, <
[http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4
&InstrumentPID=255&Lang=en&Book=>](http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&InstrumentPID=255&Lang=en&Book=>)>, página electrónica acedida em 11
de Novembro de 2011.

ORTE, JAIME FERNÁNDEZ (2009), *La Variable Medioambiental en la Imposición Estatal*, *Cronica Tributaria*, N.º 132/2009, 93-119.

PARLAMENTO EUROPEU (2003), *Relatório sobre o Projecto de Directiva do Conselho que Reestrutura o Quadro Comunitário de Tributação dos Produtos Energéticos e da Electricidade*. Bruxelas: Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários.

PEREIRA, ÁLVARO DOS SANTOS (2010), *O Aumento da Electricidade*. Audição do
Ministro da Economia e do Emprego na Comissão de Economia e Obras
Públicas de 18 de Outubro de 2011.

PÉREZ, ISABEL BASSAS (2010), *The Spanish Tax System: Special Reference to The Electricity Tax System*, in Cláudia Dias Soares, Janet E Milne, Hope Ashiabor,

Larry Kreiser, Kurt Deketelaere (org), *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*, Vol. VIII. Oxford: Oxford University Press, 504-520.

REVENUE IRISH TAX AND CUSTOMS (2010), *Excise Duty – Guide to Electricity Tax*, <<http://www.smith.williamson.co.uk/uploads/publications/Budget-Report-2012.pdf>>, página electrónica acedida em 13 de Outubro de 2011.

SANCHES, J.L SALDANHA (2010), *Justiça Fiscal*. Lisboa: Ensaio da Fundação Francisco Manuel dos Santos.

SILVA, SUZANA TAVARES DA(a) (2011), *Direito Fiscal I: Sumários Desenvolvidos – 1º ciclo – 2ª turma*. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

_(b) (2011), *A Tutela Jurisdicional dos Sujeitos Passivos das Taxas*, Conferência Ordem dos Advogados, Concelho Distrital de Coimbra. Coimbra: AO-CDC/Almedina.

SMITH&WILLIAMSON (2012), *The 2012 Budget*, <<http://www.smith.williamson.co.uk/uploads/publications/Budget-Report-2012.pdf>>, página electrónica acedida em 12 de Abril de 2012.

SOARES, CLÁUDIA ALEXANDRA DIAS (2001), *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Boletim da Faculdade de Direito, *Studia Iuridica*, N.º 58. Coimbra: Coimbra Editora.

_(2002), *O Imposto Ambiental: Direito Fiscal do Ambiente*, Cadernos CEDOUA. Coimbra: Almedina.

_(2004), *A Inevitabilidade de se Avançar para a Tributação Ambiental ... Também em Portugal*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 64º, Vol. I/II,

<http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=31559&idsc=45841&ida=47184>, página electrónica acedida em 10 de Dezembro de 2011.

_(2011), *O que é um Imposto Ambiental?*, <<http://impostosambientaisportugal.blogspot.pt/2011/10/o-que-e-um-imposto-ambiental.html>>, página electrónica acedida em 7 de Dezembro de 2011.

SPECK, STEFAN (2008), *The Design of Carbon and Broad-Based Energy Taxes in European Countries*, Vermont Journal of Environmental Law, Vol. 10, 31-59.

TALUS, KIM *et al.* (2010), *Finland*, in International Encyclopaedia of Laws, *Energy Laws*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

TULLI (2012), *Energy Taxation*, Customer Bulletin. N.º 21, National Board of Customs. Helsínquia: Tulli.

UNIÃO EUROPEIA, *Taxation: the Commission brings France before the Court of Justice for Failing to Adjust its System for Taxing Electricity*, <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1575&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>>, página electrónica acedida em 12 de Janeiro de 2012.

_, *Protocolo de Quioto Relativo às Alterações Climáticas*, <http://europa.eu/legislation_summaries/environment/tackling_climate_change/128060_pt.htm>, página electrónica acedida em 2 de Fevereiro de 2012.

VASQUES, SÉRGIO (2001), *A Tributação da Electricidade: Técnica e Direito Comparado*, Ciência e Técnica Fiscal, N.º 404, 9-49.

_(2003), *O Adicional para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Protecção Ambiental*, Ciência e Técnica Fiscal, N.º 411-412, 63-88.

_(2005), *Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo*, Revista Fórum de Direito Tributário, ano 3, N.º 17, 49-98.

ÍNDICE GERAL

	Págs.
SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS	5
INTRODUÇÃO.....	7

PARTE I

CONTEXTUALIZAÇÃO

1. O IMPOSTO AMBIENTAL	10
1.1. Conceito de Imposto Ambiental.....	10
1.2. Causas do problema.....	12
2. IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO PARA FINS AMBIENTAIS.....	16
3. TRIBUTAÇÃO ENERGÉTICA	20
3.1. Contextualização	20
3.2. Tributação energética no ordenamento fiscal português.....	21
3.3. Enquadramento Comunitário	21
3.3.1. Directiva 2003/96/CE	22
3.3.2. Proposta de Revisão da Directiva.....	26
4. A TRIBUTAÇÃO DA ELECTRICIDADE EM PORTUGAL.....	29

PARTE II

IMPOSTO ESPECIAL DE CONSUMO DE ELECTRICIDADE: O CASO PORTUGUÊS

1. INTRODUÇÃO.....	34
1.1. Incidência	34
1.2. Facto Gerador.....	40
1.3. Taxas.....	42
1.4. Regimes mais favoráveis	43
1.4.1. Isenções.....	44
1.4.1.1. Não isenção das energias renováveis no IECE.....	45
1.4.1.2. Não inclusão da electricidade na isenção do artigo 89º, n.º 1/ f) do CIEC	48

PARTE III

EPÍLOGO

CONCLUSÃO	53
ANEXOS	56
Alemanha	57
Áustria.....	58
Dinamarca	59
Espanha	60
Finlândia.....	61
Holanda	62
Irlanda	63
Itália.....	64
Reino Unido	65
Suécia	66

BIBLIOGRAFIA 67

ÍNDICE GERAL 76