



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO
ESCOLA DE LISBOA

MESTRADO EM DIREITO ADMINISTRATIVO
VERTENTE DIREITO DA ENERGIA

**OS INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DA
CERTIFICAÇÃO ENERGÉTICA – A CONCRETIZAÇÃO DO
ARTIGO 17.º DO DECRETO-LEI N.º 118/2013**

Candidata: Alcina de Oliveira Alves

Orientadora: Professora Doutora Maria da Glória Garcia

LISBOA, 30 DE JULHO DE 2014



Universidade Católica Portuguesa

Faculdade de Direito

Escola de Lisboa

Mestrado de Direito Administrativo – Vertente do Direito
da Energia

**OS INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DA
CERTIFICAÇÃO ENERGÉTICA – A CONCRETIZAÇÃO DO
ARTIGO 17.º DO DECRETO-LEI N.º 118/2013**

Candidata: Alcina de Oliveira Alves

Orientadora: Professora Doutora Maria da Glória Garcia

Lisboa, 30 de Julho de 2014

ÍNDICE GERAL

Agradecimentos	4
Abreviaturas	5

Parte I

Introdução

Introdução	6
------------------	---

Parte II

Os incentivos fiscais

Capítulo I — O Papel dos Benefícios Fiscais na Defesa do Sistema de Certificação Energética dos Edifícios

§ 1.º Enquadramento	8
§ 2.º A distinção entre incentivos financeiros e incentivos fiscais	9
§ 3.º Os Princípios Tributários e a Salvaguarda da Política Energética	14
1. Os valores a salvaguardar	17
a) As vantagens ambientais	17
b) A segurança do abastecimento	20
c) As vantagens económicas	24

§ 4.º O Plano Nacional de Ação para a Eficiência Energética e o Programa Renove Casa	27
§ 5.º Os mecanismos de incentivo fiscal e os seus benefícios	31
1. Questões prévias	31
2. Dos edifícios existentes para habitação e serviços	33
3. Dos edifícios novos para habitação e serviços	42
4. O sujeito passivo da relação tributária	50
a) Locação Financeira Imobiliária e Cláusula de Reserva de Propriedade	52
§ 6.º Auxílios de Estado e a Política Europeia	55

Parte III

Conclusão

Conclusão.....	61
Bibliografia	63

Agradecimentos

À Professora Doutora Maria da Glória Garcia por me aceitar prontamente como sua orientada, pela sua constante simpatia e pelo facto de mesmo durante uma das fases mais complicadas da sua vida não ter colocado em causa o acompanhamento do presente trabalho.

Ao Doutor Armando Luís Silva Rocha que acompanhou a presente tese de modo altruísta.

À Doutora Maria d'Oliveira Martins por prontamente se disponibilizar a auxiliar naquilo que fosse necessário para a apresentação deste trabalho.

E aos Professores Doutores Suzana Tavares da Silva e José Eduardo de Oliveira Figueiredo Dias por me terem recebido cordialmente e esclarecido as minhas mais diversificadas dúvidas relacionadas com o tema da Eficiência Energética.

Lista de Abreviaturas

Ac.	Acórdão
ADENE	Agência para a Energia
CC	Código Civil
CE	Certificado Energético
COORD.	Coordenação
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGEG	Direção-Geral da Energia e Geologia
D.L.	Decreto-Lei
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
FEDER	Fundo de Desenvolvimento Regional
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
n.º	Número
p.	Página
PNAEE	Plano Nacional de Ação para a Eficiência Energética
RCCTE	Regulamento das Características dos Comportamentos Térmicos dos Edifícios
RSECE	Regulamento dos Sistemas Energéticos de Climatização de Edifícios
SCE	Sistema de Certificação Energética
SNCE	Sistema Nacional de Certificação Energética
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TEP	Tonelada Equivalente de Petróleo
UE	União Europeia
Vol.	Volume

Parte I

Introdução

A introdução a um trabalho desta natureza é uma tarefa ingrata, pois em escassas linhas deve ser considerado todo o esforço de investigação, estudo e análise, de formulação do trabalho desenvolvido, criando nos leitores interesse em lê-lo. Tentemos, então não falhar tão importante desígnio a que nos propomos.

O Direito é uma realidade em perpétuo estado de metamorfose, consequência do seu crucial pilar — a sociedade, o Homem, e os problemas do quotidiano. Tão simples quanto problemático, significa afinal especialmente uma coisa: capacidade de adaptação, o Direito tem de se adaptar. A Ordem Jurídica está repleta da disseminação de ramos específicos, para atender à crescente singularidade das relações pessoais e comerciais, da liberdade e do património. Pois bem, querem-se respostas. Surgem muitas dúvidas a um ritmo alucinante para as quais os mais ilustres juristas com todo o seu conhecimento ancestral de tudo o que é clássico dentro do Direito Privado e Público não conseguem responder quando a eles recorrem os seus clientes. Quase sempre nos dias de hoje, uma dúvida corresponde a um grande trabalho de investigação para encontrar respostas. E isto é consequência, particularmente de não conhecermos minimamente esses regimes específicos. Afinal, são tantos... Especialmente na área da energia.

A nível nacional, o tratamento do ramo energético em termos jurídicos é ainda bastante escasso, mais ainda se quisermos abordar um assunto específico em profundidade, caso da eficiência energética.

Mais de metade da presente dissertação já tinha sido escrita quando, em pleno Verão de 2013, foi publicado em *Diário da República* o Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, o que requereu um esforço adicional de reformulação.

Face à generalidade e falta de concretização do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, e tendo em conta a importância dos incentivos e benefícios fiscais neste ramo, não poderíamos deixar de escolher este tema em particular, dentro do tema geral da Certificação Energética, para abordar.

Assim sendo, a presente tese aborda o tópico da criação de um regime tributário especial de modo a incentivar a Certificação Energética dentro de certos moldes, permitindo através desta, solidificar, gerir, e fortificar a política energética nacional.

Após uma primeira parte introdutória expositiva da questão, iremos justificar a necessidade de um regime tributário especial através das vantagens que advêm da implementação do Sistema de Certificação Energética. De seguida, através da bipartição do objeto, demonstraremos como deve ser criado um regime tributário distinto para a área dos novos edifícios e em sede de edifícios existentes. Por fim, demonstraremos a relação que existe entre os auxílios do estado e as políticas comunitárias, e até que limite os primeiros são admissíveis à luz das segundas, atendendo a este tema em particular.

O presente trabalho final de mestrado enquadra-se no âmbito da alínea a), n.º 1, do artigo 21.º do Regulamento de Mestrados, pelo que pretendemos versar sobre o “Estado da Arte” da questão jurídica supra mencionada, *“perspetivada a partir da jurisprudência existente e/ou doutrina em Portugal”*¹.

¹ Nos termos do Regulamento de Mestrados aprovado pelo Despacho 24/2011, da Universidade Católica de Lisboa, Faculdade de Direito.

PARTE II
Os Incentivos Fiscais

Capítulo I
O papel dos benefícios fiscais na defesa do Sistema de Certificação
Energética dos Edifícios

§ 1.º Enquadramento

A par de todas as outras medidas de exclusão tributária, os benefícios fiscais, enquanto instituto jurídico, têm uma *base complexa* — o que significa que os seus fundamentos são discutidos pela doutrina à luz dos princípios centrais de qualquer sistema tributário nomeadamente os princípios da legalidade², da igualdade³, da livre concorrência e da neutralidade.

Atendendo a que em causa está, desde logo, a obtenção de receitas no quadro de um Estado de Direito democrático, não é com admiração que a doutrina adota uma posição muito restritiva quanto à possibilidade de a ordem jurídico-fiscal criar benefícios fiscais, sob pena de distorção da própria ordem tributária, impondo por isso requisitos estritos para a sua concretização. No entanto, um longo caminho tem sido percorrido desde os dias em que o que estava em causa era a injustiça dos privilégios fiscais, decorrentes de direitos discriminatórios concedidos a certas classes sociais à nascença, ou a um grupo restrito de pessoas em função da importância do cargo ocupado. Hoje, estamos perante uma fase de hierarquização de princípios jurídicos alguns dos quais mesmo quando situados no topo da pirâmide, cedem em razão de outros valores na estrita medida do necessário⁴, podendo ocorrer abusos ou

² JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra: 2009, pp. 135 e ss.; J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra: 2007, pp. 122 e ss.

³ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, *cit.*, pp. 151 e ss e J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, *cit.*, pp. 209 e ss.

⁴ Veja-se, por exemplo o caso dos impostos ambientais. Cf. CLÁUDIA DIAS SOARES, *O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente*, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra: 2002.

discrepâncias não na cedência em si, mas aí sim, na falta de proporcionalidade⁵, razoabilidade e adequação.

No caso concreto impõem-se duas questões: primeiro a de aferir da possibilidade dos princípios tributários da igualdade e neutralidade cederem perante a necessidade da salvaguarda da política energética nacional, a par do equilíbrio económico e da sustentabilidade por um lado, segundo, poder determinar se a certificação energética é digna de ser colocada no pedestal da abrangência dos benefícios fiscais, ou se outro meio será mais apropriado para a sua salvaguarda. Evidentemente, nem todas as exclusões fiscais se enquadram no regime dos benefícios, bem como existem outros benefícios fiscais para além daqueles enumerados pelo artigo 2.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante “EBF”), ou seja, para além de aferir se os valores em causa são dignos de um regime fiscal especial, é preciso enquadrá-los, enquanto benefícios ou numa outra figura afim dos incentivos fiscais.

§ 2.º A distinção entre incentivos financeiros e incentivos fiscais

O artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, na sua versão atual (após retificação pela Declaração de Retificação n.º 41/2013, de 17 de outubro), tem por epígrafe a expressão “Incentivos financeiros”. O conceito de *incentivos financeiros*⁶

⁵ O princípio da proporcionalidade nas suas diferentes vertentes constitui um dos princípios essenciais orientadores do todo o direito público. Sobre o mesmo, cf. MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, *Introdução e Princípios Fundamentais*, Publicações Dom Quixote, 2.ª Edição, Lisboa: 2006, pp. 211 e ss.

⁶ Note-se no entanto que, incentivos financeiros e instrumentos financeiros, dos quais os mais conhecidos sejam talvez os derivados financeiros, são duas realidades completamente distintas a não ser confundidas. Sobre esta última realidade versa a Diretiva relativa aos Mercados de Instrumentos Financeiros, a Diretiva 2004/39/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de abril de 2004, relativa aos mercados de instrumentos financeiros, que altera as Diretivas 85/611/CEE e 93/6/CEE do Conselho e a Diretiva 2000/12/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e que revoga a Diretiva 93/22/CEE do Conselho. A Diretiva não apresenta uma definição de instrumentos financeiros, mas sim uma lista não taxativa de instrumentos, o que é compreensível face à complexidade do conceito. Não obstante, encontramos tentativas de atribuição de uma noção a instrumentos financeiros. A título exemplificativo, a CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários), no seu portal

enquadra-se na noção mais ampla de atividade financeira, sendo esta última entendida, para efeitos da presente tese, como o conjunto de operações desempenhadas pelo Estado e pela Administração em sentido lato, atinentes à obtenção “*dos meios económicos suscetíveis de assegurar a satisfação das necessidades públicas, quer ao correto emprego dos meios obtidos, e quer, finalmente, à coordenação entre os meios e as necessidades públicas a satisfazer*”⁷. Da noção apresentada é possível concluir que, para a concretização integral da atividade financeira, é tão essencial a obtenção de receitas como a realização de despesas, pois somente através da realização dessas despesas pode o Estado provisionar pela satisfação das necessidades públicas⁸.

<http://www.cmvm.pt/>, disponibiliza um glossário intitulado “Glossário de termos relativos a instrumentos financeiros”, no qual define instrumentos financeiros enquanto, “*instrumentos de investimento que incluem os valores mobiliários, os instrumentos financeiros derivados, os instrumentos de mercado monetário bem como quaisquer outros como tal considerados pela Diretiva dos Mercados e Instrumentos Financeiros (DMIF)*”. Outra definição é avançada pela Diretriz Contabilística, n.º 17, intitulada “Contratos de Futuros”, aprovada pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística, a 29 de maio de 1996, e disponível no portal <http://www.cnc.min-financas.pt/>, esta define instrumento financeiro como “*qualquer contrato que dê origem tanto a um ativo financeiro de uma empresa como a um passivo financeiro ou a um instrumento de capital próprio de uma outra empresa*”. Ainda sobre o tema recomenda-se a leitura e análise de FILIPA SIMÕES FIGUEIREDO, “O Tratamento Fiscal dos Instrumentos Financeiros Derivados na Tributação dos Rendimentos das Pessoas Singulares”, in: *Revista TOC*, n.º 109, OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2009, pp. 56 e ss; JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, “O Atual Conceito de Valor Mobiliário”, in: *Direitos dos Valores Mobiliários*, III, Coimbra Editora, 2001, pp. 5 e ss; RENATO GONÇALVES, “Nótulas Comparativas sobre os Conceitos de Valor Mobiliário, Instrumento do Mercado Monetário, e Instrumento Financeiro na DMIF e no Código dos Valores Mobiliários”, in: *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, n.º 19, 2004, pp. 94-103.

⁷ NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Editora Rei dos Livros, 10.^a Edição, 4.^a reimpressão, Lisboa. 1999, p. 11. Por outras palavras, “*As exigências de satisfação das necessidades económicas de carácter público e de obtenção de meios indispensáveis à respetiva cobertura impõem ao Estado, e às outras entidades públicas, uma atividade económica com características próprias, a atividade financeira.*”, SOAREZ MARTINEZ, *O Direito Fiscal*, Almedina, 9.^a edição, Coimbra: 1997, p. 3.

⁸ “*O Direito Financeiro compreende três ramos que, embora sem autonomia científica cada um deles, são nitidamente separáveis – o Direito das receitas, o Direito das despesas e o*

Ora, por vezes as receitas captadas através da atividade financeira⁹ são direcionadas para a atribuição de incentivos financeiros¹⁰, funcionando estes como veículos para rematar áreas nas quais subsiste a falta de intervenção e desenvolvimento. Exemplos paradigmáticos e atuais passam pela necessidade de fomento do sector primário nacional (i.e. a agricultura), e de transportar parte do investimento privado dos grandes centros urbanos e do litoral português para o interior do território. O Estado concede, então, incentivos financeiros, encaminhando os esforços empreendedores dos privados, com mais *know-how* do que as entidades públicas, e conseqüentemente com maiores possibilidades de sucesso nas áreas de atuação destacadas como merecedoras de incentivos financeiros, de modo a que estes possam desempenhar um papel que geralmente não estaria integrado nos seus objetivos prioritários para investimento. Assim, através da concessão de incentivos financeiros, condicionados à concretização de objetivos específicos¹¹, o Estado encoraja comportamentos e resultados essenciais para a economia, o equilíbrio do mercado interno e o progresso, os quais, sem os referidos incentivos, não seriam impulsionados.

O conceito de incentivo financeiro¹² deve então ser entendido de modo amplo, nele se incluído todo o tipo de auxílios concedidos pelo Estado. Os incentivos

Direito da administração Financeira. Por sua vez, estes ramos do Direito Financeiro admitem divisões. E entre elas ganham particular releve, no Direito das receitas, o Direito dos Impostos, Direito Tributário, ou Direito Fiscal; e no Direito da administração financeira, o Direito Orçamentário.”. SOAREZ MARTINEZ, O Direito..., cit., p. 21.

⁹ Ainda que seja muito frequente, os programas de incentivo financeiro serem financiados através de fundos europeus, e não apenas das receitas do Estado em causa.

¹⁰ Os incentivos financeiros, podem ser divididos nas seguintes categorias, “*entregas diretas de verbas aos beneficiários, renúncia de créditos e utilização dos mecanismos de crédito*”, EDUARDO PAZ FERREIRA, “O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais”, *in: Revista Trimestral do Tribunal de Contas*, 1989, n.º 1, pp. 25 e ss.

¹¹ “A concessão dos incentivos financeiros previstos no sistema integrado de incentivos ao investimento encontrava-se condicionada à realização dos objetivos constantes do projeto de investimento”, STA 25-Mar.-2009 (António Francisco de Almeida Calhau), incentivos financeiros, prescrição.

¹² ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, MARIA EDUARDA GONÇALVES, MARIA MANUEL LEITÃO MARQUES, *Direito Económico*, 5.^a Edição, Reimpressão edição de novembro de 2004, Almedina, pp. 233 e ss.

financeiros são geralmente atribuídos sob a forma de subsídio¹³ ou crédito, podendo ser exigido o reembolso dos montantes atribuídos enquanto outros serão concedidos a título não reembolsável.

No entanto, e independentemente do título atribuído ao artigo 17.º, do Decreto-Lei n.º 118/2013, o seu n.º 1 não abrange apenas os incentivos financeiros, mas também quaisquer outros instrumentos que possam impulsionar o desempenho energético dos edifícios. Isso mesmo é dito de modo expresso, da seguinte forma: “*São definidas e concretizadas por meios legislativos e administrativos as medidas e incentivos adequados a facultar o financiamento e outros instrumentos que potenciem o desempenho energético dos edifícios e a transição para edifícios com necessidades quase nulas de energia*”.

Conforme já referido, a presente tese incide sobre incentivos fiscais, conceito que abrange, essencialmente, os impostos, os tributos¹⁴, as taxas¹⁵ e ainda os benefícios fiscais¹⁶, tema principal da presente tese. O EBF¹⁷ define o conceito de benefício fiscal no n.º 1 do artigo 2.º, como “*medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”. Ou seja, ao contrário dos incentivos financeiros — que pressupõem uma despesa do estado —, os benefícios fiscais caracterizam-se pela não

¹³ A título exemplificativo, encontramos a Portaria n.º 236/2013, de 24 de julho, a qual aprova, no seu anexo único o regulamento do “Comércio Investe”. Este projeto pretende promover a iniciativa de empresas privadas, nomeadamente daquelas que pretendam investir na inovação. O artigo 7.º da Portaria determina que este é um incentivo financeiro de natureza não reembolsável. A Portaria n.º 520/2009, de 14 de maio, na sua redação atual conferida pela Portaria n.º 149/2013, de 15 de abril apoia o investimento privado para a diversificação de atividades na exploração agrícola. Também aqui, o artigo 12.º da Portaria determina que os incentivos financeiros em causa não serão reembolsáveis.

¹⁴ NUNO SÁ GOMES, *Manual...,cit.*,pp. 59 e ss., e pp. 184 e ss.

¹⁵ NUNO SÁ GOMES, *Manual...,cit.*,pp. 207 e ss.

¹⁶ NUNO SÁ GOMES, *Manual...,cit.*,pp. 323 e ss, e GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, n.º 6, Almedina, 2006, pp. 41 e ss.

¹⁷ Na redação do Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho, com as suas sucessivas alterações.

obtenção propositada de uma receita tributária, tendo em vista a prossecução de um fim específico.

Feita a distinção entre ambos os conceitos, o de incentivos financeiros e de incentivos fiscais, importa esclarecer o porquê da decisão de incidir sobre estes últimos, não obstante ambos poderem desempenhar um importante papel na implementação de medidas de eficiência energética nos edifícios. Uma primeira razão prende-se, conforme analisado, com o facto de os incentivos financeiros, na sua grande maioria, estarem conectados ao impulsionamento de investimento em áreas pouco atrativas, categoria na qual não deve ser incluída a eficiência energética — um sector em franca expansão capaz de, só pelas suas premissas e sem benefícios associados, ser por si capaz de atrair um razoável nível de interesse e investimento, tanto a nível nacional, mas um pouco por toda a Europa. Uma segunda razão tem a ver com motivos políticos: os programas de incentivo financeiro estão muito interligados (muito mais do que a concretização dos benefícios fiscais) ao rumo político que o Governo pretender seguir. Assim, enquanto numa dada altura pode ser prioritário criar programas que melhorem a eficiência energética, noutra altura pode a mesma ser relegada para um segundo plano, pretendendo o Governo investir noutras áreas estratégicas. Em terceiro lugar, e mais importante, a nossa escolha tem por fundamento juízos de racionalidade económica e sustentabilidade. Note-se que, enquanto grande parte dos incentivos financeiros consubstanciam uma efetiva atribuição de um valor pecuniário, muitas vezes não reembolsável, os benefícios fiscais, na sua grande maioria, traduzem-se, simplesmente numa “*transferência de fundos através da abstenção de tributar*”¹⁸. Os incentivos fiscais passam essencialmente pelo desagramento tributário do sujeito passivo da relação tributária, o que só sucede se ele agir de determinado modo. Ou seja, existe um benefício, mediante a realização de um ónus, benefício que geralmente não se traduz numa atribuição de cariz pecuniário, mas simplesmente no desagramento das obrigações fiscais pré-existentes. Por fim, diríamos que a concessão de incentivos

¹⁸ ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, MARIA EDUARDA GONÇALVES, MARIA MANUEL LEITÃO MARQUES, *Direito ...*, cit., p. 234.

financeiros é mais morosa, é ainda menos flexível face aos objetivos traçados nos planos e administrativamente é um processo mais burocrático¹⁹.

Cumpra um esclarecimento final sobre a indissociabilidade existente entre os conceitos apresentados. Assim, não obstante a importância da distinção entre incentivos financeiros e incentivos fiscais a nível jurídico, certo é que ambas as realidades, na prática, surgem intimamente ligadas. Afinal, “... o direito fiscal surgiu como um sector do direito financeiro, que adquiriu autonomia científica para se subordinar a princípios próprios”²⁰.

§ 3.º Os princípios tributários e a salvaguarda da política energética nacional

A já revogada Diretiva n.º 2002/91/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de dezembro, logo no seu preâmbulo referia com preocupação o aumento do consumo energético dos edifícios, estipulando que só o sector residencial e terciário representavam 40% do total de consumo final da energia no conjunto dos países da União Europeia (doravante “UE”)²¹. Esta tendência foi novamente referida pela Diretiva 2010/31/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Maio. Aliás, a tendência é afinal para o aumento dessa percentagem não apenas em função do aumento populacional (o qual se prevê mínimo no espaço europeu, se não mesmo inexistente), mas também em razão dos avanços tecnológicos, do facto de estarmos cada vez mais rodeados por diversos aparelhos eletrónicos que funcionam tanto para o nosso conforto como para o nosso divertimento. Isso mesmo ficou sublinhado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 78/2006²², de 4 de abril, e no preâmbulo do seu sucessor, o Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto. Já anteriormente, a Resolução de Conselho de Ministros

¹⁹ JACQUES MARCOVITCH, ROBERTO SBRAGIA, EVA STAL, JOSÉ CLÁUDIO C. TERRA, “Inovação tecnológica e incentivos fiscais”, in: *Revista de Administração*, V. 26, n.º 1, São Paulo, 1991, pp. 43 e ss.

²⁰ NUNO SÁ GOMES, *Manual...*, cit., p. 41.

²¹ Também o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 79/2006 sublinha a elevada taxa de crescimento dos consumos de energia nesses sectores, o qual, em Portugal, tem crescido numa média de 12% por ano.

²² É conferido especial destaque, nesta sede, à crescente procura de aparelhos de climatização.

n.º 169/2005, de 24 de outubro, demonstrava as preocupações existentes com este problema, referindo-se também ao grande aumento do consumo energético dos edifícios e o seu peso no sector da eletricidade, ao que se soma entre as incumbências do Estado português, a aposta no ordenamento do território e na eficiência energética, não só dos edifícios, mas ainda do sector dos transportes, muito problemático do ponto de vista energético.

O desempenho energético dos edifícios passa pelo tratamento de várias componentes fundamentais, nomeadamente, (a) o comportamento térmico dos edifícios — tema anteriormente previsto no Regulamento das Características de Comportamento Térmico dos Edifícios (o revogado Decreto-lei n.º 80/2006, de 4 de abril, doravante “RCCTE”, e que agora se encontra previsto nos artigos 24.º e seguintes²³ e 34.º e seguintes²⁴ do Decreto-Lei n.º 118/2013 —, (b) os sistemas de aquecimento e de climatização — antes previstos no Regulamento dos Sistemas Energéticos de Climatização de Edifícios (o revogado Decreto-Lei n.º 79/2004, de 4 de abril, adiante “RSECE”), agora referidos no diploma de 2013 como “sistemas técnicos”, que correspondem, de uma forma geral, à conceção do edifício enquanto unidade —, e por fim (c) a implementação de fontes de energia renováveis (várias vezes mencionadas no Sistema de Certificação Energética, designado como “SCE” de ora em diante, mas especialmente previstas noutros documentos legislativos que complementam a noção de edifício verde e que permitem atingir o tão desejado objetivo de um desempenho energético mais positivo por parte dos edifícios.

A conceção das edificações em torno da eficiência energética — componente fundamental para todas as novas futuras estruturas abrangidas pelo SCE — pressupõe a introdução de novos elementos, os quais como bem se imagina são bastante dispendiosos. Se estivermos a falar em edifícios existentes, sujeitos a reabilitação ou não, este processo depende estritamente da vontade do proprietário, sendo muito reduzida a margem de intervenção do Estado, por força da proteção constitucional conferida à habitação de família e ao direito de propriedade.

²³ Os artigos 24.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 118/2013 inserem-se no Capítulo III do diploma, consagrando o Regulamento de Desempenho Energético dos Edifícios de Habitação.

²⁴ Os artigos 34.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 118/2013 inserem-se no Capítulo IV do diploma, consagrando o Regulamento de Desempenho Energético dos Edifícios de Comércio e Serviços.

É claramente muito interessante a hipótese da educação e sensibilização do público²⁵ em geral para o problema, até porque, ao tornarem eficientes os seus lares, são os proprietários quem imediatamente beneficia, ainda que mediamente muito ganhe a organização do sector energético, a economia nacional, e o ambiente.

Excluindo da equação os imóveis pertencentes ao Estado, como seria de esperar, a promoção de medidas de eficiência energética na maioria das edificações portuguesas depende largamente do comportamento dos proprietários e consumidores de energia e bens móveis. Porém, sendo a remodelação de uma edificação (para promoção deste valor) bastante dispendiosa, ao Estado cabe promover mecanismos de incentivo económico que estimulem o cidadão comum a adotar os comportamentos mais adequados (ou seja, energeticamente mais eficientes). Aos proprietários é conferida a faculdade de participarem ativamente na remodelação das suas casas e aos promotores de novos projetos destinados a edificação o investimento em técnicas de construção viradas para a eficiência energética. Afinal, muitas vezes as escolhas, especialmente relativas aos eletrodomésticos comuns, e à dos sistemas de climatização, dependem

²⁵ Em França, na Alemanha e no Reino Unido, as estratégias no sector dos edifícios relacionadas com a eficiência energética passam por diversos tipos de medidas, inclusive as de informação e educação do público. Mas não são estas nunca as que têm maior impacto, funcionam como complemento, nomeadamente aos incentivos fiscais ou financeiros. Em França, os incentivos baseados em medidas fiscais têm um grande peso na política da eficiência energética. Os instrumentos incluem, as deduções fiscais, os créditos tributários, as reduções do IVA, as exceções ao pagamento de impostos e de taxas fiscais relacionadas com a propriedade (medida por nós defendida quando aos edifícios existentes), e a atribuição de subsídios e subvenções, através de grandes programas tais como o ANAH, o PALULOS e o OPATB. Na Alemanha a escolha passa maioritariamente pela aplicação de impostos que oneram o preço da energia. Para efeitos de eficiência energética, em termos de incentivos a escolha passa pela atribuição de subsídios e auxílios financeiros, bem como a atribuição de condições de empréstimos preferenciais, por exemplo através de juros bonificados. No Reino Unido temos vários exemplos de incentivos baseados em medidas fiscais tais como o *Landlord's energy saving allowance (LESA)*, equivalente a deduções fiscais concedidas aos senhorios pela realização de investimentos em determinadas medidas conectadas com a eficiência energética nos edifícios, ou o *Reduced VAT for energy-efficient appliances*, pretendia melhorar as condições de eficiência energética em lares mais desfavorecidos através da redução do IVA no investimento de materiais e equipamentos. «Promoting Energy Efficiency Investments – Case Studies in the Residential Sector, International Energy Agency, 2008, pp. 111 – 250».

mais do que de um sentido de estética e mais do que da mera necessidade, apenas e só da disponibilidade financeira de cada um, o que, em muitas ocasiões, dita a escolha mais económica, em detrimento da mais eficiente.

Tendo em conta que o novo regime, do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de Agosto, está em vigor desde 1 de dezembro de 2013, associado a uma grande amplitude de situações abrangidas nos termos do artigo 3.º, face às exclusões residuais do artigo 4.º, considerando ainda a noção e imposição europeia da transformação progressiva do parque edificado em edifícios com necessidades quase nulas de energia, transposta, no Decreto-Lei 118/2013 de 20 de agosto, para o artigo 16.º e o cariz do artigo 17.º desse mesmo diploma, relativamente à nossa primeira questão a resposta é positiva. Afinal, esta é uma área na qual os incentivos fazem sentido, na medida em que as políticas de eficiência nos edifícios dependem de cada cidadão para serem bem-sucedidas. Conforme dispõe o artigo 2.º do EBF, os benefícios fiscais servem para tutelar “*interesses públicos extrafiscais relevantes, que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”, nomeadamente, os interesses económico-sociais²⁶.

Ainda quanto ao artigo 17.º²⁷, do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, note-se que o legislador escolhe deixar a atribuição de incentivos financeiros ou de outro tipo de incentivos em aberto e sem grandes restrições associadas, o que demonstra a necessidade dos mesmos.

Vejamos concretamente alguns dos valores que se pretende ou que se poderão salvaguardar através do incentivo da melhoria do desempenho energético dos edifícios.

1. Os Valores a Salvaguardar

a) As vantagens ambientais

²⁶ SILVINO AMÁVEL, *Benefícios Fiscais em Portugal*, Almedina, Coimbra: 1997, pp. 18 e ss.

²⁷ Diz o artigo no seu n.º 1, “*São definidas e concretizadas por meios legislativos e administrativos as medidas e incentivos adequados a facultar o financiamento e outros instrumentos que potenciem o desempenho energético dos edifícios e a transição para edifícios com necessidades quase nulas de energia*”, complementado pelo no 2, “*As medidas e incentivos referidos no número anterior podem integrar os planos de ação em curso ou previstos, bem como integrar outros instrumentos de política ou financeiros, já disponíveis ou a disponibilizar*”.

O que está aqui em causa, do ponto de vista imediato, não é o ambiente, mas a disciplina/eficiência energética, na sua vertente da certificação dos edifícios, a qual encontra a sua razão de ser em elementos não apenas ambientais, mas também económicos, de segurança, do bem-estar social e da qualidade de vida. E ainda que, do ponto de vista jurídico, se possa aceitar que o “ambiente” não coincide com os conceitos de “bem-estar” e “qualidade de vida”, a verdade é que os mesmos são indissociáveis. No entanto, da mesma forma que um correto ordenamento territorial e planeamento urbanístico contribuem para esses valores, também a eficiência energética a eles se encontra vinculada, sem com isso existir confusão de disciplinas.

O ambiente é reconhecido no nosso Ordenamento Jurídico como um direito fundamental consagrado no artigo 66.º da Constituição da República Portuguesa, no artigo 66.º, em cuja alínea *a)* do n.º 2 se consagra ainda o princípio da prevenção²⁸. Assim, os problemas ambientais devem ser examinados de forma prévia em detrimento de uma posterior correção dos efeitos nocivos das atividades suscetíveis de alterarem a sua qualidade²⁹. No que respeita aos interesses ambientais, muitas vezes os danos efetuados após a intervenção humana são irreversíveis, não podendo ser corrigidos — como ocorre por exemplo no caso de extinção de uma espécie animal. E, ainda que seja possível proceder a uma eventual reparação da situação, os custos poderão ser de tal forma elevados que se torna muito difícil proceder à mesma. É por isso que não podíamos deixar de fazer uma chamada de atenção para o princípio da prevenção, sob a

²⁸ O princípio da prevenção aparece ainda expressamente consagrado na alínea *c)* do artigo 3.º da Lei de Bases do Ambiente, aprovada pela Lei n.º 19/2014, de 14 de abril. Na anterior lei de bases, aprovada pela Lei n.º 11/87, de 7 de abril, este princípio encontrava-se consagrado na alínea *a)* do artigo 3.º.

²⁹ De acordo com VASCO PEREIRA DA SILVA, “numa sociedade em que são crescentes os fatores de risco para a Natureza (...) a escassez e perenidade dos recursos naturais torna imperiosa a aplicação jurídica da regra de senso comum que mais vale prevenir do que remediar”. Cf. VASCO PEREIRA DA SILVA, *Mais vale prevenir do que remediar – Prevenção e precaução no Direito do Ambiente – Direito Ambiental Contemporâneo – Prevenção e Precaução*, coord. JOÃO HÉLIO FERREIRA PÉS E RAFAEL SANTOS DE OLIVEIRA, Curitiba: 2009.

alçada do qual se devem colocar os mecanismos jurídicos do ramo ambiental³⁰, tendo aí a certificação energética uma forte componente preventiva. Graças a uma construção pensada para a conservação da energia, é possível reduzir com efeito imediato a emissão de gases de estufa para a atmosfera, não tendo que se corrigir à *posteriori* os efeitos nocivos dessas emissões, às quais estaríamos potencialmente sujeitos, desde logo devido às vinculações a nível da UE ao Tratado Internacional do Protocolo de Quioto.

Conforme temos vindo a afirmar, o maior crescimento do consumo energético verifica-se precisamente no sector residencial, uma tendência que pode e deve ser travada. Existem várias consequências nefastas para o ambiente, por permitirmos um consumo energético descontrolado, e que podem ser encontradas mesmo naquelas áreas que pensamos não terem impacto ambiental³¹.

³⁰ Como nos diz CARLA AMADO GOMES, “estando em presença de bens frágeis, alguns mesmo não regeneráveis, a antecipação de efeitos lesivos produzidos pela ação humana é determinante. (...) a prevenção alarga-se ao risco (...) daí que, prevenir se traduza sobretudo no estabelecimento de medidas de minimização que permitirão ao sujeito desenvolver a sua atividade, no exercício do seu direito de iniciativa económica sem lesar os bens de fruição coletiva”. Cf. CARLA AMADO GOMES, *A Prevenção à Prova no Direito do Ambiente. Em Especial, os Actos Autorizativos Ambientais*, Coimbra Editora, Coimbra: 2000.

³¹ Independentemente das energias renováveis, bem como a produção hidroeléctrica em regime ordinário apresentarem diversas vantagens em relação à queima de combustíveis fósseis, as mesmas não deixam de ter fortes impactos no meio ambiente. Considerando o caso das barragens, podem estas ter efeitos irreversíveis e destrutivos nos ecossistemas, a sua construção pode afetar habitats de espécies não diretamente atingidas pelos aproveitamentos, como o lobo devido à fragmentação de corredores ecológicos, a degradação de habitats, resultado de várias barragens na mesma bacia, a degradação da qualidade da água, o risco acrescido de erosão costeira, a destruição de terrenos agrícolas como os que se situam em zonas montanhosas e a eliminação dos últimos grandes rios selvagens em Portugal com uma paisagem ímpar. Muitas vezes os efeitos cumulativos não são considerados. Existem ainda neste sector lacunas estratégicas e a nível das políticas sociais, como a pobre avaliação dos riscos para as populações, uma vez que o controlo de cheias não deve depender apenas de barragens, política que pode resultar na ocupação indevida de zonas de risco, em especial na bacia do Douro. Mais, Portugal é um país de albufeiras desertas, aliás, quem procura turismo de qualidade estará muito mais interessado nos espaços que vão ser destruídos, que são zonas com património cultural, como por exemplo, a linha do Tua, estas construções agravam a qualidade da água, provocando infrações na Diretiva Quadro da Água, no plano da biodiversidade os peixes migradores serão

Por outro lado, o preço dos produtos petrolíferos e do gás natural, ambos combustíveis queimados para a geração de eletricidade, tende a aumentar, e muitos fatores convergem para tal, sejam estas as complicadas relações entre a oferta e a procura, a especulação sob a forma de expectativas futuras que os agentes do mercado têm quanto à valoração futura da *commodity*, bem como, no caso específico do petróleo, a qualidade do crude e consequentes custos de transformação em produtos refinados. No entanto, existe um fator que tem de ser realçado, produzir petróleo é ambientalmente muito caro, hoje em dia mais do que nunca, os produtos petrolíferos representam 40% das emissões de CO₂ e 30% das emissões de GEE³²!

Por fim, e como já temos vindo a sublinhar, a eficiência energética é um dos melhores meios para travar emissões de gases com efeitos de estufa desnecessários.

b) A segurança do abastecimento

especialmente afetados e há perigo de erosão do litoral. Por outro lado, Portugal é um dos países europeus, e do mundo com maior aproveitamento eólico, no entanto esta tecnologia acarreta diversos impactos nefastos para o ambiente, através da afetação de espécies protegidas e dos seus habitats, afetação da flora, dos valores geológicos e geomorfológicos, as áreas de implementação localizam-se normalmente em áreas qualificadas e as condições de acesso também representam problema. É ainda necessário contar com os impactos cumulativos decorrentes da presença de outros parques eólicos na região, bem como os danos paisagísticos. Cf. SUSANA MARGARIDA DA SILVA AMARAL, *Análise Comparativa da Avaliação de Impacto Ambiental de Parques Eólicos em Portugal*, Mestrado em Ecologia e Gestão Ambiental, Universidade de Lisboa, Faculdade de Ciências – Departamento de Biologia Animal, 2009, pp. 15 e ss.

³² Além disso, tende a ficar mais caro a nível ambiental, não apenas graças a uma maior fiscalidade do sector e criação de legislação mais restritiva, com impactos económicos na produção e exploração, não só devido a medidas que têm de ser adotadas e infraestruturas a ser construídas para proteger o ambiente, mas também pelo pagamento de taxas, impostos e indemnizações, em caso de quebras contratuais, impostas por parte dos Estados. Soma-se a isso o facto de o desenvolvimento tecnológico conjugado com a pressão demográfica e o aumento dos preços do petróleo terem puxado a indústria para a perfuração de áreas antes inacessíveis, para a produção em águas profundas, a qual representa atualmente 15% do total da produção *offshore* a nível internacional, percentagem que só pode aumentar, especialmente devido às grandes descobertas não convencionais em África e no Brasil.

Portugal, tal como os restantes países da UE, carece de fontes energéticas primárias, ou recursos fósseis, base essencial de qualquer economia, fundamentais para as mais diversas finalidades, nomeadamente, para a produção de eletricidade. O elevado nível de importações de combustíveis fósseis, nomeadamente do carvão, do petróleo e do gás natural, conduzem à dependência energética³³, a qual acarreta consequências particularmente nefastas, como o impacto significativo de cariz negativo na balança de importações, problemas ambientais, a falta de competitividade dos mercados energéticos europeus e a instabilidade ou a falta de segurança do abastecimento energético. Ao tomarem plena consciência das fragilidades apontadas, e tendo em mente que a UE sempre foi, também ela, estreitamente ligada à questão da energia³⁴ — foram tomadas fortes medidas a nível comunitário com impacto a nível nacional. A reforma estruturante das políticas energéticas europeias assentou desde o início em três pilares essenciais de combate ao uso de combustíveis fósseis, nomeadamente, a competitividade dos mercados energéticos de cada Estado-Membro, bem como a aproximação à formação de um mercado único, a sustentabilidade do mesmo, e a segurança no abastecimento. Isso mesmo o demonstra a Diretiva 2009/28/CE, do Parlamento e do Conselho, de 23 de abril, fundamental nesta matéria, e que revoga as Diretivas 2001/77/CE e 2003/30/CE, todas elas referentes à promoção da utilização de energias provenientes de fontes renováveis. Relativamente ao problema da segurança no abastecimento, Portugal³⁵, como os restantes Estados-Membros, entrega a totalidade do

³³ De acordo com a *Eurostat* e tendo por referência valores relativos a 2005, Portugal era, nesse ano o 2.º país da EU com a maior taxa de dependência energética, as importações, nesse anos atingiram 99,4% do total da energia consumida, ficando a média Europeia pelos 56,2%! Nunes, Luís Miguel Beato, A Dependência Energética de Portugal face ao Exterior, disponível em www.ordemeconomistas.pt, pp.1 e ss.

³⁴ De acordo com a *Eurostat* e tendo por referência valores relativos a 2005, Portugal era, nesse ano o 2.º país da EU com a maior taxa de dependência energética, as importações, nesse anos atingiram 99,4% do total da energia consumida, ficando a média Europeia pelos 56,2%! Nunes, Luís Miguel Beato, A Dependência Energética de Portugal face ao Exterior, disponível em www.ordemeconomistas.pt, p. 1. É importante não esquecer que em 1951 foi assinado o Tratado de Paris, o qual instituiu a CECA – Comunidade Europeia do Carvão e do Aço.

³⁵ A segurança do abastecimento não pode depender apenas da diversificação de produtores, deve subordinar-se ainda a outros fatores, nomeadamente, a um leque considerável de diferentes fontes a contribuir para o cabaz energético e a gestão eficiente dos seus gastos. Desta forma, e

seu abastecimento a um número limitado de produtores. A título de exemplo, metade do gás natural consumido na Europa³⁶ vem da Rússia³⁷, e esta dificilmente esconde que o seu potencial energético é tratado como uma arma de arremesso político na cena internacional.

Portugal não tem fontes de energia fósseis dentro do seu território e, mesmo para situações de eventuais emergências, as reservas disponíveis mostram-se insuficientes. Em 2030, a população mundial vai ultrapassar os 8 mil milhões de habitantes³⁸, mas o facto de vivermos num mundo cujas fontes primárias são limitadas não mudará. É muito provável que as reservas estimadas a nível mundial³⁹ para o petróleo, gás natural e carvão não sustentem a rapidez deste crescimento, pelo que a aposta nos métodos de racionalidade energética e uso de energias renováveis surge como fundamental.

De forma geral, no mercado energético da UE, o drama adensa-se. Existe um grupo de 8 países que sozinhos serão responsáveis por 50% do crescimento populacional, grupo que não inclui a UE ou um (ou mais do que um) dos seus Estados-Membros. Dos 50% referidos, metade, 25%, serão da exclusiva responsabilidade da China e Índia. Levanta-se uma dúvida: quando a Europa deixar de ser o segundo maior mercado de consumo energético mundial, e os EUA o principal mercado energético,

ao implementar os três objetivos europeus na área energética para 2020, Portugal tem de ter atenção ao facto de, apesar do seu sucesso a nível mundial na implementação de renováveis, é importante atender a dois fatores, por um lado, à repartição da percentagem da produção de eletricidade de modo igualitário para que deixe de pertencer quase absolutamente às energias eólica e hidroelétrica, devendo, no mínimo ser tripartida, para assegurar não só a segurança no abastecimento, mas também para repartir a incidência dos impactos ambientais, os quais divergem consoante as diferentes fontes de produção, por outro apostar nas medidas de eficiência energética como meio de reestruturar o sector energético, educar as pessoas para os problemas atinentes a um consumo despreocupada da energia e diminuir os valores de importação dos combustíveis fósseis.

³⁶ Portugal não contribui para esta estatística europeia uma vez que os seus maiores fornecedores de gás natural são a Argélia e a Nigéria.

³⁷ PAUL BELKIN, *CRS Report for USA Congress – The European Union's Energy Challenges*, 2009.

³⁸ Fonte: United Nations World Population Prospects 2002.

³⁹ In: BP Statistical Review for 2010, www.bp.com/statisticalreview.

com mais de 308,4 milhões de habitantes⁴⁰, cujo consumo de petróleo ascende aos 19148 barris por dia⁴¹, quando a China e a Índia ocuparem esses lugares, perante uma escassez de recursos os países que detêm as maiores reservas vão virar as suas atenções para que mercados? Note-se que os países que compreendem o Médio Oriente e a China, têm uma cultura marcadamente anti-ocidental. Um grande problema europeu é, sem dúvida, a falta de recursos naturais energéticos, o que é traduzido numa forte dependência energética de países como a Nigéria, a Argélia, a Rússia, e países do Médio Oriente, alguns dos quais são governados por regimes políticos instáveis e ataques terroristas, usando alguns deles o abastecimento energético como uma arma de arremesso político. Aprender a utilizar a energia de que dispomos de forma eficiente, deverá ser sempre uma prioridade comunitária ao mais alto nível, pois a Europa não deve descurar a verdadeira importância da energia em todos os aspetos da nossa vida, o que inclui o impacto que ela tem em muitos sectores da nossa vida diária, e consequentemente as implicações a nível da segurança na sua utilização.

Perante este cenário, a Europa em geral, mas particularmente a UE, rapidamente entendeu o seu maior desafio em relação ao futuro energético que se avizinha, como o de garantir a segurança do abastecimento de fontes primárias de energia. Resta à UE criar soluções, perante o vazio de reservas com relevância estratégica, que passam pelo desenvolvimento de novos e melhores métodos tecnológicos de aproveitamento de recursos endógenos sustentáveis e a racionalização da energia produzida, ou técnicas conducentes ao melhor aproveitamento possível desta.

É aqui que a UE encontrou um nicho de mercado em que pode ser líder e vanguardista, a par de uma política de eficiência energética que, através de uma melhor utilização dos recursos disponíveis, permita a poupança dos mesmos, o que envolve menos gastos e que, em última análise, irá permitir não só ter uma voz nos mercados internacionais, mas também minimizar a dependência energética e com isso diminuir os problemas relacionados com a segurança no abastecimento.

Algumas políticas mais recentes, como as que constam da Diretiva 2009/28/CE — a qual estabelece o quadro legal das condições para o desenvolvimento das renováveis até 2020, através de objetivos vinculativos e não vinculativos a serem atingidos até esse mesmo ano, sendo um deles o aumento, em 20%, da quota do uso de

⁴⁰ Fonte: US Census Bureau estimate for 2010.

⁴¹ BP Statistical Review for 2010, www.bp.com/statisticalreview.

renováveis para garantir o consumo — têm como meta criar um mercado energético europeu mais competitivo, sustentável e especialmente que este garanta a segurança no abastecimento⁴². Infelizmente, o objetivo de melhorar a *performance* energética dos Estados-Membros não é vinculativo no seio da UE, o que acaba por ser prejudicial, tanto para o sector energético, como para com as obrigações estipuladas no Protocolo de Quioto. É uma decisão, no entanto, facilmente perceptível uma vez que, de um ponto de vista errado, diríamos nós, o uso racional da energia é muitas vezes confundido com a simples diminuição da sua utilização, o que poderia em última instância prejudicar o sector industrial. Sabemos que não é assim, pois a verdadeira eficiência passa por atingir o mesmo ou mesmo mais do que era produzido anteriormente, mas agora com um menor consumo energético⁴³.

c) As vantagens económicas

A principal vantagem económica de um sistema energético amparado por sistemas de eficiência, seja relativamente aos edifícios, seja ainda noutras áreas problemáticas como a dos transportes, é por um lado retirar um peso ainda que relativo da balança de importações e, convenhamos, as necessidades de combustíveis fósseis são de facto pesadas para a economia nacional. Seguem-se outras, ligadas às necessidades

⁴² Nomeadamente através do incremento em 20% da obtenção das necessidades energéticas a partir de fontes renováveis, diminuir em 20% as emissões de CO₂ e GEE para atmosfera, aumento em 20% da eficiência energética, aumentar em 20% a eficiência energética, (objetivo não vinculativo), e diminuir em 20% a dependência energética, ou seja, garantir a segurança do abastecimento.

⁴³ No que respeita especificamente ao uso de renováveis para a geração de eletricidade, Portugal tem tido sucesso, atingindo os compromissos europeus de proteção ambiental e segurança no abastecimento, chegando mesmo a ultrapassar esses objetivos. Para além das metas para 2020 impostas pela UE, o país preocupa-se em cumprir as obrigações do Tratado de Quioto, quanto à emissão de GEE para atmosfera, até porque, é um caminho que leva à criação de novos postos de trabalho, e que abre a porta para um lugar de destaque a nível internacional dentro dos mercados energéticos. Este dado não deve no entanto descurar a eficiência energética como método complementar de prevenção nesta área. Portugal deve ainda ter a preocupação, de perante o aumento de consumo de eletricidade, evitar o risco que representa a possível implementação da energia nuclear em solo nacional.

crecentes do consumo de energia. Assim, um consumo mais controlado permitiria pelo menos atrasar a necessidade da construção de novas centrais destinadas à geração de eletricidade. Se precisamos de construir centrais electroprodutoras simplesmente porque gastamos eletricidade acima dos níveis imprescindíveis para as nossas atividades diárias, isso significa na verdade que as mesmas não são necessárias.

Um último aspeto a realçar prende-se com o impacto económico no sector do Urbanismo. A situação atual das nossas cidades demonstra que devemos apostar no desenvolvimento qualitativo, na preservação e reabilitação, em detrimento do crescimento quantitativo, disperso e iníquo para o Ordenamento do Território, o que em última análise terá impacto negativo na economia. Um edifício energeticamente eficiente é também aquele que se mostrará mais resistente ao teste do tempo, e cujo preço terá menos probabilidade de deflacionar mesmo com o uso.

Claro que tudo isto tem o reverso da moeda, logo, perante os aspetos economicamente positivos realçados não é difícil de perceber que este sistema também acarreta custos.

Muitas são já as vozes críticas que, perante o atual cenário de crise, colocam em causa o desenvolvimento, especialmente devido à vertente dos incentivos a elas associados, sobretudo em relação às renováveis como forma de gerar eletricidade, e não é difícil de prever que o mesmo esteja já a acontecer relativamente ao sector da eficiência energética. No entanto, no que respeita a investimentos, e a toda uma lógica de mercado, uma crise não é o fim de algo, deve apenas ser encarada como uma desvantagem entre tantas outras. Se atendermos ao caso específico das renováveis, o facto de a produção ser intermitente, não armazenável, ou dependente de certas condições atmosféricas, é um fator de desvantagem. Mas não há um único nicho no mercado, atualmente, em que o investimento possa ser realizado em condições perfeitas⁴⁴ sem nenhum tipo de risco que não se possa repercutir nos benefícios retirados pelo promotor do projeto. Logo, a crise deve ser tratada como uma desvantagem, que deve ser traduzida, no âmbito aqui tratado, na criação de mecanismos de incentivo sustentáveis em dois sentidos: dentro das necessidades e objetivos expressamente delimitados à partida; e dentro daquilo que o Estado ou os contribuintes possam suportar seja no Orçamento de Estado, ou no caso dos últimos, na sua fatura.

⁴⁴ Acerca das forças de mercado, FERNANDO ARAÚJO, *Introdução à Economia*, 3.^a edição, Almedina, Coimbra: 2005, pp. 135 e ss.

Claro que o mercado nem sequer existiria se para além das desvantagens, não encontrássemos vantagens que as suplantam, e que atraem políticos, investidores, consumidores e um público consciente.

Algumas críticas poderão surgir relativamente ao facto de estas novas técnicas e mecanismos ligados a área energética serem acompanhados de preços exorbitantes ligados à sua implementação. No entanto, o incentivo ao investimento na Produção em Regime Especial é uma obrigação dos Estados-Membros da UE, e acreditamos nós, que também o sejam relativamente à eficiência energética, seja ela a do caso concreto ligada às edificações, mas também aquela ligada ao sector problemático dos transportes. Depois de retida a perceção de que é necessário apostar economicamente no uso de novos métodos para a organização do sector energético, é ainda fundamental frisar que tal como quaisquer outras políticas destinadas a conferir benefícios estatais dentro de uma ótica de mercado, espera-se que exista um projeto bem delineado, para a maneira como tais benefícios serão atribuídos. Será preciso fixar, a título de exemplo, um teto para o número de edificações após o qual deixarão de ser concedidos benefícios, o montante do benefício em proporção do investimento privado, a fixação de prazos para a aplicação do investimento e, claro, os limites mínimos e máximos dos valores de incentivo, e a forma detalhada como a concessão destes se vai processar. Acima de tudo, quer-se uma política sustentável para o Orçamento de Estado disponível para o ano fiscal em causa. Importante não é, por exemplo, que o governo alicie muitos investidores e promotores de projetos de licenciamento com promessas que não pode cumprir e que os faça investir numa quantidade de edificações que depois não tem capacidade económica para suportar. O investimento público no mercado livre deve ser planeado de modo estrito e ponderado, o Estado deverá a todo o momento ser capaz de cumprir aquilo a que se comprometeu face aos privados e deverá ficar em posição de receber exatamente o nível de retorno das medidas implementadas que estabeleceu⁴⁵.

⁴⁵ O exemplo espanhol, relativo à indústria da produção de eletricidade através de painéis fotovoltaicos e da atribuição das Feed-in Tariff (FIT), aparece aqui como sendo a melhor ilustração para o problema. Espanha, consequência da crise financeira de 2008, mas também da falta de planeamento, foi obrigada a reduzir drasticamente os subsídios para o incentivo da energia fotovoltaica. O que correu mal? Sendo um dos países europeus, tal como Portugal, com maior potencial solar, parecia de incentivar este tipo de produção para garantir os objetivos europeus dentro dos respetivos prazos. Os incentivos foram de tal ordem que o mercado foi inundado de investidores e Espanha foi forçada a rever o seu mecanismo de FIT, gerando a

§ 4.º O Plano Nacional de Ação para a Eficiência Energética e o Programa Renove Casa

Um objetivo estratégico fulcral a nível Europeu passa pelo investimento e reestruturação do mercado energético da UE nas suas diversificadas vertentes da sustentabilidade, diversificação de fontes, segurança no abastecimento, pelas questões ambientais e aquelas ligadas à eficiência energética.

Consequentemente, têm sido sucessivamente criadas uma miríade de programas e fundos europeus que preveem a concessão de investimento quer de modo geral na reabilitação urbana, quer especificamente na área da eficiência energética. Uma lista exemplificativa destes fundos e programas não poderia deixar de incluir o Fundo

queda da indústria solar e críticas a nível mundial acerca da regulação deficiente e pobremente concebida. Julie Blunden, a vice-presidente na altura da U.S. – Based SunPower Corp afirmou que a política espanhola não era sustentável, pelo que acabou por ceder. Havia tanto interesse em investir perante uma política FIT tão benevolente que apenas num ano o envolvimento estatal na indústria solar chegou aos 26,4 mil milhões de dólares! A FIT estabelecida pelo governo espanhol em 2007 garantia valores fixos de 44€ por kWh para todos os novos projetos de painéis solares ligados à rede até Setembro de 2008. Ao contrário da Alemanha, Espanha não tinha construído um sistema sólido de redução de tarifas, a capacidade dos objetivos pretendidos foi excedida. Não existiam reduções e regressões, o governo não tinha como reagir. O principal problema não teve tanto a ver com os cortes, mas com a retroatividade dos mesmos nos subsídios dos projetos existentes como medida para poupar milhares de milhões de euros. Com esta medida várias indústrias dedicadas ao sector abriram falência. Começou a ser criado um mercado artificial que não tinha suporte. As repercussões no sector fizeram-se sentir não apenas na Espanha, mas um pouco por todos os países que fazem parte da indústria solar, estima-se que cerca de 15000 a 20000 trabalhadores da área perderam os seus empregos. Para termos uma dimensão da poupança que a UE pretende alcançar exclusivamente com a Diretiva, na altura ainda a 2002/91/CE, relativa ao desempenho energético dos edifícios, é necessário atender ao Livro Verde sobre a eficiência energética, intitulado, “Fazer Mais com Menos”, da Comissão das Comunidades Europeias, datado de 22 de junho de 2005 (COM(2005) 265 final, Bruxelas, 22.6.2005, pp. 22 da versão oficial portuguesa), no qual se estipula que entre 2006 a 2020 será possível poupar cerca de 40 milhões de toneladas de equivalente petróleo! E é por isso que logo a seguir se ressalva a necessidade de a Comissão “velar por uma aplicação rigorosa” da Diretiva.

Europeu de Desenvolvimento Regional⁴⁶, o Programa JESSICA⁴⁷, o Pacto de Autarcas, o Programa-Quadro para a Competitividade e a Inovação, que inclui o Programa «Energia Inteligente-Europa II»⁴⁸, a iniciativa do Banco de Investimento (“BEI”), o fundo «MARGUERITE», o instrumento dos fundos estruturais e de coesão «JEREMIE», a parceria público-privada relativa a uma iniciativa intitulada «Edifícios europeus eficientes em termos energéticos», o apoio financeiro do Banco Europeu de Reconstrução e Desenvolvimento às medidas relacionadas com a promoção de eficiência energética e a iniciativa do BEI, «Iniciativa de financiamento da energia sustentável da UE».

A aprovação destes instrumentos e a concessão de apoio financeiro por parte da UE repercute-se, por sua vez, na legislação e objetivos estratégicos nacionais. Um claríssimo exemplo desta realidade é a iniciativa «Renove Casa e Escritório», incluída

⁴⁶ Atualmente previsto no Regulamento (UE) n.º 1301/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, relativo ao Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional e que estabelece disposições específicas relativas ao objetivo de investimento no crescimento e no emprego, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1080/2006 e Regulamento (UE) n.º 1303/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, que estabelece disposições comuns relativas ao Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, ao Fundo Social Europeu, ao Fundo de Coesão, ao Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural e ao Fundo Europeu dos Assuntos Marítimos e das Pescas, que estabelece disposições gerais relativas ao Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, ao Fundo Social Europeu, ao Fundo de Coesão e ao Fundo Europeu dos Assuntos Marítimos e das Pescas, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1083/2006 do Conselho. Os regulamentos aqui visados regulam e enquadram a grande maioria dos restantes planos mencionados. Recomenda-se ainda a leitura da Orientação n.º 08/0034/04-EN.

⁴⁷ Programa mencionado na Lei n.º 66-A/2012, de 31 de dezembro, que Aprova as Grandes Opções do Plano para 2013, na Resolução do Conselho de Ministros n.º 86/2007, de 3 de julho, relativa ao Quadro de Referência Estratégico Nacional para o período 2007-2013 e na Resolução da Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira n.º 11/2013/M, de 15 de julho.

⁴⁸ Decisão n.º 1639/2006/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro de 2006, que institui um Programa-Quadro para a Competitividade e a Inovação (2007-2013).

no Plano Nacional de Ação para a Eficiência Energética⁴⁹ (doravante “PNAEE”), para o período de 2008 a 2015.

O Programa *supra* mencionado tinha como principal objetivo conseguir reduzir a fatura energética nacional cortando no desperdício de consumo registado no parque edificado. Isto é, grande parte da energia utilizada é dissipada e conseqüentemente desperdiçada sem servir o seu propósito. Por exemplo, lâmpadas menos eficientes, para além de utilizarem energia para gerar luz, produzem calor desnecessário, consumindo mais energia do que aquela necessária para o fim a que se destinam. Aparelhos climatizadores de classe energética inferior consomem muito mais energia para aquecer e arrefecer espaços fechados e edifícios pobremente isolados a nível térmico, não conseguem conservar, por muito tempo, a temperatura interior desejada, acabando por arrefecer ou aquecer rapidamente obrigando a uma maior utilização de aparelhos climatizadores.

Desta forma, foi prevista a necessidade de criar instrumentos de incentivo para *“fomentar a substituição de equipamentos no setor Residencial e no setor dos Serviços, de modo a tornar mais eficiente o parque de eletrodomésticos, de equipamentos elétricos e da iluminação, acompanhando o avanço tecnológico promovido pelos produtores e induzido pelas crescentes exigências do mercado no sentido de reduzir os respetivos consumos, nomeadamente os energéticos”*⁵⁰.

No âmbito do Programa «Renove Casa e Escritório» foi concedido financiamento para atuar especialmente a dois níveis: um para incentivar a compra e utilização de equipamentos energeticamente mais eficientes, e outro que permitisse a criação de medidas penalizadoras ou capazes de desincentivar a aquisição de equipamentos menos eficientes⁵¹. Os incentivos deveriam ainda ser aplicados em medidas que permitissem informar o consumidor sobre a eficiência energética, os seus benefícios e a distinção entre aparelhos mais e menos eficientes. Grande parte desta informação foi transmitida ao consumidor através do método de etiquetagem ou rotulagem energética fortemente disseminado na UE.

⁴⁹ Resolução do Conselho de Ministros n.º 80/2008, de 20 de maio que aprova o Plano Nacional de Ação para a Eficiência Energética - 2008-2015.

⁵⁰ Cf. PNAEE.

⁵¹ *“...ou mesmo à proibição de comercialização e de introdução no mercado de equipamentos com desempenho energético abaixo de determinados níveis”*, Cf. PNAEE.

Os resultados do Programa «Renove Casa e Escritório» previsto no PNAEE de 2008, e obtidos até 2010⁵², foram divulgados no PNAEE de 2013⁵³, sendo verdadeiramente extraordinários.

Na sua totalidade, as poupanças de energia adquiridas exclusivamente através da melhoria do desempenho energético de edifícios (habitação e de serviços) entre 2008 e 2010, atingiu aproximadamente as 267.008⁵⁴ toneladas equivalentes de petróleo (“tep”).

Através dos incentivos concedidos, foi possível registar um “*desempenho claramente acima do objetivo delineado como meta acumulada para o ano de 2010*”, nomeadamente através da substituição de equipamentos ineficientes. Ora, isto demonstra, conforme iremos abordar em sede do tratamento de edifícios existentes, a viabilidade da concessão de benefícios fiscais, tais como a exclusão do pagamento do Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante “IMI”) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (adiante “IMT”). O valor destes impostos quando investido em algo tão simples como a compra de equipamentos climatéricos e iluminação mais eficiente, basta para fazer a diferença no mercado energético nacional.

Curiosamente, a maior poupança energética verificou-se nos edifícios residenciais, por oposição aos de serviços (o primeiro registou ganhos na ordem dos

⁵² O Programa «Renove Casa e Escritório» foi criado para vigorar até 2016, pelo que estes são resultados parciais de monitorização. O verdadeiro sucesso do Programa será conhecido após o ano indicado para o seu encerramento.

⁵³ Resolução do Conselho de Ministros n.º 20/2013, de 10 de abril, Aprova o Plano Nacional de Ação para a Eficiência Energética para o período 2013-2016 e o Plano Nacional de Ação para as Energias Renováveis para o período 2013-2020.

⁵⁴ A energia poupada em tep por área foi repartida da seguinte forma: a promoção de equipamentos mais eficientes registou ganhos na ordem dos 99.931 tep, 48.530 tep foi a marca registada na iluminação eficiente, apenas 311 tep de poupança foram registados através da implementação de janelas eficiente e apenas 435 tep no isolamento térmico (compreensível uma vez que estas duas últimas medidas serão também as mais caras) e por fim, 15.796 tep de calor eficiente.

57.473 tep e o segundo de apenas 23.697 tep). Apesar de isto representar um resultado negativo — pois, de certo ponto de vista, o Programa seria um verdadeiro sucesso se igualmente aceite em ambas as áreas abrangidas —, também demonstra que, mesmo com pequenos incentivos ainda é possível obter grandes resultados, uma vez que os Edifícios de Serviços têm um grande potencial para melhorar a nível do desempenho energético.

§ 5.º Os mecanismos de incentivo fiscal e os seus beneficiários

1. Questões Prévias

Antes de iniciarmos a apreciação de incidências tributárias (mormente de benefícios fiscais), a propósito do regime jurídico da Certificação Energética e da potencialização do desempenho energético dos edifícios, cumpre assinalar que a nossa análise assenta na repartição em categorias de bens: por um lado, a dos edifícios existentes; por outro lado, a dos edifícios por construir, *grosso modo*, por estarem em fase inicial de licenciamento. Antes disso, porém, existem algumas notas introdutórias que devem ser feitas.

Em primeiro lugar, cumpre assinalar que o nível ótimo na área da certificação energética, para a aplicação de benefícios fiscais, é o da fase procedimental administrativa anterior à própria construção do edifício, uma vez que só assim se age de modo preventivo, impedindo a realização de uma operação urbanística que apresenta vicissitudes radicadas na sua própria projeção. Esta é, aliás, a lógica subjacente quer às já mencionadas Diretivas n.º 2002/91/CE e n.º 2010/31/UE, quer ao regime jurídico de certificação energética (seja o anterior regime jurídico, seja o atualmente em vigor).

Para além disso, cumpre assinalar que, tal como se encontra, o SCE apenas exige a obtenção e apresentação de um Certificado Energético (doravante “CE”), não exigindo um mínimo de eficiência, isto é, um escalão positivo especificamente pré-determinado. Neste caso, o certificado funciona como documento procedimentalmente informativo. Ora, para que se possa construir um regime jurídico de incentivo fiscal no quadro da eficiência energética, só podemos ter em vista certificados que classifiquem os edifícios

ou as suas frações, do ponto de vista energético, entre as categorias “A+” e “B”.

Em terceiro lugar, e por fim, é preciso ainda ter presente que a atribuição de benefícios fiscais é qualificada, do ponto de vista orçamental, como despesa pública. Ora, num estado de crise financeira pública, a principal questão que se coloca, do ponto de vista jurídico, tem que ver com a justiça da despesa pública, colocada sob o prisma dos princípios da equidade inter-geracional⁵⁵ e da harmonização com os planos⁵⁶. *Inter alia*, daqui decorre, por um lado, que o Estado não pode atribuir benefícios fiscais sem atender a um “horizonte temporal mais dilatado”⁵⁷ (não é suficiente a existência de fundos para cobrir as políticas adotadas; é também necessário atender à razoabilidade desses fundos numa perspetiva financeira que preveja a evolução futura da realidade orçamental de forma a antecipar o impacto financeiro da atribuição daquele benefício fiscal), e, por outro lado, que as Grandes Opções do Plano impõem obrigações ao aparelho estadual, as quais, não sendo observadas, podem gerar casos de inconstitucionalidade⁵⁸.

Seja em caso de benefício passivo ou cativo, a atribuição de um benefício fiscal no quadro do regime jurídico de certificação energética poderá ser suprido através do produto das coimas angariadas, através do Fundo de Eficiência Energética criado a nível nacional, para o qual reverte 40% do valor das coimas nos termos do disposto na alínea b), do n.º 5, do artigo 21.º, do Decreto-Lei n.º 118/2013, ou através das diversas consignações obrigatórias no domínio ambiental, como é o caso, por exemplo, do Fundo Português de Carbono, com a qual esta área energética se relaciona.

Os benefícios fiscais na área da certificação energética devem ficar sujeitos a objetivos concretos. Ou seja, o Estado começaria por determinar uma quota de edifícios e frações autónomas eficientes que pretende atingir até determinada data, considerando ainda a obrigação imposta pelo artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2013. Apenas seriam concedidos benefícios àqueles que fizessem as alterações necessárias para ser atingida a quota pretendida pelo Estado. O facto de existir um número limite para a atribuição,

⁵⁵ Cf. Artigo 10.º da Lei de Enquadramento Orçamental.

⁵⁶ Cf. Artigo 14.º da Lei de Enquadramento Orçamental.

⁵⁷ GUILHERME D’OLIVEIRA MARTINS / GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS / MARIA D’OLIVEIRA MARTINS, *A Lei de Enquadramento Orçamental – Anotada e Comentada*, Almedina, Coimbra: 2007 p. 93.

⁵⁸ GUILHERME D’OLIVEIRA MARTINS / GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS / MARIA D’OLIVEIRA MARTINS, *A Lei de Enquadramento Orçamental, cit.*, p. 111.

funciona quer para a sustentabilidade da medida, quer como para o incentivo do público em geral na adoção das medidas o mais rapidamente possível, protegendo ainda o princípio da proporcionalidade dentro da ordem tributária. De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 6.º do EBF⁵⁹, é necessário à luz do princípio da igualdade, beneficiar de modo distinto as diferentes situações, ou seja, atendendo aos vários escalões atribuídos no âmbito da avaliação para a obtenção do CE, e também de acordo com este deverá variar o valor do benefício atribuído, existindo ainda um limite mínimo de eficiência abaixo do qual não se atribui auxílio de qualquer tipo.

2. Dos edifícios existentes para habitação e serviços

O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, aditou ao EBF o então artigo 40.º-A, atualmente artigo 45.º, cuja redação apenas foi alterada relativamente ao seu n.º 3, de modo a conjugar a antiga noção de reabilitação urbana presente no EBF com a introduzida pelo Decreto-Lei n.º 104/2004 de 7 de maio, cujo n.º 2 do artigo 1.º, concretiza o conceito indeterminado de “beneficiar uma construção”⁶⁰. Estão englobados, no artigo mencionado, todos os processos de construção, reconstrução, alteração, ampliação, demolição e conservação de edifícios, desde que, de acordo com o regime jurídico da urbanização e da edificação⁶¹, sendo um dos objetivos da reabilitação, o melhoramento das condições de uso das edificações alvo desse processo. O artigo em causa, atendendo às necessidades a nível nacional de reabilitação das áreas

⁵⁹ Diploma aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, e sucessivamente sujeito a alterações, a última das quais pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro. Conforme já referido *infra*, referir-nos-emos a este diploma pela sigla “EBF”.

⁶⁰ Antiga formulação do n.º 3 do artigo 45.º do EBF, “*execução de obras destinadas a recuperar e beneficiar uma construção, corrigindo todas as anomalias construtivas, funcionais, higiénicas e de segurança acumuladas, que permitam melhorar e adequar a sua funcionalidade sendo tal reabilitação certificada pelo instituto nacional de habitação ou pela câmara municipal respetiva, consoante o caso*”.

⁶¹ Decreto-Lei n.º 555/99 de 16 de dezembro com as suas sucessivas alterações, consoante a última da Lei n.º 28/2010, de 2 de dezembro.

urbanas, estipula dois tipos de isenções, a primeira, no seu n.º 1, atinente ao IMI⁶², e uma outra, no seu n.º 2, da mesma natureza mas agora relativa ao IMT⁶³.

Em 2005, não existiam ainda dados suficientes para fazer uma análise estatística da adesão dos contribuintes a este benefício. No entanto, foi recomendado que o mesmo subsistisse, atendendo especialmente às necessidades de reabilitação do espaço urbano nacional⁶⁴, e ainda à Lei n.º 107/2003, de 1 de dezembro, e consequente Decreto-Lei n.º 104/2004, de 7 de maio, os quais demonstravam, na altura, a cada vez maior importância concedida à reabilitação dos prédios urbanos.

Surge então uma correlação entre a isenção em causa e os procedimentos a que ficam sujeitas as edificações no âmbito das melhorias a serem efetuadas para fins de certificação energética positiva. Cabe aqui, portanto, responder à questão sobre se a natureza das medidas atinentes a tornar um prédio, ou fração autónoma do mesmo, energeticamente eficiente, podem ser consideradas como reabilitação de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 45.º, e em que termos pode este processo ficar sujeito à isenção em causa uma vez que, na linha do nosso sistema tributário, os benefícios fiscais “*não são suscetíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva*”, artigo 10.º do EBF. Entenda-se por interpretação extensiva todas aquelas hipóteses nas quais o legislador enuncia na regra os casos por ela encerrados, mas existem outros que, não tendo sido expressamente referidos, não destoam daquilo que o legislador pretendeu abranger⁶⁵. Afinal, o regime do artigo 45.º do EBF nunca poderia abranger o SCE uma vez que a criação deste Sistema é anterior à promulgação do artigo 45.º do Estatuto.

Ao manusear normas de cariz tributário, é sempre necessário prestar muita

⁶² “1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos objeto de reabilitação urbanística, pelo período de dois anos a contar do ano, inclusive, da emissão da respetiva licença camarária”.

⁶³ “2 - Ficam isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições de prédios urbanos destinados a reabilitação urbanística, desde que, no prazo de dois anos a contar da data da aquisição, o adquirente inicie as respetivas obras.”

⁶⁴ In: Reavaliação dos Benefícios Fiscais – Relatório do Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, pp. 306 e 307.

⁶⁵ JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13.ª Edição Refundida, Almedina, Coimbra: 2005, pp. 423 e 424.

atenção ao seu âmbito de aplicação. Para muitos autores, a integração de lacunas não é permitida neste contexto; mesmo para aqueles que a admitem, apenas pode ocorrer em moldes muito restritos. É importante referir que isto não se traduz de modo algum, numa maneira diferente de interpretar as normas jurídicas tributárias; muito pelo contrário, no que toca ao significado da lei é importante que as regras sejam idênticas para todo o ordenamento sob pena de falta de coesão do mesmo, não se retirando daqui no entanto, a não possibilidade de atender à “*substância económica dos factos tributários*”⁶⁶, a qual deve evidentemente ser analisada quando surja como necessário esse mesmo elemento ao longo do ato interpretativo. Conforme indicado por CASALTA NABAIS e SALDANHA SANCHES, parece ser esta a orientação que faz mais sentido nos termos do n.º 1 do artigo 11.º da LGT, não estipulando o artigo quaisquer regras especiais de interpretação, apontando para o sistema geral do Código Civil (de ora em diante “CC”).

No entanto, vem o n.º 3 do mesmo artigo referir expressamente que em, caso de dúvida interpretativa, deve ser tida em conta a essência económica da regra, o que poderia possivelmente retirar conteúdo ao n.º 1 e ainda levar a pensar que o legislador quis consagrar uma teoria à parte da geral, a da interpretação económica. Esta posição não merece acolhimento, uma vez que o objetivo da interpretação jurídica é precisamente afastar as dúvidas que possam existir sobre o seu objeto e alcance, afastando dúvidas razoáveis quanto ao seu teor. Afinal do que nos serviriam as regras de interpretação se ainda assim subsistissem dúvidas no final? E o que torna as normas tributárias tão especiais ou excecionais relativamente ao restante Direito do nosso Ordenamento, que mesmo bem realizada a interpretação ainda assim pudessem ficar dúvidas sendo necessário recorrer a uma nova interpretação atendendo agora a outros critérios? No fundo parece que este n.º 3 pura e simplesmente contradiz o n.º 1 do artigo 11.º da LGT. Mesmo na hipótese da possibilidade de o ramo de Direito Fiscal necessitar de um modo especial interpretativo da lei especial para ser mais garantístico para os contribuintes, ainda assim, a favor da segurança jurídica, não seria essa hipótese admitida⁶⁷, para salvaguardar a correta ordenação e sistematização do ordenamento jurídico, não introduzindo neste potenciais incongruências. Mesmo a norma mais simples carece de interpretação para ser aplicada, pelo que as normas tributárias terão

⁶⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, cit., p. 216.

⁶⁷ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, cit., pp 134 e ss.

sempre de passar por esse processo e este será idêntico ao de qualquer outra regra, presente em qualquer outro ramo do Direito, defendendo dessa forma a unidade do sistema e evitando criar arbitrariedades na lei fiscal face a um regime interpretativo diferente dos restantes, o que em última análise criaria insegurança jurídica. É importante atender sempre à teleologia subjacente à norma e à prevalência da substância sobre a forma⁶⁸, por um lado e conformá-lo relativamente ao disposto na CRP⁶⁹ por outro.

Todas as normas, por mais claras que sejam, carecem de interpretação⁷⁰. E neste caso, surge como fulcral determinar para que serve efetivamente o benefício fiscal atribuído à reabilitação, qual é a finalidade atinente⁷¹, ou seja, qual é a razão de ser da norma. Conforme sublinhado ao longo deste capítulo, é uma medida que pretende travar a degradação do “património habitacional edificado”⁷². E em que sentido pode ser este efeito nefasto combatido?

Ora, a verdade é que as causas que levaram ao avançado estado de abandono do património edificado nacional prendem-se especialmente com as opções legislativas ao nível do arrendamento, que por sua vez têm repercussão na falta de ação quer por parte dos proprietários e senhorios, quer por parte dos inquilinos e arrendatários⁷³. E é especialmente aos primeiros, a quem cabe o pagamento do IMI e IMT, que é necessário incentivar, nomeadamente através de benefícios fiscais para fazer frente às despesas necessárias para o cumprimento de políticas a nível nacional e comunitário. Reabilitar a urbe, em detrimento do expansionismo desenfreado, da construção clandestina e

⁶⁸ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, cit., pp 154.

⁶⁹ “...tradicional proibição da integração das lacunas no domínio dos elementos essenciais dos impostos fundada no princípio constitucional da legalidade fiscal. Este, ao exigir que a disciplina dos elementos essenciais dos impostos, conste da lei parlamentar, obstará a que o legislador deixasse para o aplicador das leis, sobretudo a administração tributária e o juiz, qualquer possibilidade de colmatação de lacunas, seja através do recurso à analogia, seja por qualquer outro modo de preenchimento de lacunas”. cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, cit., pp. 218 e 219.

⁷⁰ JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito...*, cit., pp. 392 e 393.

⁷¹ JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito...*, cit., pp 414 e 415.

⁷² FRANCISCO CABRAL METTELO, *Manual de Reabilitação Urbana – Legislação Anotada e Comentada*, Almedina, Coimbra: 2008, p. 15.

⁷³ FRANCISCO CABRAL METTELO, *Manual...*, cit., pp. 15 e ss.

desordenada é fundamental. Não se esqueça, de resto, que os problemas ligados à urbanização e ordenamento do território, têm grande impacto negativo na economia do país, logo à partida com os custos acrescidos associados aos sistemas de transportes públicos, da recolha de lixo, no fornecimento de água canalizada, da eletricidade e do gás natural. Existem demasiadas localidades remotas que foram crescendo sem grande esforço de planeamento, ao passo que áreas urbanas devidamente pensadas e planeadas começaram a envelhecer, a perder qualidades, a esvaziarem-se. Porém, mesmo este último facto não impediu a construção de novas edificações, muitas das construídas sem ter e conta as necessidades do mercado e que, por isso mesmo, começam hoje a deteriorar-se. Ao permiti-lo, o Estado pode apenas seguir dois caminhos: o acima apontado de gastar receita extra, comprometendo-se em gastos desmesurados, evitáveis perante a simples proibição de construção em áreas isoladas e desprovidas de planeamento urbanístico, cumprindo, ainda assim as suas obrigações básicas inerentes à qualidade de vida e bem-estar constitucionalmente protegidos; ou não fornecer alguns dos serviços essenciais acima apontados, incorrendo em grave violação da lei fundamental por omissão de deveres ao prestar.

Uma vez que a degradação resulta diretamente da falta de rendimentos dos proprietários e senhorios para fazer face a este problema, nada como combatê-lo através de um benefício fiscal, o qual, apesar de não surgir sob a forma de subvenção (ou seja, um verdadeiro subsídio), acaba dentro de determinados moldes por excluir da tributação regra, permitindo a omissão de um tributo fiscal que de outro modo teria de ser pago. É verdade ainda que qualquer benefício fiscal funciona como despesa do Estado, mas a reabilitação de um número considerável de edifícios poderá ter uma repercussão bastante positiva na economia do país.

Em vez de continuarmos a apostar num sistema assente numa lógica de construção desenfreada em áreas com pouca ou nenhuma organização a nível de ordenamento do território, as quais funcionam muitas vezes como gigantes dormitórios, deslocados dos sistemas básicos de suporte dos centros urbanos, os quais terão de ser fornecidos a nível municipal com consequência direta no Orçamento do aparelho central do Estado, por que não revitalizar as zonas existentes? Porque continuamos a fechar os olhos às áreas desprovidas de infraestruturas de apoio social e cultural, onde a falta de ocupação e de emprego criam ninhos marginalizados, repletos de problemas ligados à violência e toxicodependência? Aliás, foi esse crescimento desenfreado e pouco sustentável na área da construção civil, juntamente com a especulação imobiliária, uma

das causas que levaram à crise económica que ainda hoje vivenciamos intensamente, levando muitas empresas da construção civil à falência ao mesmo tempo que nos deixavam com outro problema. Com a recessão económica existem milhares de prédios, não frações autónomas, mas prédios inteiros fechados há anos. Quando a economia melhorar, quem vai querer comprar esses prédios? Ninguém! Uma casa fechada ainda que nova, alberga muitos problemas. O destino de muitos destes prédios é precisamente aquilo que ultimamente as nossas políticas nacionais pretendem combater, a degradação. O futuro do mercado da construção civil passa não por novas edificações, mas por reabilitar o que já existe; aí sim, existem novas possibilidades empresariais. O que aqui se diz está em linha com o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, o qual exige, para que possa existir expansão em detrimento da revitalização das áreas urbanas existentes, a prova da absoluta necessidade da mesma em detrimento da alternativa, surgindo uma relação de subsidiariedade na qual a reabilitação ocupa um lugar dianteiro face à expansão⁷⁴. Além disso, ainda que muitos arrendatários paguem de facto rendas baixas, a verdade é que mais tarde ou mais cedo, especialmente em casos extremos, não pode o Estado deixar de atender à perda total de conforto, aos problemas de salubridade, e pior, à segurança dos próprios edifícios. Tudo isto acaba por custar mais do que um incentivo fiscal à reabilitação, existindo hoje a nível municipal muitos casos de aumento do peso administrativo ligado a esta área, por exemplo, no que toca à necessidade de realojamento⁷⁵.

Um argumento forte a favor dos benefícios fiscais nesta área prende-se com os deveres do Estado constitucionalmente consagrados, nomeadamente no n.º 1 do artigo 65.º, no n.º 1 do 26.º, *in fine*, e nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 2 do artigo 66.º, todos da CRP. Afinal, atendendo a estes artigos, existe uma forte ligação entre as melhorias que agora vêm ser exigidas por lei com o intuito de beneficiar a organização do sector energético, bem como a segurança deste, e alguns dos mais importantes direitos fundamentais dos quais goza qualquer cidadão comum.

De modo geral, da leitura dos artigos mencionados encontramos elementos

⁷⁴ PAULA FERNANDA OLIVEIRA, *Novas Tendências do Direito do Urbanismo – De um Urbanismo de Expansão e de Segregação a um Urbanismo de Contenção, de Reabilitação Urbana e de Coesão Social*, Almedina, 2011, pp. 69 e ss.

⁷⁵ FRANCISCO CABRAL METTELLO, *Manual, cit.*, pp. 18 e 19.

ligados à dignidade humana, à necessidade de um lar seguro com o mínimo de conforto, salubridade e condições de higiene, representando todos esses requisitos básicos, condição para a realização do homem, sendo ainda essencial uma habitação que garanta a intimidade da vida privada familiar. Os primeiros aspetos são em grande medida visados pelo SCE, através do bom isolamento que se requer agora das edificações, e que garante a intimidade tratada nos artigos 26.º e 65.º da CRP. São estas, infelizmente, vicissitudes muito presentes nas habitações atuais da urbe, especialmente naquelas destinadas ao arrendamento urbano, acabando por viciar o espaço citadino, descaracterizando o mesmo, aumentando o risco de acidentes, a criminalidade e a marginalidade, existindo vários bairros que chegam a um ponto tal de degradação que passam a constituir albergue para toxicodependentes e sem abrigo, áreas inteiras de marginalidade à beira da vida social comum⁷⁶.

O caso dos edifícios existentes sujeitos a grandes intervenções de reabilitação, nos termos do artigo 28.º e seguintes, bem como no caso do artigo 42.º e seguintes do SCE, parece não levantar dúvidas quanto ao facto de estar abrangido pelo conceito do artigo 45.º n.º 3 do EBF. Estamos aqui perante obras que se caracterizam pela existência de uma alteração positiva numa edificação existente, em que ou a área de implantação, ou a área de pavimentação ou a cércea ou a volumetria sejam aumentadas⁷⁷. Pelo que, nestes casos, aplicar-se-á o benefício fiscal já existente para as grandes obras de reabilitação. A reabilitação atende à segurança, estética, solidez, condições de uso e salubridade, estando estas duas últimas intimamente ligadas aos objetivos da certificação energética.

A noção de grandes intervenções de reabilitação surge na alínea gg) do artigo 2.º do SCE⁷⁸, sendo descrita como, “*a intervenção em edifício que não resulte na*

⁷⁶ FRANCISCO CABRAL METTELLO, *Manual*, cit., pp. 21 e 22.

⁷⁷ ANDRÉ FOLQUE, *Curso de Direito da Urbanização e da Edificação*, Coimbra Editora, Coimbra: 2007, p.89.

⁷⁸ Antes descrita tanto no Anexo I, alínea cc) do RSECE, como pelo artigo 2.º, n.º 6 do RCCTE. Entendia-se aqui estarem em causa intervenções “*na envolvente ou nas instalações, energéticas ou outras, do edifício, cujo custo seja superior a 25% do valor do edifício, calculado com base num valor de referência Cref por metro quadrado e por tipologia de edifício definido anualmente em portaria conjunta dos ministros responsáveis pelas áreas da economia, das obras públicas, do ambiente, do ordenamento do território e habitação, publicada no mês de Outubro e válida para o ano civil seguinte*”, enquanto a envolvente é a

edificação de novos corpos e em que se verifique que: (i) o custo da obra relacionada com a envolvente ou com os sistemas técnicos preexistentes seja superior a 25% do valor da totalidade do edifício, compreendido quando haja frações, como o conjunto destas, com exclusão do valor do terreno em que este está implantado; ou (ii) tratando-se de ampliação, o custo da parte ampliada exceda em 25% o valor do edifício existente...”.

Por fim, quanto aos casos previstos nos artigos 30.º e seguintes e 46.º e seguintes do SCE atual⁷⁹, referentes aos edifícios existentes não sujeitos a grandes intervenções de reabilitação, diríamos que também estes estão abrangidos pelo artigo 45.º do EBF, pois não são mais do que obras de alteração. Serão obras de alteração, as que visam introduzir mudanças a nível dos sistemas de climatização e isolamento térmico, uma vez que se procede a uma mudança qualitativa dos elementos físicos constituintes da edificação, o que não acontece nas obras de conservação, mas ainda assim, as modificações introduzidas não serão suficientes para podermos falar em obras de ampliação⁸⁰. Eventualmente poderão ainda existir casos de reconstrução, quando edifícios em ruína após demolição serão recuperados atendendo aos critérios de eficiência energética. Pensamos que isto decorre claramente da letra da lei, mas mesmo que esse não seja o caso, caberia numa interpretação extensiva do preceito. Afinal, *“alterar é mudar as características físicas”*.

Chegados a este ponto, cabe estabelecer a ligação existente entre o desempenho energético mais eficiente dos edifícios e a proposta aqui apresentada. Em primeiro lugar, o artigo 45.º do EBF tem como *ratio* subjacente à exclusão da tributação do IMI e do IMT a beneficiação das construções abrangendo, com essa finalidade, todos os processos de construção, reconstrução, alteração, ampliação, demolição e conservação dos edifícios. Ora, é o próprio legislador que indica o caminho, ou seja, não só nos diz expressamente na letra da lei que existe uma necessidade imperativa de reabilitação

“componente do edifício que marca a fronteira entre o espaço interior e o ambiente exterior. Está intimamente ligado à arquitetura e à construção da “pele” do edifício propriamente dita mas também depende das relações físicas desta com as fundações, a estrutura e os demais elementos construtivos.”. Não percebemos como o legislador usa um conceito, indeterminado, e de certo modo metafórico, como “pele”, para descrever a envolvente, naquilo que nos parece uma opção a ser reprovada.

⁷⁹ Anterior artigo 2.º, n.º 1 alínea d) do Decreto-Lei n.º 79/2006.

⁸⁰ ANDRÉ FOLQUE, *Curso...*, cit., p. 89.

urbana, pois de outro modo não concederia benefícios, como conclui que, para esse objetivo, poderá contribuir a isenção tributária aqui prevista. Isto faz todo o sentido, não apenas para a realidade mais abrangente da letra da lei — a beneficiação das construções, de modo geral — como igualmente para melhorar o desempenho energético dos edifícios existentes.

O IMI e o IMT são impostos sobre o património obrigatórios para os proprietários de imóveis, e cujo benefício adquirido através do seu pagamento é difuso, no sentido de que são investidos na sociedade, na melhoria das infraestruturas do município (por hipótese), para todos e não especificamente para o proprietário e para a sua coisa. Faz todo o sentido que, estando associada a exclusão do IMI e do IMT a um potencial investimento do valor sob o qual deixa de pender a obrigação tributária, em melhorias de eficiência energética, os proprietários prefiram envergar por este último caminho. Afinal, o benefício passa a ser direto: não só o proprietário não paga o imposto, como valoriza o seu imóvel e tem a possibilidade de consumir menos energia todos os meses.

Não apenas na regeneração urbana⁸¹, mas também nas mais diversificadas áreas⁸², os incentivos fiscais têm contribuído para atingir importantes objetivos. Assim sucede pelas mais diversificadas razões. Por um lado, os incentivos fiscais demonstram a intenção do Estado de se vincular a um propósito. É um sinal de que pretende atingir objetivos programáticos, estando disposto a investir (a incentivar) a sua prossecução. Este modo de atuação é fulcral para atrair o investimento dos privados, uma vez que, mais do que uma vantagem no momento imediato, a exclusão do IMI e IMT pode significar que o Estado poderá pretender continuar a apostar nesta área, complementando o incentivo com outro tipo de apoios ainda mais recompensadores⁸³.

⁸¹ RUI VAZ DAS NEVES MACEDO RIBEIRO, *Instrumentos Fiscais e Reabilitação Urbana*, Dissertação submetida para satisfação parcial dos requisitos do grau de Mestre em Planeamento e Projeto do Ambiente Urbano, Faculdade de Engenharia/Faculdade de Arquitetura, Universidade do Porto, Porto, 2005.

⁸² A título de exemplo na área da inovação e tecnologia. JACQUES MARCOVITCH, ROBERTO SBRAGIA, EVA STAL, JOSÉ CLÁUDIO C. TERRA, *Inovação...*, cit.; AZIZ EDUARDO CALZOLAIO, RICARDO DATHEIN, *Políticas Fiscais de Incentivo à Inovação: uma avaliação da Lei do Bem*, disponível no portal da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande Sul, <http://www.pucrs.br/>.

⁸³ RUI VAZ DAS NEVES MACEDO RIBEIRO, *Instrumentos...*, cit., p. 231 e ss.

Por outro lado, a isenção de IMI e do IMT enquanto incentivos de melhorias do desempenho da eficiência energética dos edifícios, pode ainda atrair investidores do seguinte modo: conforme apontado no n.º 5 do artigo 45.º, do EBF, “*as isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 ficam dependentes de reconhecimento pela câmara municipal da área da situação dos prédios, após a conclusão das obras e emissão da certificação referida na parte final do n.º 3*”, ou seja, a concessão de benefícios fiscais é muito mais simples e menos burocrática do que a grande maioria dos restantes incentivos concedidos pelo Estado; esta simplicidade é um grande íman para atrair investidores privados. Assim, ao contrário, por exemplo, dos incentivos financeiros mencionados no artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, a intervenção administrativa é no caso dos benefícios, muito menor, eliminando-se as *etapas de confeção de pré-projeto e tramites burocráticos onerosos em tempo e dinheiro*⁸⁴ que tanto afastam os potenciais investidores. Outro ponto crucial para o investidor é o da neutralidade⁸⁵ na concessão de benefícios fiscais. Estes, tais como moldados nos n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º, permitem ao privado adotar as medidas que quiser dentro daquele escopo permissivo, ele poderá optar entre colocar janelas de vidro duplo ou instalar aparelhos climatizadores de classe A, entre muitas outras hipóteses. Imagine-se ainda um senhorio que arrenda diversos imóveis. Ele terá necessariamente de suportar o valor do IMI e do IMT, pelo que, sendo informado acerca da possibilidade de investir nos seus próprios imóveis, adquirindo ainda a vantagem de diminuir a fatura energética, preferirá investir nestes e tirar partido desse investimento direto.

Pelo que, “*os instrumentos fiscais podem constituir um meio eficaz para estimular o desenvolvimento, na medida em que influenciam o comportamento dos investidores privados e dos proprietários, podendo garantir um mercado com procura em zonas onde previamente não existia mercado com os resultantes benefícios socioeconómicos daí decorrentes*”⁸⁶.

⁸⁴ JACQUES MARCOVITCH, ROBERTO SBRAGIA, EVA STAL, JOSÉ CLÁUDIO C. TERRA, *Inovação...*, cit., p. 46.

⁸⁵ AZIZ EDUARDO CALZOLAIO, RICARDO DATHEIN, *Políticas Fiscais de Incentivo à Inovação: uma avaliação da Lei do Bem*, disponível no portal da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande Sul, <http://www.pucrs.br/>, p.3.

⁸⁶ RUI VAZ DAS NEVES MACEDO RIBEIRO, *Instrumentos...*, cit., p. 231 e ss.

3. Dos edifícios novos para habitação e serviços

Na hipótese agora abordada, parece-nos relevante discutir a figura dos contratos de investimento, e da sua possibilidade de celebração a nível municipal na área do urbanismo. Os contratos fiscais encontram-se expressamente previstos no artigo 37.º da Lei Geral Tributária⁸⁷, enquanto meio para a atribuição de benefícios fiscais. Estes podem ser livremente celebrados entre a administração, em sentido lato, e o contribuinte, desde que dentro dos princípios enformadores do n.º 2⁸⁸. O n.º 1, do artigo 41.º do EBF, estabelece os requisitos essenciais para que determinada empresa possa ser favorecida através da concessão de benefícios fiscais por intermédio de contrato fiscal, cobrindo os casos de investimento por um período máximo de 10 anos. Deste modo, “*os projetos de investimento em unidades produtivas realizados até 31 de Dezembro de 2020, de montante igual ou superior a 3 000 000,00 EUR*”⁸⁹, devem em primeiro lugar ser “*relevantes para o desenvolvimento dos sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional*”⁹⁰, bem como contribuir para a redução das assimetrias regionais, fomentar a criação de postos de trabalho e ainda impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional. Os termos e procedimentos de acordo com os quais é efetuada a contratualização encontram-se definidos no Decreto-Lei n.º 249/2009, de 24 de setembro, no uso da autorização legislativa concedida pelos artigos 106.º a 126.º, da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento⁹¹, nomeadamente na Parte II, Capítulo I (artigos 15.º e seguintes), especificamente reservado para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.

⁸⁷ Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a lei geral tributária, e que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. A última alteração foi introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro

⁸⁸ Os princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário.

⁸⁹ Cf. EBF, Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, cuja última alteração foi introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro que aprovou o Orçamento de Estado para 2014.

⁹⁰ Cf. EBF.

⁹¹ A última alteração ao Código Fiscal do Investimento (CFI) foi introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro que aprovou o Orçamento de Estado para 2014.

Como é facilmente perceptível, o artigo em causa não pode ser aplicado à nossa situação. Nem todo e qualquer projeto atinente à construção de uma nova edificação supera o valor de três milhões de euros. No entanto, ainda que esteja em causa um loteamento, mesmo que de pequena dimensão, esse valor pode ser facilmente transponível, uma vez que as casas energeticamente eficientes, apesar de permitirem ao comprador retomar o dinheiro investido mais facilmente, através da poupança energética efetuada, são muito caras, consequência de todo o processo envolvido desde o momento do planeamento até ao final da execução das obras. Sucede, por outro lado, que os projetos de investimento a que se refere o artigo *supra* mencionado não englobam a área da construção civil e, já estaríamos a fazer uma interpretação para lá de extensiva, se afirmássemos que a construção eficiente pode ser englobada nas atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica enquanto atividade económica abrangida pelo artigo 41.º do EBF.

Ainda assim, duas conclusões podem ser retiradas: o nosso sistema tributário permite este tipo de contratualização⁹²; e este parece ser um meio adequado para fomentar a atenção de promotores de projetos de licenciamento relativamente à eficiência energética. Convenhamos, o Estado por si só já não consegue salvaguardar o interesse público, aliás, qualquer tentativa de o fazer seria de resto desastrosa e ruínosa a nível económico. Ainda versando sobre juízos de racionalidade, uma empresa de construção civil que pretendesse beneficiar desta contratualização teria que apresentar ao município, no qual se insere, a área de licenciamento de um projeto de acordo com os

⁹² O artigo 49.º-A do EBF (correspondente ao atual artigo 41.º), era considerado inconstitucional por permitir, “*a concessão de benefícios fiscais (...) em regime contratual, sem que a lei esclareça, quais os benefícios fiscais, que podem ser concedidos pela Administração Fiscal; qual o regime jurídico a que os benefícios fiscais ficam sujeitos, incluindo os limites da respetiva duração que, assim, pode até ser perpétua; qual a forma de controlo e de publicidade a que ficam sujeitos os desagravamentos concedidos contratualmente; concluindo-se pela indeterminação dos benefícios a conceder e a consequente fragilidade do seu controlo*”, NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, in: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 165, Lisboa, 1991, p. 364. O Autor pronuncia-se ainda sobre a admissibilidade destes contratos face à reserva absoluta de Lei que protege esta matéria, NUNO SÁ GOMES, *Manual...cit.*, pp. 401 e ss.

critérios ótimos definidos no SCE⁹³, de outro modo a salvaguarda dos objetivos aqui em crise, através da atividade dos agentes privados, poderia acabar por ser igualmente ruínoza para o Estado.

Interessa-nos, pois, o estudo dos contratos de concessão de benefícios fiscais, mas primeiro importa efetuar um breve esclarecimento quanto a esta figura, uma vez que, atendendo especialmente aos princípios da igualdade e legalidade tributária, a admissibilidade deste contrato pode parecer estranha numa primeira observação.

Na verdade, estão em causa dois contratos, um em sentido impróprio, para a atribuição de benefícios fiscais, e o outro, um verdadeiro contrato administrativo, o contrato de investimento. Assim, o contrato será válido se aprovado por lei, uma vez que tal é constitucionalmente imposto⁹⁴. Atendendo a isso, bem como ao facto de ele servir afinal para cumprir objetivos que seriam prosseguidos unilateralmente pelo Estado, é possível afirmar que em causa não está um contrato no sentido jurídico do termo⁹⁵. É necessário atender ainda ao teor do artigo 5.º do EBF, o qual distingue entre os benefícios fiscais automáticos e os dependentes de reconhecimento no seu n.º 1, esclarecendo o n.º 2 que o reconhecimento pode acontecer através de acordo entre a administração e os interessados, tendo em princípio efeito meramente declarativo, o qual pressupõe a existência de uma lei anterior que conceda os benefícios em causa, justificando os mesmos⁹⁶. Atendendo à existência de uma reserva absoluta na atribuição

⁹³ Esta possibilidade estaria obviamente aberta não apenas a empresas nacionais mas outras extrapoladas desse âmbito à luz das exigências feitas pelo princípio da concorrência imposto a nível europeu.

⁹⁴ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Coimbra, Lisboa: 1974, pp. 144 e ss, nesta linha também CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL ao afirmar que não se pode falar em “contrato” de concessão de benefícios fiscais, “*uma vez que a decisão de concessão é unilateral e necessariamente legal, não dando margem à expressão de qualquer autonomia de vontade*”, CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *O Contrato de Investimento Estrangeiro*, Vol. XXXIII, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa: 1992, p. 386.

⁹⁵ LUÍS CABRAL DE MOCADA, *Direito Económico*, Coimbra Editora, Coimbra: 1986, pp. 276 e ss.

⁹⁶ CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *O Contrato de Investimento Estrangeiro*, Vol. XXXIII, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa: 1992, pp. 380 e 381.

de benefícios fiscais, a decisão é meramente unilateral⁹⁷. Existem, então, dois contratos, um em sentido impróprio que, concedendo benefícios fiscais, funciona como condição resolutiva do investidor, determinando que os incentivos concedidos apenas poderão ser revogados ou rescindidos se existir “*incumprimento culposo das obrigações impostas ao beneficiário ou de qualquer ilegalidade na atribuição do benefício*”⁹⁸, artigo 14.º; e um contrato administrativo de investimento, que funciona como mera condição suspensiva da atribuição desses mesmos incentivos, o qual, não sendo cumprido nos seus termos, e podendo o incumprimento ser imputável à contraparte, caduca ou confere ao Estado o direito de rescindi-lo unilateralmente, através da via administrativa em detrimento de um procedimento jurisdicional⁹⁹. Aliás, esta surge como uma grande vantagem de controlo por parte do Estado. Os contratos fiscais apenas podem subsistir se os promotores dos projetos cumprirem efetivamente as obrigações contratualmente estabelecidas. Assim, face à “*inobservância das obrigações assumidas, quando imputável ao beneficiário, pode fundamentar a extinção por caducidade e por rescisão sancionatória...*”, e, conseqüentemente, “*o benefício cessa automaticamente, sem necessidade da administração se pronunciar*”¹⁰⁰.

Outra possibilidade, que também nos parece plausível, seria a aplicação destes benefícios no âmbito do contrato de urbanização previsto no artigo 123.º RJIGT, sendo neste caso criadas, para os proprietários ou promotores da intervenção urbanística, bem como para os municípios, obrigações atinentes à execução de um plano municipal do ordenamento do território¹⁰¹.

Atendendo aos princípios da igualdade e legalidade tributárias, bem como ao princípio da proporcionalidade ligado a todas as atividades da Administração, este será um procedimento que terá de passar essencialmente pelos seguintes passos enunciados *infra*, os quais poderão variar em termos de uma maior ou menor burocratização e simplificação, consoante o valor do projeto em causa, ou seja, algumas aprovações dependerão apenas do município em causa, enquanto outras passarão pelo crivo dos

⁹⁷ CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *O Contrato...*, cit., p. 387.

⁹⁸ CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *O Contrato...*, cit., pp. 381 e 386.

⁹⁹ CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *O Contrato...*, cit., p. 386.

¹⁰⁰ FILIPA NETO MARIANO, *Contratos Fiscais: Regime e Natureza*, Dissertação realizada no âmbito do 2.º Ciclo, Universidade Nova de Lisboa, Faculdade de Direito, 2011, p. 59.

¹⁰¹ MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, *Contratos...*, cit., p. 69.

municípios, da Agência Portuguesa para o Investimento e do Ministério das Finanças.

Em primeiro lugar, caberia aos promotores de um novo projeto de licenciamento apresentar uma candidatura para a obtenção dos benefícios. Dessa candidatura faria parte um plano detalhado das suas pretensões a nível de implementação dos melhores mecanismos atinentes ao funcionamento eficiente das construções previstas no projeto. Encontramos desta forma, através desse plano, o interesse económico que permitirá a atribuição do benefício.

Segue-se um segundo passo, no qual a entidade competente se pronunciará, num parecer por si emitido, sobre a atribuição ou não atribuição dos benefícios, e em caso positivo, em que medida seriam os mesmos concedidos, quer em termos quantitativos, quer atendendo ao limite temporal, mas também consoante o valor do projeto, a relevância e dimensão do mesmo, ponderando sempre o princípio da proporcionalidade e o valor do investimento atinente ao novo projeto de edificação. As entidades competentes para a atribuição do benefício poderão ainda variar de acordo com o investimento. Enquanto em alguns casos ficaria dependente da intervenção da Agência para a Energia (“ADENE”), da Direção-Geral da Energia e Geologia (“DGEG”) e da autorização do Ministro das Finanças, noutros casos, de menor relevo, pode não ser necessário tanto formalismo, podendo desenvolver-se através da intervenção de apenas uma destas entidades e o município, ou só com intervenção deste último, consoante o montante de investimento em causa.

É então necessária a celebração do dito contrato de investimento, no qual serão atribuídos e fixados os termos dos benefícios fiscais, nomeadamente os objetivos que o promotor terá de cumprir para não os ver retirados. Espera-se do promotor que, durante o tempo que vigorar o contrato, todos os objetivos e imposições legais sejam respeitados, uma vez que sem cumprimento cessam os benefícios que desses encargos dependem diretamente.

O incumprimento do contrato de investimento, nos termos em que o mesmo se encontra detalhado no artigo 14.º do EBF, e a falta de quantificação precisa desses benefícios levaria à inconstitucionalidade dos mesmos por aplicação do n.º 2 do artigo 106.º e do n.º 2 do artigo 168.º, ambos da CRP¹⁰², sendo sempre necessária a existência de um diploma regulamentar, o qual deve definir com a maior objetividade e precisão as

¹⁰² CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *O Contrato...*, cit., pp. 373 e 374, e CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., pp. 444 e 445.

metas a fixar contratualmente no âmbito do princípio da sustentabilidade, sem o qual, nenhuma medida do género pode sobreviver sem gerar graves problemas. A fixar, encontram-se metas tais como, a determinação da poupança energética média esperada das novas edificações, as vantagens destas quando comparadas com as estruturas antigas, bem como os prazos para a evolução do projeto.

Hoje em dia, a celebração de contratos públicos não é, afinal, utilizada apenas para o cumprimento dos seus objetivos primários de compra de bens, serviços e obras, mas também com finalidades secundárias, que abrangem as mais diversas políticas prosseguidas a nível estadual¹⁰³. O contrato público é um instrumento atinente à “*execução de políticas estruturais e sectoriais da União Europeia, nomeadamente políticas sociais e ambientais*”¹⁰⁴. Acerca da admissibilidade desta possibilidade, emitiu a Comissão das Comunidades Europeias em 2001 uma Comunicação Interpretativa sobre o Direito Comunitário aplicável aos contratos públicos e a possibilidade de integrar aspetos ambientais¹⁰⁵ nesses mesmos contratos. A Comunicação admite expressamente, que para a adjudicação de contratos com esta natureza, outros critérios que não a proposta economicamente mais vantajosa podem e devem ser analisados. Relevante será que, quando o único critério para a adjudicação não seja apenas o preço, os restantes critérios adjacentes detenham “racionalidade económica”¹⁰⁶, de modo a respeitar o princípio da não discriminação e a criar uma vantagem na esfera jurídica económica da entidade adjudicante. Exemplo claro de racionalidade económica é precisamente o da eficiência energética, em que de acordo com o projeto de empreitada, é facilmente quantificável aquilo que se vai poupar, e o contributo a nível económico nacional.

Em nossa opinião, e salvo melhor entendimento, faria todo o sentido o legislador, e conseqüentemente as entidades da administração pública prosseguirem da por uma de duas vias admissíveis para melhorarem o desempenho energético dos

¹⁰³ DIOGO DUARTE DE CAMPOS, *A Admissibilidade de políticas secundárias na contratação pública – A Consideração de Fatores Ambientais e Sociais*, 1.ª Edição, in: Coleção PLMJ – Estudos de Direito Público, Coimbra Editora – Grupo Wolters Kluwer, Lisboa: 2011, pp. 127 e 128.

¹⁰⁴ MARIA JOÃO ESTORNINHO, *Direito Europeu dos Contratos Públicos – Um Olhar Português*, Almedina, Coimbra: 2006, p. 53.

¹⁰⁵ Bruxelas, 4.7.2001, COM(2001) 274 final.

¹⁰⁶ DIOGO DUARTE DE CAMPOS, *A Admissibilidade...*, cit., p., 140.

edifícios: ou através da celebração dos contratos “*seguida pela emissão de uma lei (lei pactuada ou lei de formação contratual), cujo conteúdo corresponde às estipulações contratuais, ou a sua elaboração é feita ao abrigo de uma lei formal que identifica com detalhe quais os benefícios a conceder, a graduação, as condições da sua atribuição e que autoriza a administração a estabelecê-los por via negocial (contratos fiscais de fonte legal)*”¹⁰⁷.

Uma vez que algumas vantagens ambientais demonstradas poderão não ser quantificadas de modo objetivo e calculado, perdendo assim a sua relevância enquanto critério económico, serão exigidos instrumentos tais como a determinação de uma taxa de consumo de energia¹⁰⁸.

Tal como fizemos em sede dos edifícios existentes, importa agora resumidamente estabelecer a ligação existente entre eficiência energética e a proposta apresentada.

Os contratos de investimento são instrumentos fiscais desenvolvidos com o intuito de serem aplicados em áreas estratégicas. Como já tivemos oportunidade de mencionar, por motivos ambientais, de segurança e económicos, a eficiência energética surge claramente inserida nessa categoria. Ao celebrar contratos de investimento nesta área, o Estado envia uma mensagem aos investidores e promotores de projetos, de que esta é uma área a apostar, uma área na qual existem lacunas que devem ser ultrapassadas e, mais ainda, face ao interesse público associado existirá um bom acompanhamento dos investidores por parte das entidades públicas e o seu investimento será frutuoso, porque o próprio Estado irá beneficiar dele. Esta é uma opção desenhada para captar investimento de média e grande escala.

Os contratos de investimento são também importantes para os promotores

¹⁰⁷ FILIPA NETO MARIANO, *Contratos...*, cit., p.60. A Autora faz no entanto uma ressalva fundamental, “*Porém, o artigo em análise não cumpria estes requisitos, recorrendo a termos genéricos para definir os benefícios a conceder, reclamando-se uma definição legal rigorosa dos motivos que legitimaram a concessão dos mesmos de forma a dar cumprimento ao princípio da legalidade fiscal, só se mostrando, este regime, constitucional com a publicação posterior de leis pactuadas*”.

¹⁰⁸ Bruxelas, 4.7.2001 COM(2001) 274 final, p. 20.

privados do seguinte ponto de vista¹⁰⁹: para além do dinheiro, os investidores preocupam-se com a simplicidade e com o tempo investido. Existe uma grande transparência associada à concessão de benefícios fiscais deste tipo, “*visto que após a assinatura dos contratos, os termos legais que definem os objetivos e metas a cumprir pelo promotor, bem como a especificação de quais os benefícios a conceder, serão objeto de divulgação numa lista pública dos contratos em vigor*”¹¹⁰.

4. O sujeito passivo da relação tributária

Uma última questão a ser esclarecida neste ponto é a de definir o sujeito passivo¹¹¹ nesta relação, o que de resto é bastante simples. Será sempre o proprietário¹¹²,

¹⁰⁹ Existem outros benefícios para além dos indicados *supra*. Afinal, os contratos de investimento são “*instrumentos de política fiscal que funcional como fator de atração da localização dos fatores de produção, motivando a iniciativa empresarial e a captação de mais capacidade produtiva do nosso País, atribuindo benefícios fiscais legalmente previstos a projetos que revestem especial mérito e interesse para a economia nacional*”, são instrumentos que privilegiam, “*o diálogo e a negociação*”, potenciam “*a execução por parte dos promotores de atividades empresariais fundamentais para a economia*” e, “*proporcionar um retorno económico das nossas empresas, incentivando-as a investir e a desenvolver a sua atividade em áreas relevantes e estratégicas...*”, cf. FILIPA NETO MARIANO, *Contratos...*, cit., p. 77.

¹¹⁰ FILIPA NETO MARIANO, *Contratos...*, cit., p. 76.

¹¹¹ SILVÉRIO J. MATEUS/ L. CORVELO FREITAS, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo*, Lisboa: 2005, Engifisco, p. 215.

¹¹² Note-se que o conhecimento das características do parque edificado nacional é fundamental não apenas para a implementação das políticas e incentivos a nível da eficiência energética especificamente, mas de um modo geral para todas as medidas a adotar ligadas ao *Housing*. Para a atribuição de fundos e incentivos é essencial determinar em primeira linha quem deve ser o titular de tais benefícios. Esta é de resto uma preocupação comum ao espaço europeu. Assim, a título de comparação e demonstração da importância de determinar o titular dos benefícios, sempre cabe fazer um pouco de estudo comparado. No ano de 2002 em França, 56% dos edifícios residenciais eram ocupados pelos titulares do direito de propriedade dos quais 80% tinha uma habitação de tipologia do género “moradia”. Mas se considerarmos a tipologia “apartamentos em edifícios”, apenas 25% era habitado em 2001 pelos proprietários. Do total habitacional em França em 2001 cerca de 20% ou 6,2 milhões de habitações eram detidas em regime de compropriedade, o que representa um enorme desafio na implementação de medidas

em detrimento de qualquer outro, o detentor de um direito real de gozo menor, uma vez que é este o responsável pelo pagamento do IMI e do IMT.

O sujeito passivo da relação jurídica fiscal, ou aquele a quem a lei impõe o dever de efetuar uma prestação tributária¹¹³, é identificado no artigo 8.º do CIMI¹¹⁴ e 4.º do CIMT. Esta classificação é fundamental uma vez que a responsabilidade deste sujeito não termina com o pagamento do imposto, mas é ainda alvo de diversas obrigações fiscais acessórias e declarativas cujo não cumprimento pode levar à aplicação de coimas. É também por essa razão que os artigos fiscais identificadores de sujeitos passivos são simples, acolhendo critérios objetivos.

No entanto, para além das situações facilmente identificáveis do artigo 8.º CIMI e 4.º CIMT, temos outras em que pode ser complexo encontrar o legítimo proprietário. Começando pelas situações simples, o proprietário dum prédio é responsável pelo

na área da eficiência energética, afinal, quantas mais partes interessadas detentoras de direitos sobre a habitação, mais difícil será a obtenção de um consenso. Importante é ainda não esquecer o problema da habitação social, a qual não deve ficar à margem das medidas de certificação energética mas cujo modelo tem de ser muito bem pensado. Em 2003 em França, 37% dos 11 milhões de apartamentos em edifícios estavam associados à habitação social. Estima-se que em França, 70% dos edifícios existentes tenha potencial para ser alvo de melhorias de eficiência energética, nomeadamente por intermédio de renovação, reequipamento ou demolição e reconstrução. A Alemanha sempre deu elevada importância à eficiência energética na área dos edifícios, implementando medidas neste âmbito desde a segunda metade dos anos 70. A taxa de proprietários na Alemanha tem vindo a sofrer um crescimento progressivo, consequência especialmente da conversão efetuada das habitações que antes seriam arrendadas e que agora são detidas em regime de propriedade. Um dos problemas com a implementação de políticas de eficiência energética prende-se com a existência de muitos edifícios detidos em regimes de *Co-properties* e de *multi-family buildings*; estão aqui envolvidos vários proprietários com direito à tomada de decisão final. A maioria das habitações de tipologia “moradia”, 10 milhões, eram em 2002 ocupadas pelos proprietários, enquanto que 20 milhões de apartamentos e casas de outras tipologias eram arrendadas. Cerca de 2 milhões de apartamentos mudam de inquilinos todos os anos, a mudança de arrendatários ocorre mais comumente que a mudança de proprietários, taxa de cerca de 10%. «Promoting Energy Efficiency Investments – Case Studies in the Residential Sector, International Energy Agency, 2008», pp. 111 a 250.

¹¹³ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, cit., p. 259 e ss; J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, cit., pp. 250 e ss.

¹¹⁴ SILVÉRIO J. MATEUS/ L. CORVELO FREITAS, *Os Impostos...*, cit., pp. 122 a 131

pagamento do IMI e IMT, sucedendo o mesmo no caso de ser usufrutuário¹¹⁵ ou de aquisição do direito de superfície, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do CIMI. Por proprietário entende-se também o arrendatário¹¹⁶, mesmo quando o inquilino deixe de pagar a renda, uma vez que o IMI “*é um imposto sobre o património e não sobre o rendimento, sendo devida pelo proprietário mesmo quando o prédio produza nulo ou escasso rendimento, por estar devoluto (urbano), inculto (rústico), em comodato, ou por o locatário pagar nenhuma ou pequena renda*”¹¹⁷. No entanto, neste tipo de casos, o locador pode repercutir o pagamento do IMI nas rendas pagas pelo locatário, obrigação que ficará estabelecida no contrato entre ambos. Mas existem casos mais complexos para a determinação do sujeito passivo, nomeadamente, em caso de locação financeira e edifícios ou frações autónomas adquiridos com cláusula de reserva de propriedade. A resolução para o problema é de resto simples, uma vez que o imposto em causa recai efetivamente sobre o património e não sobre o rendimento, e, conseqüentemente “*sendo devida pelo proprietário mesmo quando o prédio produza nulo ou escasso rendimento*”, neste sentido a doutrina e a jurisprudência, nomeadamente do STA¹¹⁸. Por essa razão, é sempre necessário que se encontre o legítimo proprietário. Analisemos, então, os casos específicos da locação financeira imobiliária e da cláusula de reserva de propriedade, a fim de aferir quem beneficia de um regime tributário favorável em razão da aplicação do sistema nacional de certificação energética.

a) Locação Financeira Imobiliária e Cláusula de Reserva de Propriedade

¹¹⁵ “No caso de usufruto simultâneo e sucessivo (1441.º CC), o sujeito passivo será o titular ou titulares desse direito no dia 31 de Dezembro de cada ano”, SILVÉRIO J. MATEUS/ L. CORVELO FREITAS, *Os Impostos...*, cit., p. 122.

¹¹⁶ Uma vez que através da locação o locatário apenas adquire temporariamente o gozo da coisa e não a sua propriedade, artigo 1022.º CC. O CIMI acolhe este conceito civil.

¹¹⁷ STA 7-Fev.-1996 (Castro Martins), prédio arrendado, propriedade, posse, renda, pagamento.

¹¹⁸ STA 23-Out.-2002 (Alfredo Madureira), proprietário, presunção legal; STA 16-Jun.-1999 (Alfredo Madureira), proprietário, presunção legal; STA 25-Nov.-1998 (Almeida Lopes), natureza, tributação do proprietário ou do possuidor.

O regime jurídico do contrato de locação financeira¹¹⁹ surge consagrado no Decreto-Lei n.º 149/95, de 25 de junho¹²⁰, estabelecendo o seu artigo 1.º uma relação entre duas partes¹²¹, uma o locador que se obriga mediante retribuição a ceder à outra, o locatário, o gozo temporário de uma coisa móvel ou imóvel adquirida ou construída por indicação deste último, podendo este comprar a coisa decorrido o período acordado mediante pagamento de um preço. Ou seja, o locatário adquire o gozo temporário de uma coisa corpórea que o locador adquiriu pela sua indicação. Uma vez que o locatário beneficia do uso exclusivo da coisa, o cerne da questão está em saber se esta passa a integrar o seu ativo imobiliário, ou se continua a pertencer ao locador. Esclarecido esse aspeto sabemos também quem suporta o IMI e IMT, beneficiando dessa forma de um regime tributário especial. Para efeitos fiscais, considera-se que o locador é o verdadeiro proprietário. Assim, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal que assiste o contrato de locação, o locatário não deve ficar mais onerado do que o locador que adquire diretamente o bem. Desta forma, para Abílio Marques¹²² e Ana Cristina Silva¹²³, ao pronunciarem-se acerca do IMT, o locatário não é o titular do direito de propriedade imóvel, o que justifica, no caso de cedência da posição contratual do locatário a não sujeição a pagamento de IMT, porque não opera a transmissão do direito real de propriedade do cedente para o cessionário, uma vez que a propriedade do imóvel está na esfera jurídica do locador¹²⁴. Já a aquisição do bem por parte do locador ao fornecedor ficará obviamente sujeita a IMT (excluindo potenciais casos de isenção fiscal). O que pode acontecer, por outro lado, é que o valor desse IMT seja repercutido ao locatário, sendo incluído no valor das rendas que este tem de pagar à contraparte.

¹¹⁹ O qual deriva mas não deve ser confundido com o regime da locação prevista no CC, PEDRO ROMANO MARTINEZ, *Direito das Obrigações, Parte Especial - Contratos*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra: 2007, p. 159 e ss.

¹²⁰ Atualizado sucessivamente pelos Decretos-Lei n.º 265/97, de 2 de outubro, 285/2001, de 3 de novembro, e 30/2008, de 25 de fevereiro.

¹²¹ A relação contratual não é triangular (Fornecedor – Locador - Locatário), mas meramente bilateral entre o locador e o locatário.

¹²² ABÍLIO MARQUES, *Enquadramento Fiscal do Contrato de Locação Financeira Imobiliária*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2008, p. 1.

¹²³ ANA CRISTINA SILVA, *A Locação Financeira Imobiliária – Aspetos Fiscais*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2008, p.3.

¹²⁴ ABÍLIO MARQUES, *Enquadramento...*, cit., p.2.

Desta forma, no caso do IMT, tal como do IMI, a tributação seria repercutida na esfera do locador, prevalecendo o princípio da neutralidade e não da substância¹²⁵ sobre a forma do contrato, segundo o qual a locação seria contabilizada como uma verdadeira aquisição imóvel conforme acontece com o IRC. Ainda para sustentar o argumento de que o sujeito passivo do IMI na locação financeira imobiliária é o locador, temos a jurisprudência do STA¹²⁶, que, ao pronunciar-se num caso cujo objeto era uma fração autónoma de um prédio constituído em propriedade horizontal, acaba por servir de referência para a explicação de a tributação do IMI caber ao locador. Desta forma, decidiu o tribunal, “*Se estiver em causa locação financeira imobiliária, mesmo estando esta registada a favor do locatário (...), o locador é para todos os efeitos o proprietário ficando responsável pelas despesas a que se refere o artigo 1424.º do CC.*” Podendo, de qualquer forma, no caso avaliado pelo tribunal existir direito de regresso contra o locatário de acordo com o contrato celebrado entre ele e o locador com eficácia obrigacional. O locador continua sempre a ser o dono da coisa locada, até porque o locatário, findo o contrato, não tem a obrigação de comprar a coisa. E de certo modo é o dono da coisa o maior interessado no pagamento, seja, no caso do Acórdão do STA porque o pagamento do condomínio¹²⁷ se relaciona com a conservação daquilo que lhe pertence, seja no caso do IMI, cujo pagamento se encontra estritamente conectado com o princípio do benefício.

A cláusula de reserva de propriedade, prevista no artigo 409.º do CC, constitui um termo suspensivo de transferência da propriedade ou de outro direito real¹²⁸. É normalmente acordada em casos de compra e venda a prestações, e através desta, a propriedade não é transferida para o comprador enquanto o preço não for pago na íntegra. Assim, mesmo que tenha existido tradição da coisa, a cláusula obsta à transmissão do direito real, seja ele a propriedade ou outro direito menor, ainda que o

¹²⁵ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, cit., pp. 154 e ss.

¹²⁶ RLx 27-Jun.-2006 (Pimentel Marcos), Propriedade Horizontal, Encargos de Conservação de Partes Comuns, Locação.

¹²⁷ Ainda após a publicação do DL n.º 265/97, ter ficado expressamente estabelecida a obrigação do locatário no pagamento das despesas necessárias à fruição das partes comuns do edifício ao serviço do interesse comum, não deixa de ser o proprietário o responsável pelo pagamento de tais encargos, tal como no arrendamento urbano, não é o arrendatário, em princípio, o responsável pelo pagamento desses encargos, 1030.º CC.

¹²⁸ PEDRO ROMANO MARTINEZ, *Direito...*, cit., p.36 e ss.

comprador fique com o gozo da coisa, e como tal assuma o risco inerente a ela. Desta forma, o vendedor ou o titular da reserva de propriedade, tem direito a ver reconhecida a sua propriedade sobre a coisa, e de a retomar¹²⁹. A cláusula admissível, nos termos do artigo 409.º CC, representa um claro desvio à regra do artigo 408.º desse mesmo diploma, ao suspender a transmissão da coisa decorrente do respetivo contrato quando a previsão normal é a do efeito imediato da transmissão da coisa depois de celebrado o contrato. De acordo com o princípio da neutralidade comentado a propósito da locação financeira, e tendo em conta que o alienante reserva para si a propriedade da coisa até ao cumprimento total ou parcial das obrigações assumidas pelo comprador, podemos então afirmar que para efeitos da tributação do IMI, o sujeito passivo é o alienante pois é este o verdadeiro proprietário, e, mais uma vez, pretende-se tributar não os rendimentos, mas o património em si.

Em caso de dúvidas, a lei é clara, bem como a jurisprudência¹³⁰, que diz que o IMI e o IMT são impostos sobre o património que incidem, em regra, sobre o proprietário, logo, este será sempre o titular do benefício fiscal atinente à certificação energética.

§ 6.º Auxílios de Estado e a Política Europeia

Atendendo ao carácter das políticas europeias atinentes à salvaguarda do princípio da concorrência, especialmente no que concerne a novos projetos de licenciamento, e uma vez que grande parte dos edifícios existentes podem ser abrangidos pela potencial exceção da alínea *c*) do n.º 3 do artigo 107.º Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia “doravante TFUE”¹³¹), coloca-se a questão de saber se, na área do licenciamento de novos edifícios que observem os critérios de eficiência energética, a aplicação de benefícios fiscais, englobados no conceito de auxílios de

¹²⁹ RLx 27-Jun.-2006 (Maria José Simões), venda com reserva de propriedade; STA 12-Julho-2011 (Garcia Calejo), venda com reserva de propriedade.

¹³⁰ STA 25-Nov.-1998 (Almeida Lopes), natureza, tributação do proprietário ou do possuidor. STA 16-Jun.-1999 (Alfredo Madureira), proprietário, presunção legal.

¹³¹ Sem nunca esquecer a submissão ao artigo 108.º desse mesmo tratado que sujeita a exame a atribuição desse tipo de auxílios estaduais.

Estado¹³², podem falsear a concorrência ao favorecer um grupo estrito de empresas? Afinal, não é qualquer empresa de construção civil que dispõe dos recursos atinentes à cobertura desta nova realidade.

Note-se, a atribuição dos benefícios de que falamos, especialmente atendendo ao princípio da igualdade, e uma vez que funcionam enquanto exceção à tributação regra, não abrangem muitos dos edifícios que já existem hoje numa escala considerável, os quais atendem apenas a alguns critérios de eficiência de modo a destacarem-se dos seus antepassados, passando uma imagem de conforto e grau de proteção ambiental para o comprador. Conforme referido anteriormente, na parte histórica, um edifício verde, ou verdadeiramente eficiente nos termos estabelecidos pelo pacote legislativo de 2006, não é aquele que tem um ou outro elemento referido na lei; não basta ter janelas duplas se o isolamento for qualitativamente insuficiente, não basta ter painéis solares quando o sistema de climatização instalado desperdiça energia. Está em causa um conjunto de pressupostos legalmente estabelecidos para colocar a habitação a trabalhar como um sistema, onde tudo se conjuga para existir o mínimo desperdício de energia, para que as condições do ar interior sejam melhoradas e para contribuir para um desenvolvimento mais sustentável.

A construção eficiente que os diplomas do SCE requerem é cara, como tal dependem de elevados níveis de investimento inicial, aos quais muitos promotores de projetos não têm acesso. É ainda muito técnica e especializada, não são meros blocos de betão com subdivisões e alguns atrativos para o comprador, e requerem mais do que engenheiros e arquitetos informados no projeto, para que toda a equipa envolvida na construção perceba todos os passos de instalação atinentes à formação não de células energéticas individualizadas, mas de um sistema unido, que tem em conta a conjunção dos aparelhos elétricos. E, com tanta ou mais importância, a relevância atribuída à construção da própria edificação no meio em que esta se encontra inserida, bem como o conhecimento da lei no sentido de completa compreensão e aplicação da mesma.

Para além disso, encontramos na problemática da construção destes novos edifícios, percalços a nível espacial. Muitos promotores da área da construção civil operam especificamente a nível local, nomeadamente municipal, o que pode ter origem

¹³² Sobre a noção europeia de ajuda de Estado, CLÁUDIA DIAS SOARES, *O Direito Fiscal do Ambiente – o enquadramento comunitário dos auxílios de Estado a favor do ambiente*, Cadernos CEDOUA, Almedina, 2003, pp. 16 e ss.

na dimensão do negócio em si, mas também noutros fatores como o facto de a empresa em causa poder deter ou ter condições para obter terrenos em determinada zona que se torna a sua área de atuação. Pode ainda ter a ver com a relação com o município, com o qual já podem ter assinado diversos contratos e prestado diversos serviços facilitando a sua escolha para projetos de edificação. Sucede que em Portugal, grande parte da população está localizada nas grandes áreas metropolitanas de Lisboa e Porto, bem como na restante faixa litoral do país, e conseqüentemente, aí se situam os grandes centros urbanos, serviços e empresas, e onde devido à concentração de capital existem mais possibilidades de implementar estas medidas, podendo ainda existir grandes disparidades entre o norte e o sul do país uma vez que o clima mais rígido tende a incentivar mais as pessoas para a compra de casas que as protejam contra essas mesmas condições climáticas, coincidindo ainda com as áreas de maior consumo energético.

Assim, os auxílios de Estado sob a forma de benefícios fiscais podem distorcer a concorrência no interior do país fortalecendo parte do sector, que já é dominante, formando um monopólio rígido, em que estes construtores passam a ter maior facilidade de contratualizar com os municípios, uma vez que mais facilmente reunirão as condições para a aquisição dos benefícios.

A liberalização dos mercados europeus sempre foi um dos grandes objetivos da UE, e que se encontra implicitamente prevista num dos princípios basilares pelo qual se pauta a União, o da concorrência, previsto no n.º 1 do artigo 119.º do TFUE. Os mercados fortemente regulados tendem a diminuir o bem-estar do consumidor, e a não liberalização, ou não abertura do mercado à concorrência, pode ser uma consequência de *trusts* e monopólios, mas também da intervenção direta do Estado, nomeadamente através de impedimentos à entrada, imposições regulativas e nacionalizações ou concessão de benefícios injustificados a determinadas empresas em detrimento de outras que operam no mesmo sector¹³³. Conseqüentemente, o Sistema Nacional de Certificação Energética, apesar de ter como obrigação fulcral fomentar as políticas comunitárias no âmbito da eficiência energética, não pode causar disparidades no mercado, beneficiando de tal forma certos agentes, discriminando em detrimento de outras unidades de produção dentro do jogo do mercado. Não nos podemos esquecer de que este sistema não depende apenas das possibilidades económicas do Estado para implementá-lo, mas

¹³³ Acerca dos mercados de concorrência imperfeita, FERNANDO ARAÚJO, *Introdução...*, cit., pp. 337 e ss.

do próprio nível económico da sua população, pelo que terá de ser sempre faseado. Assim sendo, neste momento, e durante muitos anos, continuaremos a depender também da construção ou reabilitação de edificações que não respeitam necessariamente e na íntegra, com todos os critérios em causa no SCE. Os bairros sociais também serão sempre uma realidade, e ainda que a lei fundamental preveja o direito a uma habitação condigna para todos os seus cidadãos, nunca podemos esquecer a máxima do socialmente desejável dentro do economicamente possível. Mais, a mudança operada em edificações novas e modificadas, que respeitem o SCE, não irão suceder da noite para o dia. Ou seja, os benefícios fiscais poderiam arrasar pequenas empresas de construção ou aquelas tecnicamente não adaptadas, das quais o nosso sistema urbanístico precisa e depende.

Logo, os auxílios do Estado consubstanciam uma espécie de política a evitar por parte dos Estados-Membros da UE, em detrimento de um dos principais direitos por esta consagrados, o da concorrência. Previsto logo no n.º 1 do artigo 119.º do TFUE, encontra-se também patente com especial incidência nos artigos 107.º a 109.º desse mesmo Tratado. No entanto, claras exceções são admitidas a essa prática uma vez que a mesma não pode ser totalmente banida. Assim, podemos retirar dos números 2 e 3 do artigo 107.º TCE, respetivamente, as atribuições compatíveis e potencialmente compatíveis com o mercado comum, sendo uma dessas possibilidades a prevista na alínea b) do n.º 3, ou seja, aqueles auxílios que permitam fomentar projetos importantes de interesse europeu comum¹³⁴, caso claro das energias renováveis, mas também da eficiência energética. Aliás, ambas se aproximam na sua razão de ser, pretendendo contribuir para uma melhor e mais sustentável organização do sector energético comunitário, atendendo às necessidades de criar um mercado energético competitivo a nível europeu, para que este disponha de um lugar ao sol no futuro, junto de outros grandes mercados, como o seu congénere norte-americano, e os gigantes emergentes da Ásia, especialmente o da China e Índia, os quais devido à industrialização e aumento da população tenderão a um massivo crescimento. Pretende-se ainda, por outro lado, fazer frente aos problemas ambientais causados pelo consumo excessivo de combustíveis fósseis, os quais a UE não dispõe. De forma residual, relativamente agora apenas à eficiência, pretende também esta política contribuir para fazer face à segurança do

¹³⁴ EDUARDO PAZ FERREIRA, *Direito da Economia*, Edições AAFDL, Lisboa: 2001, pp. 528 e ss.

abastecimento, aliando-se às renováveis, essas sim com grande destaque, para o provisionamento da segurança no abastecimento.

Sendo assim, é lícito aos Estados-Membros utilizar uma política que integre benefícios fiscais. Em certas circunstâncias, deve o Estado apoiar as atividades individuais das quais resultem melhores níveis de satisfação geral. Os auxílios públicos funcionarão, nestes casos, como uma forma de concessão de apoio direto. Muitas vezes, estas formas de auxílio perturbam as finanças públicas dos Estados que as concedem, até porque, não são acompanhadas de um controlo efetivo. Estes auxílios representam situações excecionalmente favoráveis para os sujeitos económicos particulares abrangidos, levantando desta forma problemas relacionados com a transparência e a compatibilidade entre o direito nacional e europeu da concorrência. É por isso mesmo que surge como fundamental a vinculação a determinados critérios, para que possamos falar de auxílios compatíveis com os princípios comunitários¹³⁵; nomeadamente, que o auxílio seja prestado dentro de um contexto comunitário pré-determinado, sendo este claramente um desses casos, uma vez que a UE pretende estabelecer um sistema de eficiência energética certificado, o qual acolhe os mesmos princípios e substância em todos os Estados-Membros, podendo variar apenas na medida da liberdade concedida a cada Estado na forma de implementação, de acordo com os princípios da subsidiariedade e proporcionalidade. Mais, estes auxílios apenas são conformes com o TFUE se a realização do projeto em causa deles depender, e, conforme mencionamos anteriormente, a certificação energética dos edifícios depende mais da aceitação pelo comum cidadão do que pela imposição estatal. Ao fim ao cabo, é a este que cabe a remodelação ou a escolha de uma fração autónoma, de uma edificação construída a pensar na eficiência energética e qualidade do ar interior. Por último, e mais importante, verificados os dois critérios anteriores, estes podem ainda ser inválidos se o benefício atribuído for desproporcional, quer aos objetivos que se pretende atingir, quer ao que se perde com a derrogação parcial do princípio da concorrência. Daí que defendemos uma delimitação na aplicação destes benefícios, os quais não deverão ser atribuídos a qualquer modificação, realizada em edificações, que as possam melhorar a nível de eficiência, mas sim àquelas que se verifiquem com nota máxima ou superior, tendo em

¹³⁵ MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *O Regime Comunitário dos Auxílios de Estado e as suas Implicações em Sede de Benefícios Fiscais*, coleção Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 158, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa: 1989.

conta todos os requisitos impostos pelos diplomas do pacote legislativo de 2006, constituído pelos revogados Decreto-Lei n.º 78/2006, o Decreto-Lei n.º 79/2006 e Decreto-Lei 80/2006.

Uma nota final para salientar que, mesmo num cenário de mercado totalmente liberalizado, regido pela mão invisível preconizado por Adam Smith, aplicar-se-ia sempre a subsistência do mais forte. Ou seja, se o mercado evolui, os agentes económicos para ficar dentro do jogo têm de evoluir com ele. A título de exemplo, existe uma multiplicidade de marcas destinadas ao fabrico de televisores, mas nem todas elas atingiram o mesmo patamar de evolução tecnológica ao mesmo tempo, nem todas elas foram responsáveis por descobertas inovadoras, o que não significa que ao serem descobertos novos métodos, mais inovadores elas não os tenham estudado e passado a implementar. Assim, quando os primeiros ecrãs plasma começaram a surgir, as marcas que não foram responsáveis pela invenção ou que não tinham os recursos científicos para tal, continuaram a fabricar modelos antigos? Não, porque progressivamente todos nós deixamos de querer obtê-los. Mesmo sem intervenção estatal, no que toca à evolução do mercado, sempre existiram apenas dois caminhos, desistir e abandonar o jogo da oferta e da procura, ou ficar, investindo e inovando. Uma última ressalva deve ser feita com base no Acórdão *Concórdia* do Tribunal de Justiça da UE, o qual admite que a fim de se determinar a proposta mais vantajosa a fim da adjudicação, esta não deve ter em conta apenas em conta critérios de natureza económica¹³⁶.

¹³⁶ DIOGO DUARTE DE CAMPOS, *A Admissibilidade*, cit., pp. 144 e ss.

Parte V

Conclusão

Pretendemos agora ser tanto assertivos quanto concisos, mais do que isso, não queremos de modo algum escapar à tomada de decisão, à responsabilização do que temos vindo a dizer.

A presente tese teve como principal objetivo demonstrar a importância do artigo 17.º, do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, no âmbito das políticas promotoras da eficiência energética e, conseqüentemente, a forte interligação entre a concessão de incentivos, mormente fiscais, e a implementação das medidas aí previstas.

O artigo 17.º é afinal, um “artigo chave”, a peça central de todo o sistema versado no diploma legal. Sem a concessão de incentivos o objeto do diploma mencionado não seria concretizável, especialmente o objetivo previsto no artigo 16.º, no que se refere aos “*Edifícios com necessidades quase nulas de energia*”, pelo que ficaria frustrada a transformação progressiva do edificado nacional para esse patamar.

O instituto da Certificação Energética vê a sua implementação, em grande medida, dependente da aderência do cidadão comum, do particular, do privado. Pelo que, independentemente de ter diversos benefícios associados, mormente, ambientais, económicos, e claro, energéticos, não nos podemos esquecer que à implementação do instituto estão associados custos de médio e/ou elevado valor, e que tais custos serão decisivos na tomada de decisão do consumidor.

Assim sendo, devem ser aproveitadas as exclusões de IMI e IMT previstas no estatuto dos benefícios fiscais no que toca a reabilitação e renovação de edifícios existentes. O instituto, tal como previsto no EBF para as alterações, modificações e renovações de edifícios, enquadra-se perfeitamente no SCE. Não vemos aqui qualquer tipo de interpretação extensiva e conseqüentemente inadmissível. Por outro lado, o aproveitamento de regimes tributários especiais já existentes permite uma mais célere adaptação e desburocratização face à criação de novos institutos.

No que respeita aos novos edifícios, acreditamos que deverão ser celebrados contratos de investimento para a sua construção, desenhados a pensar no objetivo do artigo 16.º, isto é, edifícios com necessidades quase nulas de energia. Temos novamente o aproveitamento de um mecanismo já existente, aos quais estão associadas medidas de controlo e fiscalização que permitem garantir os investimentos atribuídos e os prazos

estipulados.

Ainda que a ligação da certificação energética a um regime fiscal especial surja como fundamental, os incentivos atribuídos terão sempre de ser proporcionais aos objetivos previstos e ao retorno esperado, associados a juízos de racionalidade e sustentabilidade.

Posto isto, e mesmo defendendo a necessidade da criação de um regime tributário especial em sede do SCE, não podemos deixar de atender à necessidade de salvaguardar o direito de concorrência, a igualdade no mercado europeu e a harmonização como ferramenta essencial para atingir esses fins.

Bibliografia

- Amaral, Susana Margarida da Silva, Análise Comparativa da Avaliação de Impacto Ambiental de Parques Eólicos em Portugal, Mestrado em Ecologia e Gestão Ambiental, Universidade de Lisboa, Faculdade de Ciências – Departamento de Biologia Animal, 2009.

- Amável, Silvino, Benefícios Fiscais em Portugal, Almedina, 1997.

- Araújo, Fernando, Introdução à Economia, 3.^a Edição, Almedina, 2005.

- Ascensão, José de Oliveira, A Participação Popular na Defesa do Ambiente: Uma Inconstitucionalidade por Omissão?, Estudos de Homenagem ao Professor Dr. Jorge Miranda, vol. III, Direito Constitucional e Justiça Constitucional, Coimbra editora – edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2012.

- Ascensão, José de Oliveira, O Atual Conceito de Valor Mobiliário, in: Direitos dos Valores Mobiliários, III, Coimbra Editora, 2001.

- Ascensão, José de Oliveira, O Direito – Introdução e Teoria Geral, 13.^a Edição Refundida, Almedina, Coimbra, 2005.

- Belkin, Paul, CRS Report for USA Congress – The European Union’s Energy Chalanges, 2009.

- Cabral, Nazaré Saldanha Póvoa da Costa, Programação e Decisão Orçamental– Da Racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica, Dissertação de Doutoramento em Direito, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2007.

- Campos, Diogo Duarte de, A Admissibilidade de políticas secundárias na contratação pública – A Consideração de Factores Ambientais e Sociais, 1a Ed., in: Colecção PLMJ – Estudos de Direito Público, Coimbra Editora – Grupo Wolters Kluwer, Lisboa, 2011.

- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), Glossário de termos relativos a instrumentos financeiros, disponível em <http://www.cmvm.pt/>.
- Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística, Contratos de Futuros, disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- Corte-Real, Carlos Pamplona, O Contrato de Investimento Estrangeiro e a Problemática Decorrente da Pretensa Contratualização da Concessão de Benefícios Fiscais, Revista, volume XXXIII, Lisboa, 1992.
- Costa, Amável Sílvino da, Rainha, J. H. Paulo Rato e P., M. H. de Freitas, Benefícios Fiscais em Portugal – Objectivos Económico-Sociais, Sistematização por Actividades, Almedina, 1977.
- Dathein, Aziz Eduardo, Calzolaio Ricardo, Políticas Fiscais de Incentivo à Inovação: uma avaliação da Lei do Bem, disponível no portal da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande Sul, <http://www.pucrs.br/>.
- Estorninho, Maria João, Direito Europeu dos Contratos Públicos – Um Olhar Português, Almedina, Coimbra, 2006.
- Ferreira, Eduardo Paz, Direito da Economia, AAFDL, Lisboa 2001.
- Figueiredo, Filipa Simões, O Tratamento Fiscal dos Instrumentos Financeiros Derivados na Tributação dos Rendimentos das Pessoas Singulares, in: Revista TOC, n.º 109, OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2009.
- Folque, André, Curso de Direito da Urbanização e da Edificação, Coimbra Editora, Lisboa, 2007.
- Franco, António Sousa, Noções de Direito da Economia, volume I, policopiado, Lisboa: 1982/83.

- Freire, Maria Paula Vaz, Nascimento, Modificação e Extinção dos Benefícios Fiscais, Dissertação de Mestrado, Universidade de Lisboa – Faculdade de Direito, Lisboa, 1995.

- Gomes, Carla Amado, O regime jurídico da produção de eletricidade a partir de fontes de energia renováveis - aspetos gerais, In: Temas de direito da energia, Coimbra, 2008.

- Gomes, Carla Amado, A Prevenção à Prova no Direito do Ambiente – Em Especial os Actos Autorizativos Ambientais, Coimbra Editora, 2000.

- Gomes, Nuno Sá, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Editora Rei dos Livros, 10ª Edição, 4ª reimpressão, Lisboa, 1999.

- Gomes, Nuno Sá, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, in: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º165, Lisboa, 1991.

- Gonçalves, Renato, Nótulas comparativas sobre os conceitos de valor mobiliário, instrumento do mercado monetário, e instrumento financeiro na DMIF e no Código dos Valores Mobiliários, Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários, nº 19, 2004.

- International Energy Agency, Promoting Energy Efficiency Investments – Case Studies in the Residential Sector, 2008.

- Mariano, Filipa Neto, Contratos Fiscais: Regime e Natureza, Dissertação realizada no âmbito do 2.º Ciclo, Universidade Nova de Lisboa, Faculdade de Direito, 2011.

- Martins, Guilherme d'Oliveira, Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira e Martins, Maria d'Oliveira, A Lei de Enquadramento Orçamental – Anotada e Comentada, Almedina, 2007.

- Martins, Guilherme Waldemar D'Oliveira, Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime, Cadernos IDEFF, n.º 6, Almedina, 2006.

- Martins, M. Conceição C. M. de Oliveira, Princípios Gerais dos Benefícios Fiscais face à Lei Portuguesa, com Especial Incidência para a Aplicação da Lei no Tempo em Matéria de Benefícios Fiscais, Relatório, Faculdade de Direito – Universidade de Lisboa, Lisboa, 1995.

- Martinez, Pedro Romano, Direito das Obrigações (Parte Especial - Contratos), 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007.

- Martinez, Soarez, O Direito Fiscal, Almedina, 9.ª edição, Coimbra, 1997.

- Marcovitch, Jacques; Sbragia, Roberto; Stal, Eva; Terra, José Cláudio C., Inovação tecnológica e incentivos fiscais, Revista de Administração, V. 26, n.º 1, São Paulo, 1991.

- Marques, Abílio, Enquadramento Fiscal do Contrato de Locação Financeira Imobiliária, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2008.

- Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, O Regime Comunitário dos Auxílios de Estado e as Suas Implicações em Sede de Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 158, Centro de Estudos Fiscais, 1989.

- Mettelo, Francisco Cabral, Manual de Reabilitação Urbana – Legislação Anotada e Comentada, Almedina, 2008.

- Moncada, Luís Cabral de, Direito Económico, Coimbra Editora, 1986.

- Moscon, Fátima Manica Clédi de, Igualdade em Benefícios Fiscais, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito – Universidade de Lisboa, Lisboa, 2008.

- Nabais, José Casalta, Direito Fiscal, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009.

- Nunes, Luís Miguel Beato, A Dependência Energética de Portugal face ao Exterior, www.ordemeconomistas.pt.

- Oliveira, Fernanda Paula, *Novas Tendências do Direito do Urbanismo – De um Urbanismo de Expansão e de Segregação a um Urbanismo de Contenção, de reabilitação Urbana e de Coesão Social*, Almedina, 2011.
- Paz, Ferreira, Eduardo, *O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais*, in: *Revista Trimestral do Tribunal de Contas*, 1989.
- Ribeiro, Rui Vaz das Neves Macedo, *Instrumentos Fiscais e Reabilitação Urbana*, Dissertação submetida para satisfação parcial dos requisitos do grau de Mestre em Planeamento e Projeto do Ambiente Urbano, Faculdade de Engenharia/Faculdade de Arquitetura, Universidade do Porto, Porto, 2005.
- Sanches, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra Editora, Lisboa, 2007.
- Santos, António Carlos dos; Gonçalves, Maria Eduarda; Marques, Maria Manuel Leitão, *Direito Económico*, 5.^a Edição, Reimpressão edição de Novembro de 2004, Almedina.
- Silva, Ana Cristina, *A Locação Financeira Imobiliária – Aspectos Fiscais*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2008.
- Silva, Vasco Pereira da, *Mais vale prevenir do que remediar – Prevenção e precaução no Direito do Ambiente – Direito Ambiental Contemporâneo – Prevenção e Precaução*, coord. João Hélio Ferreira Pés e Rafael Santos de Oliveira, Curitiba, 2009.
- Soares, Cláudia Dias, *O Direito Fiscal do Ambiente – o enquadramento comunitário dos auxílios de Estado a favor do ambiente*, Cadernos CEDOA, Almedina, 2003.
- Soares, Cláudia Dias, *O imposto ambiental – Direito Fiscal do Ambiente*, Cadernos CEDOA, Almedina, 2002.

- Sousa, Marcelo Rebelo de, e Matos, André Salgado de, *Contratos Públicos – Direito Administrativo Geral, Tomo III, Dom Quixote, Lisboa, 2008.*

- Sousa, Marcelo Rebelo de, e Matos, André Salgado de, *Introdução e princípios fundamentais – Direito Administrativo Geral, Tomo I, Dom Quixote, 2.a ed., Lisboa, 2006.*

- Vários Autores, *Reavaliação dos Benefícios Fiscais – Relatório do Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças, Caderno de Ciência Técnica Fiscal, n.º 1989, 2005.*

- Vicente, Dário Moura, *Perspectivas da harmonização e unificação internacional do direito privado numa época de globalização da economia, In: Estudos em honra do Professor Doutor José de Oliveira Ascensão, volume II, Coimbra, 2008.*

- Xavier, Alberto, *Manual de Direito Fiscal (editora), Lisboa, 1974.*