



CATÓLICA PORTO

A TRIBUTAÇÃO DA “ELETRICIDADE LIMPA” EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS: VISÃO CRÍTICA

Marta Raquel Andrade Nunes

Dissertação submetida para obtenção do grau de Mestre em Direito pela Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa do Centro Regional do Porto

Orientadora: Professora Doutora Mónica Duque

Junho de 2015



CATÓLICA PORTO

**A TRIBUTAÇÃO DA “ELETRICIDADE LIMPA” EM
SEDE DE IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS
PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS: VISÃO CRÍTICA**

Marta Raquel Andrade Nunes

Junho de 2015

À minha mãe, ao meu pai, ao Rui, ao Francisco e ao Filipe

AGRADECIMENTOS

A elaboração desta dissertação não teria sido possível sem a colaboração, orientação e estímulo de diversas pessoas. A todos vós, manifesto um sincero obrigado.

Em primeiro lugar, devo agradecer à Dr.^a Mónica Duque, minha orientadora, toda a disponibilidade em me receber e ouvir nos momentos de dúvida, tendo sempre uma palavra de amizade e esclarecedora em relação à direção a seguir.

Não posso deixar de agradecer aos meus amigos que sempre estiveram presentes com carinho e amizade. Sem dúvida, foi importante nos momentos de incerteza ter sempre alguém do outro lado, completamente alheio à temática da dissertação, com quem pudesse dar uma boa gargalhada para descontraír.

A ti, não um amigo de sempre, mas para sempre, devo um obrigado por não encontrar agradecimentos que cheguem pela forma como acreditou em mim quando eu não acreditava.

Por fim, mas não menos importantes, agradeço à minha mãe, ao meu pai, ao Rui e ao Francisco pela educação que me proporcionaram até à chegada deste momento e que sei não acabar aqui – sou o reflexo deles. Ao meu namorado Filipe, agradeço todo o amor, carinho, preocupação e presença com que me apoiou nesta caminhada; sem ele, teria sido uma tarefa bem mais difícil.

Mais uma vez, a todos vós, obrigado por terem tornado esta dissertação uma realidade. Pudessem todos ter a sorte que tenho em estar rodeada de pessoas tão boas.

ABREVIATURAS

Art.º - Artigo

Ac. – Acórdão

Acs. – Acórdãos

C.I.E.C. – Código dos Impostos Especiais de Consumo

C.R.P. – Constituição da República Portuguesa

EDP – Energias de Portugal

ERC – Entidade Reguladora para a Comunicação Social

IEC – Imposto Especial de Consumo

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISP – Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos

L.G.T. – Lei Geral Tributária

m – metro

MWh – Megawatt-hora

N.º –Número

P. – página

PPP – Princípio do poluidor pagador

SS. – seguintes

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	2
ABREVIATURAS.....	3
ÍNDICE.....	4
ÍNDICE DE FIGURA.....	5
INTRODUÇÃO.....	6
1. OS TRIBUTOS EM PORTUGAL.....	8
1.1. Imposto.....	14
1.2. Taxa.....	18
1.3. Contribuições financeiras.....	21
2. OS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO.....	24
2.1. Enquadramento.....	24
2.2. Contextualização internacional.....	25
2.3. Contextualização nacional.....	26
2.4. Caraterização.....	27
2.5. Princípio da equivalência.....	28
3. A RACIONALIDADE ECONÓMICA DO PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA.....	31
4. A ELETRICIDADE COMO PRODUTO SUJEITO A ISP.....	34
CONCLUSÃO.....	39
BIBLIOGRAFIA.....	41

ÍNDICE DE FIGURA

Figura 1: Mix energético EDP, 2014.	36
---	----

INTRODUÇÃO

Frequentes vezes, sobretudo em matéria fiscal, o legislador atua através de alterações avulsas, com maior preocupação momentânea e circunstancial do que com cuidado sistémico e brio jurídico.

A tributação de eletricidade é uma realidade recente no nosso país e surgiu associada à tributação dos produtos petrolíferos, concretizando-se num IEC.

Assim sendo, a presente dissertação resulta da surpresa gerada pela inclusão da eletricidade de qualquer origem ou fonte – poluente ou não poluente – na esfera da incidência do imposto especial de consumo sobre os produtos petrolíferos e energéticos.

De facto, é com a entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2012¹ que a eletricidade começou a ser tributada por imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos, logo, passa a ser tributada em sede de IEC.

A Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008 relativa ao regime geral dos IEC, que cria o regime geral dos impostos especiais de consumo, incluindo os abrangidos pela Diretiva n.º 2003/96/CE, de 27 de outubro de 2003, sendo que, é esta Diretiva que tributa a eletricidade em sede de IEC. Por sua vez, a Diretiva n.º de 2003/96/CE, de 27 de outubro de 2003, no seu art.º 15.º refere que os diferentes Estados-Membros podem aplicar certas isenções ou reduções à eletricidade que seja gerada a partir “de energia solar, eólica, das ondas, maremotriz ou geotérmica”; a “de origem hidráulica produzida em centrais hidroeléctricas”; a “produzida a partir da biomassa ou de produtos produzidos a partir da biomassa”; a “produzida a partir do metano emitido por minas de carvão abandonadas”; e a “produzida por pilhas a combustível”.

¹Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

Daqui conclui-se que o legislador português não quis aproveitar a possibilidade de fazer distinções e decide tributar toda a eletricidade independentemente da sua fonte ser poluidora ou não poluidora.

Assim, após um breve percurso pelo nosso sistema tributário (Capítulo 1), detemo-nos sobre o enquadramento e princípios essenciais da tributação em sede dos impostos especiais de consumo (Capítulo 2), para percebermos a razão de ser (económica e fiscal) deste tipo de impostos (Capítulo 3).

Torna-se então mais simples abordar a tributação da eletricidade em sede de imposto especial de consumo sobre produtos petrolíferos e energéticos e perceber o sentido sistémico (ou falta dele) de incluir este bem, independentemente da sua fonte ou origem, na esfera de incidência deste imposto (Capítulo 4).

1. OS TRIBUTOS EM PORTUGAL

Ao longo dos tempos, tem sido discutida a divisão dos tributos no nosso sistema fiscal. Por um lado, há quem divida os tributos de forma dicotómica, a saber: imposto e taxa; por outro lado, há quem admita que, na atualidade, a divisão dos tributos se faz de forma tripartida, a saber: imposto, taxa e contribuição financeira.

Grande parte da doutrina² considera que a divisão dicotómica dos tributos é a única que tem correspondência no sistema fiscal português, apesar de não negarem a existência das contribuições financeiras, que apenas encontram correspondência com o direito financeiro³ ou administrativo.⁴ Acreditam, que em sede jurídico-constitucional, a única divisão possível dos tributos é a dicotómica, pois, apesar de a distinção dos tributos constante na alínea i), do n.º 1, do art.º 165.º da C.R.P.⁵ ser entre imposto, taxa e contribuição financeira, este preceito apenas estabelece dois âmbitos de reserva relativa da Assembleia da República, a saber: o imposto está sujeito ao princípio da legalidade fiscal (n.º 2, do art.º 103.º da C.R.P.), enquanto, as taxas e as contribuições financeiras ficam sujeitas à reserva de lei parlamentar no que toca à fixação do seu regime geral. Lembramos que, pelo princípio da legalidade fiscal, o imposto é determinado por lei não havendo margem para o seu “desenvolvimento regulamentar nem

²António Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, Coimbra, 1979, Almedina, p. 43 e ss.; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, p. 5 e ss.; José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 1998, Almedina, p.251 e ss.; José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, p. 251 e ss.; Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos Teoria Geral*, 4.ª Edição, 2014, Almedina, p. 43 e ss.; Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 5.ª Edição, 2014, Almedina, p. 23 e 24; António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.ª Edição, 7.ª Reimpressão, 1999, Almedina, p. 60 e ss; João Ricardo Catarino, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 2.ª Edição revista, actualizada e aumentada, 2014, Almedina, p. 426 e 427.

³António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.ª Edição, 7.ª Reimpressão, 1999, Almedina, p. 60; José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 51.

⁴José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 46.

⁵Art.º 165.º, n.º 1, alínea i) da C.R.P.: “É da competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização do Governo: (...) i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (...).”

para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais”⁶ estando, por isso, sujeito à reserva de lei parlamentar; ou seja, a matéria da criação de impostos e definição dos seus elementos essenciais está reservada às assembleias representativas – *no taxation without representation*, “correspondente à ideia de que, sendo o imposto um confisco de riqueza privada, a sua legitimidade tem de resultar duma aprovação dos representantes directos do povo, numa lógica de auto-tributação, a qual permitirá a escolha de tributos bem acolhidos pelos contribuintes e, por isso, eficazes.”⁷

CASALTA NABAIS⁸ refere que a orientação do Tribunal Constitucional⁹ tem seguido a doutrina da classificação dos tributos em imposto e taxa; as decisões deste Tribunal, segundo o autor, encontram expressão na Constituição e na L.G.T., visto que, apesar de nestes textos normativos se fazer referência a uma divisão tripartida dos tributos, não são retiradas consequências em sede jurídico-constitucional. Daí que, a doutrina se recuse a autonomizar a

⁶J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1º a 107º*, Volume I, 4.ª Edição, 2007, Coimbra Editora, p. 1091.

⁷Ac. n.º 635/2008 do Tribunal Constitucional.

⁸José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 1998, Almedina, p. 46 a 50.

⁹Exemplos de contribuições especiais, nas suas diversas modalidades, que o Tribunal Constitucional considerou como sendo verdadeiros impostos: Acs. n.º 236/95 e n.º 582/99; neles, o Tribunal Constitucional considerou como imposto os encargos por estacionamento deficitário devidos pelo construtor, isto é, quando o construtor não cumpre com a construção de estacionamento de acordo com o número de habitações construídas, a autarquia tem de criar zonas de estacionamento, que o faz com a aplicação de uma taxa, parecendo, por isso, haver uma prestação e contraprestação. No entanto, o Tribunal Constitucional afirmou que a autarquia, na aplicação da taxa, tem de provar a existência de umnexo entre a compensação pela não construção do parque e a construção de outro parque de estacionamento por parte da Autarquia Local, porém, não se tem verificado a existência de uma contraprestação específica o que faz com que todos os encargos de compensação por estacionamento deficitário não resultem, então, de uma contraprestação específica e, não existindo nexos sinalagmáticos, é considerado um verdadeiro imposto. Em relação ao Ac. n.º 354/98 o Tribunal Constitucional considerou como verdadeiro imposto a taxa de Radiodifusão Portuguesa sobre o consumo de energia, pois, a sua tributação está apenas dependente da qualidade de consumidor de energia estando, por isso, o pagamento dessa taxa independente da posse de aparelhos radiofónicos. Nos Acs. n.º 558/98 e n.º 63/99, o Tribunal Constitucional considerou como sendo imposto as licenças que eram emitidas para publicidade de anúncios em suportes fixos ou móveis, pois, apesar de existirem razões para o limite jurídico, nomeadamente o da segurança ou estética, não havia uma atividade significativa desenvolvida pela entidade pública, mais a mais porque as taxas não correspondiam ao custo do serviço (fixavam-se em função do m², o que indicava capacidade contributiva), tratando-se assim de verdadeiros impostos sobre a publicidade que não observava o *princípio da legalidade* (tinham sido criados pelas Autarquias Locais) e eram anualmente renováveis (periódicas, como os impostos).

figura das contribuições ou tributos especiais.¹⁰ Entre outros argumentos, apresentam o texto da L.G.T., que no n.º 3 do art.º 4.º,¹¹ considera como impostos as contribuições especiais e no n.º 3 do art.º 3.º,¹² equipara as contribuições financeiras às taxas, logo, não há um regime próprio das contribuições financeiras não fazendo sentido haver uma divisão tripartida. A L.G.T é algo incoerente pois, no n.º 3 do art.º 4.º equipara contribuições especiais a impostos e depois o n.º 3 do art.º 3.º tem subjacente uma oposição entre taxas e contribuições especiais (que nos termos dessa norma pertencem a um mesmo grupo de tributos e impostos).

Os que dão sustento¹³ à divisão dos tributos de forma tripartida, acreditam que a divisão dicotómica está em crise desde a profunda alteração da nossa C.R.P. em 1997.¹⁴ Negar a existência das contribuições financeiras é negar a evolução do sistema fiscal que hoje “está povoado por contribuições modernas de grande relevo e variedade, estando na multiplicação destas figuras paracomutativas¹⁵ uma das linhas de força da fiscalidade contemporânea.”¹⁶ A acompanhar estes novos tempos temos a doutrina e a jurisprudência.

¹⁰J. M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 1970, Almedina, p. 14 e ss.; J. M. Cardoso da Costa, *Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucional*, na *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, p. 547 e ss.; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, p. 58; António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.ª Edição, 7.ª Reimpressão, 1999, Coimbra, p. 61.

¹¹Art.º 4.º, n.º 3 da L.G.T.: “As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos.”

¹²Art.º 3.º, n.º 3 da L.G.T.: “O regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.”

¹³J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1º a 107º*, Volume I, 4.ª Edição, 2007, Coimbra Editora, p. 1095; J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, 2007, Coimbra Editora, p. 53; Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 238 a 245.

¹⁴Revisão da Constituição da República Portuguesa pela Lei n.º 1/97, de 20 de setembro.

¹⁵Para saber mais acerca do conceito de paracomutatividade ver Sérgio Vasques, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2008, Almedina, p. 110: “Pretendemos assinalar que, ao lado das taxas, tributos que assentam e se destinam a compensar prestações dirigidas ou provocadas pelo contribuinte individual, e que *neste sentido* se podem dizer “tributos comutativos”, existem outros que assentam e se destinam a compensar prestações dirigidas ou provocadas por grupos específicos de contribuintes, “tributos paracomutativos portanto.”

¹⁶Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 238.

A doutrina constitucional, segundo GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA,¹⁷ diz-nos que a referência às “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” pela alínea i), do n.º 1, do art.º 165.º da C.R.P., é uma manifestação de que a Constituição dá abrigo a uma terceira categoria tributária, “que comporta certas figuras híbridas, que compartilham em parte a natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por certa instituição pública, ou dotada de poderes públicos, a um certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades, que beneficiam colectivamente da actividade daquela). (...) Em certo sentido, trata-se de «taxas colectivas», na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas. A diferença essencial entre os impostos e estas contribuições «bilaterais» é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços e despesas. A constitucionalização deste «*tertium genus*» veio dar guarida a uma figura que, por falta de reconhecimento constitucional, era anteriormente equiparada pela doutrina e pela jurisprudência aos impostos, com as inerentes consequências, sobretudo em termos de criação e disciplina por via legislativa e de reserva parlamentar. Como resulta do art.º 165º-1/i, as taxas e outras contribuições de carácter «bilateral» só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu *regime geral*, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime em

¹⁷J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1º a 107º*, Volume I, 4.ª Edição, 2007, Coimbra Editora.

concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar, observada a lei-quadro competente.”¹⁸

A jurisprudência, com a decisão do Ac. n.º 635/2008, do Tribunal Constitucional, incidindo sobre as *taxas de regulação e supervisão* devidas à Entidade Reguladora para a Comunicação Social reconhece, pela primeira vez, uma divisão tripartida dos tributos. “Como resulta do disposto no artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º103/2006, de 7 de Junho, a “taxa de regulação e supervisão é precisamente uma contribuição para o financiamento da acção quotidiana da ERC, a qual é exigida pela natureza da actividade desenvolvida pelos sujeitos passivos da taxa. São os custos do serviço de monitorização e acompanhamento contínuo e permanente de cada entidade que prossiga actividades de comunicação social, operando nesse mercado, em ordem a assegurar o cumprimento das competências que estão atribuídas à ERC, que esta taxa visa satisfazer.

Sendo a actividade desenvolvida por essas entidades a causa da necessidade da ERC ter que empreender acções de regulação e de supervisão contínuas, e beneficiando aquelas da vigilância no cumprimento das regras estabelecidas para o sector e da efectiva concorrência ao nível dos produtos oferecidos, entendeu-se que devem os seus agentes contribuir proporcionalmente para o financiamento dos custos dessas acções essenciais à existência de um mercado plural. Foi esta a filosofia que presidiu à criação da “taxa”. Não estamos, pois, no seu aspecto dominante, perante uma participação nos gastos gerais da comunidade, em cumprimento de um dever fundamental de cidadania, nem perante a retribuição de um serviço concretamente prestado por uma entidade pública ao sujeito passivo, pelo que a referida “taxa” não se pode qualificar nem como imposto, nem como uma verdadeira taxa, sendo tais

¹⁸J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1º a 107º*, Volume I, 4.ª Edição, 2007, Coimbra Editora, p. 1095.

tributos antes qualificáveis como contribuições, incluídas na designação genérica dos tributos parafiscais.”¹⁹

Até à revisão de 1997, a Constituição fazia uma opção de divisão dicotómica dos tributos tal como já tivemos a oportunidade de ver *supra*; por essa razão, tanto a doutrina como a jurisprudência, subordinavam as contribuições financeiras à reserva de lei parlamentar, sendo, por isso, tratadas como verdadeiros impostos. Com a revisão constitucional de 1997, passou a haver uma reserva de lei parlamentar quanto ao seu regime geral, podendo a concreta criação deste tributo ser realizada por diploma legislativo governamental, sem ser necessária uma autorização parlamentar. No entanto, o “princípio da legalidade, relativamente àquelas apenas exige que o Parlamento legisle ou autorize o governo a legislar sobre as regras e princípios gerais, comuns às diferentes contribuições financeiras, os quais devem estar presentes na criação específica de cada uma delas, o que já não necessita duma intervenção ou autorização parlamentar, enquanto, relativamente a cada imposto, continua a exigir-se essa intervenção qualificada, a qual deve determinar a sua incidência, a sua taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Aquele regime geral das contribuições financeiras, cuja definição compete à Assembleia da República, deve conter os seus princípios estruturantes, bem como as regras elementares respeitantes aos seus elementos essenciais comuns, sendo certo que é difícil imaginar que se consigam subordinar a um mesmo quadro normativo figuras tão diferentes quanto aquelas que se podem abrigar neste novo conceito intermédio.”²⁰

¹⁹ Ac. n.º 635/2008 do Tribunal Constitucional.

²⁰ Ac. n.º 635/2008 do Tribunal Constitucional.

1.1. IMPOSTO

Tradicionalmente, e de acordo com a posição de CASALTA NABAIS, o imposto define-se tendo por base três elementos, a saber: elemento objetivo, elemento subjetivo e elemento teleológico.

Em termos objetivos, o imposto é uma prestação²¹ (é objeto principal de uma relação jurídica obrigacional), pecuniária²² (é uma prestação *de dare pecunia*, isto é, deve ser satisfeita em dinheiro ou por equivalente), unilateral (sem contraprestação específica), definitiva (não há reembolso, restituição ou indemnização com fundamento no direito do contribuinte) e coativa²³ (o dever de pagar imposto é estabelecido por lei pois, é a lei que cria o imposto não dependendo da vontade das partes).

Subjetivamente, o imposto é uma prestação que tem incidência sobre detentores de capacidade contributiva²⁴ (o pressuposto e critério da tributação é o princípio da igualdade ou justiça fiscal, medida e função da capacidade contributiva que é revelada através do

²¹Art.º 1.º da L.G.T.: “1) A presente lei regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna ou em legislação especial. 2) Para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas. 3) Integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais.”

²²Art.º 40.º, n.º 1 da L.G.T.: “As prestações tributárias são pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize.”

²³Art.º 36.º da L.G.T.: “1) A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário. 2) Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes. 3) A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei. 4) A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária. 5) A administração tributária pode subordinar a atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial, que não sejam de concessão inteiramente vinculada, ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo, inclusivamente, nos casos previstos na lei, por meio de contratos fiscais.”

²⁴Art.º 4.º, n.º 1 da L.G.T.: “Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.”

rendimento, da sua utilização e do património) e estabelecido a favor de entidades que exercem funções públicas²⁵ (pessoas coletivas públicas e privadas desde que exerçam funções públicas).

Sob o ponto de vista do elemento teleológico, o imposto é exigido para a realização de fins públicos, ou seja, o imposto tem uma «*função instrumental*»²⁶ uma vez que, o imposto é um meio para o Estado realizar as funções que lhe incumbe (os chamados fins fiscais).

É em sede do elemento teleológico que nos cabe falar acerca dos fins do imposto. Através da leitura do n.º 1 do art.º 103.º da C.R.P.²⁷ percebemos que, na atualidade, o imposto além do «*fim fiscal*» pode também assumir um «*fim extrafiscal*»; esta ideia também se encontra concretizada e desenvolvida na alínea a), do n.º 1, do art.º 3.º²⁸ e no n.º 1, do art.º 5.º da L.G.T.²⁹

Assim sendo, tendo por base o n.º 1, do art.º 103.º da C.R.P., o fim principal do imposto, ou seja, o «*fim fiscal*» do imposto, é o da “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”; por sua vez, o fim secundário do imposto, isto é, o «*fim extrafiscal*» do imposto, é o da “repartição justa dos rendimentos e da riqueza.” No entanto, o fim extrafiscal mencionado não é o único e podemos ver isso com a leitura do n.º 1, do art.º 5.º da L.G.T. onde encontramos explicitados de modo genérico outros fins, a saber: “promover a justiça social” e a “igualdade de oportunidades”. Ou seja, o n.º 1 do art.º 103.º da C.R.P. não pretende esgotar os objetivos do imposto. Esta *extrafiscalidade* pode ser

²⁵Art.º 18.º, n.º 1 da L.G.T.: “O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.”

²⁶Termo usado por José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 1998, Almedina, p. 226.

²⁷Art.º 103.º, n.º 1 da C.R.P.: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”

²⁸Art.º 3.º, n.º 1, alínea a) da L.G.T.: “Os tributos podem ser: a) Fiscais e parafiscais (...).”

²⁹Art.º 5.º, n.º 1 da L.G.T.: “A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.”

encontrada em várias normas da nossa Constituição, a saber: alínea h), do n.º 2, do art.º 66.^{o30}; alínea f), do n.º 2, do art.º 67.^{o31}; alínea b), do art.º 81.^{o32}; e n.º 1 do art.º 103.^{o33 34}

Tal como refere CASALTA NABAIS,³⁵ a aceitação de que o imposto pode ter um «*fim extrafiscal*», não elimina o facto de o imposto ter como fim a obtenção de receitas, logo, a *extrafiscalidade* apenas assume uma natureza excepcional. Tendo em conta esta ideia, é comum depararmo-nos com impostos que, para além da finalidade principal ser a de obtenção de receitas, tem também como finalidade propósitos de ordenação social e de orientação de comportamentos. Porém, SÉRGIO VASQUES³⁶ afirma que “pode mesmo acontecer que a ordenação social constitua o seu objectivo principal e que só a título secundário os impostos visem a angariação de receita.”

Com a *extrafiscalidade*, a doutrina³⁷ sentiu necessidade de fazer uma distinção entre os «*verdadeiros impostos*» e os «*falsos impostos*». Os impostos são considerados como «*falsos impostos*» quando a *extrafiscalidade* se torna o objetivo principal do imposto, sendo-lhe alheio o objetivo de angariação de receitas, o que os caracteriza como impostos “proibitórios”, “suicidas” ou de “estrangulamento” e que, por isso, não encontram solução na nossa Constituição.

³⁰Art.º 66.º, n.º 2, alínea h) da C.R.P.: “Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos: (...) h) Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida.”

³¹Art.º 67.º, n.º 2, alínea f) da C.R.P.: “Incumbe, designadamente, ao Estado para protecção da família: (...) f) Regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares (...).”

³²Art.º 81.º, alínea b) da C.R.P.: “Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: (...) b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal (...).”

³³Art.º 103.º, n.º 1 da C.R.P.: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”

³⁴José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, 2005, Almedina, p. 135; Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 187.

³⁵José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, 2005, Almedina, p. 136.

³⁶Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 186.

³⁷José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 387; Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 137.

Em qualquer caso, encontra-se excluída do imposto a finalidade sancionatória. Atendendo ao disposto por CASALTA NABAIS, “se com o imposto se pretende aplicar uma sanção, então estaremos perante uma multa (sanção pecuniária penal), uma coima (sanção pecuniária contra-ordenacional), um confisco (sanção penal traduzida na apreensão e correspondente perda a favor do Estado do produto obtido e dos instrumentos utilizados na prática de acto ilícito), uma indemnização (reparação do prejuízo ou dano causado a outrem através de acto ilícito), etc., mas nunca perante um imposto.”³⁸

Porém, para SÉRGIO VASQUES, o «*fim extrafiscal*» dos impostos é realizado com sacrifício dos princípios constitucionais, nomeadamente, o *princípio da igualdade tributária*, pois a prossecução de objetivos extrafiscais apenas deve estar sujeita ao princípio da proporcionalidade, isto é, apenas devem ser admitidos “enquanto se mostrem *necessários, adequados e proporcionais* à tutela dos objetivos extrafiscais em jogo. O ganho que estes impostos trazem à prossecução de políticas extrafiscais deve mostrar-se sempre superior à lesão que trazem ao princípio da igualdade tributária e, quando suceda não passarem neste teste de proporcionalidade, devemos considerá-los incompatíveis com o princípio da igualdade tributária ancorado no artigo 13º da Constituição da República.”³⁹

A tributação do imposto tem ainda que respeitar certos limites constitucionais, a saber: limites formais e limites materiais.

O limite formal do imposto expressa-se através do *princípio da legalidade fiscal*. Por sua vez, este princípio manifesta-se no n.º 2, do art.º 103.º e na alínea i), do n.º 1, do art.º 165.º da C.R.P. Assim, os impostos apenas podem ser criados por lei da Assembleia da República, que deve disciplinar todos os seus elementos essenciais, a saber: a incidência, a taxa, os benefícios

³⁸José Casalta Nabais, *Manual de Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 43.

³⁹Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 187 e 188.

fiscais e as garantias dos contribuintes – intervenção material do Parlamento. No entanto, o Parlamento pode ter apenas uma intervenção de natureza formal, uma vez que pode autorizar o Governo a legislar sobre a criação dos impostos através de uma lei de autorização legislativa e neste caso, o imposto é criado através de decreto-lei que tem de respeitar os limites da lei de autorização da Assembleia da República.

O limite material do imposto expressa-se através do *princípio da capacidade contributiva*. Este princípio não tem caracterização própria da nossa Constituição, mas é expressão do *princípio da igualdade* estabelecido no art.º 13.º da C.R.P.⁴⁰ Há uma ideia de justiça social, onde o igual tem de ser tributado de forma igual e o desigual deve ser tratado de forma desigual; o que em nada contradiz o princípio da igualdade perante a lei consagrada na nossa Constituição. Este princípio exige “que cada indivíduo pague os impostos na proporção ou proporcionalidade da sua capacidade contributiva revelada pelo rendimento (em sentido amplo) e pelo património enquanto tais ou enquanto utilizados em consumo ou na aquisição de bens.”⁴¹

1.2. TAXA

À semelhança do imposto, podemos definir a taxa tendo por base os mesmos três elementos do imposto, a saber: elemento objetivo, elemento subjetivo e elemento teleológico.

Objetivamente, tal como no imposto, a taxa é uma prestação pecuniária (aqui, com a única diferença de que a obrigação pode ser também extinta por dação em cumprimento ou

⁴⁰Art.º 13.º da C.R.P.: “1) Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei. 2) Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.”

⁴¹José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, 2005, Almedina, p. 465.

por compensação, no caso das taxas locais (artigos 40.º, n.º 2 da L.G.T.⁴² e 11.º do Regime das Taxas Locais⁴³) e coativa. “O que no plano objectivo caracteriza as taxas está em incidirem sobre prestações administrativas de que o sujeito passivo é o efectivo causador ou beneficiário, sendo esta configuração do pressuposto que antes do mais as define como tributos rigorosamente comutativos⁴⁴ e permite distingui-las de contribuições e impostos.”⁴⁵

Em termos subjetivos, as taxas são prestações devidas a entidades públicas, a saber: administração central, regional e local – alínea b), do n.º 1, do art.º 3.º da L.G.T.⁴⁶

Do ponto de vista teleológico, as taxas são exigidas tendo em vista a angariação de receita. No entanto, as taxas diferenciam-se dos outros tributos por serem uma “contrapartida de uma prestação administrativa provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo.”⁴⁷

Através da definição de taxa, podemos então dizer que o que distingue o imposto das taxas é o carácter bilateral destas. “É que nestas, (...) à prestação do particular a favor do Estado e demais entes públicos corresponde uma contraprestação específica, uma actividade desses mesmos entes especialmente dirigida ao respectivo obrigado.”⁴⁸ “As prestações administrativas que servem de pressuposto às taxas podem apresentar contornos muito

⁴²Art.º 40.º, n.º 2 da L.G.T.: “A dação em cumprimento e a compensação são admitidas nos casos expressamente previstos na lei.”

⁴³Art.º 11.º do Regime das Taxas Locais: “1) As taxas das autarquias locais extinguem-se através do seu pagamento ou de outras formas de extinção, nos termos da lei geral tributária. 2) As taxas das autarquias locais podem ser pagas por dação em cumprimento ou por compensação, quando tal seja compatível com o interesse público.”

⁴⁴Para saber mais acerca do conceito de comutatividade ver Sérgio Vasques, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa 2008, Almedina, p. 110: “Pretendemos assinalar que, ao lado das taxas, tributos que assentam e se destinam a compensar prestações dirigidas ou provocadas pelo contribuinte individual, e que neste sentido se podem dizer “tributos comutativos”, existem outros que assentam e se destinam a compensar prestações dirigidas ou provocadas por grupos específicos de contribuintes, “tributos paracomutativos” portanto.”

⁴⁵Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, p. 205.

⁴⁶Art.º 3.º, n.º 1, alínea b), da L.G.T.: “Os tributos podem ser: (...) b) Estaduais, regionais e locais.”

⁴⁷Sérgio Vasques, *Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2008, Almedina, p. 138.

⁴⁸José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 39.

diversos, tão diversos quanto o é a moderna actividade pública, sendo comum entre nós distinguir-se entre as taxas devidas pela utilização de um serviço público, as taxas devidas pela utilização de um bem do domínio público e as taxas de licenças devidas pela remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares. É esta tipologia, assente no elemento estrutural do pressuposto, que encontramos no artigo 4.º da L.G.T., relativo aos pressupostos dos tributos, e no artigo 3.º do Regime das Taxas Locais,⁴⁹ dizendo-nos em que assentam estas figuras.”⁵⁰

As taxas, ao contrário dos impostos, não estão sujeitas aos rigorosos limites constitucionais. “Enquanto os impostos obedecem ao exigente *princípio da legalidade fiscal* e a sua medida tem por base o *princípio da capacidade contributiva*, as taxas bastam-se com a reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei parlamentarmente autorizado) do seu *regime geral*⁵¹ e a sua medida assenta no *princípio da proporcionalidade* taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à respectiva comunidade.”⁵²

Assim, para CASALTA NABAIS, para sabermos se estamos perante imposto ou taxa, é necessário aplicar “dois testes: o da *bilateralidade* e o da *proporcionalidade*. Pelo que não basta que o tributo tenha carácter bilateral, para podermos concluir pela sua conformidade constitucional. Exige-se também proporcionalidade entre o tributo e a respectiva contraprestação específica.”⁵³

⁴⁹Art.º 3.º do Regime das Taxas Locais: “As taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei.”

⁵⁰Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 205.

⁵¹Mais acerca do assunto: Suzana Tavares da Silva, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Estudos Cejur, 2013, Coimbra Editora, p. 14 e ss.

⁵²José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 46.

⁵³José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 46.

1.3. CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS

Para SÉRGIO VASQUES este tributo é definido como “prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo.”⁵⁴

No nosso ordenamento jurídico encontramos dois tipos de contribuições, nomeadamente, as clássicas *contribuições especiais* e as modernas *contribuições financeiras*. “Contribuições que têm de comum, podemos adiantar já, não se reportarem seja a normais detentores de capacidade contributiva como nos impostos, nem a destinatários de específicas contraprestações individuais como nas taxas, mas antes a grupos de pessoas ligados seja por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma actividade administrativa (nas contribuições especiais), seja pela partilha de uma específica contraprestação de natureza grupal (nas demais contribuições financeiras).”⁵⁵

As *contribuições especiais*⁵⁶ “encontram-se ligadas a um tipo determinado de prestações, *as obras públicas*”,⁵⁷ e podem ser distinguidas em: *contribuições de melhoria* – “é devida uma prestação, em virtude de uma vantagem económica particular resultante do exercício de uma actividade administrativa, por parte de todos aqueles que tal actividade indistintamente beneficia”;⁵⁸ e *contribuições por maior despesa* – “ocorre nas situações em que é devida uma prestação em virtude de as coisas possuídas ou de a actividade exercida pelos particulares

⁵⁴Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 221.

⁵⁵José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 51.

⁵⁶Art.º 4.º, n.º 3 da L.G.T.: “As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos.”

⁵⁷Sérgio Vasques, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2008, Almedina, p. 112.

⁵⁸José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 52.

darem origem a uma maior despesa das autoridades públicas.”⁵⁹ Por outro lado, CASALTA NABAIS considera que relativamente às *contribuições financeiras*⁶⁰ “a favor das entidades públicas, podemos dizer que se trata de contribuições, como tendem a ser as taxas de regulação e supervisão que suportam financeiramente a actividade do actual Estado regulador e supervisor que, de algum modo, têm por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constituem um preço público, operando assim à maneira das clássicas taxas, a pagar pelo conjunto dos regulados à respectiva entidade ou agência de regulação. O que implica que, também face a tais contribuições, se tenha de respeitar a Constituição, tendo o seu regime geral de constar de lei ou de decreto-lei paralelamente autorizado, e o seu montante suportar o correspondente teste da proporcionalidade, ou seja, o teste da proporcionalidade entre as taxas a pagar pelo conjunto dos regulados do correspondente sector de actividade sujeita a regulação pública e a respectiva contraprestação específica traduzida na prestação desse serviço de regulação e supervisão suportado pela correspondente entidade ou agência de regulação, conquanto se reporte efectivamente aos custos de prestação desse serviço e não a quaisquer outros.”⁶¹

Deste modo, as *contribuições financeiras* a favor de entidades públicas⁶² visam o financiamento de determinados serviços ou despesas públicas, com a característica de não poderem ser desviadas para outro tipo de serviços ou despesas (diferente do imposto uma vez que eles visam o financiamento das despesas públicas em geral) e são consideradas «taxas colectivas»⁶³, ou seja, são prestações de natureza grupal que pretendem retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas (diferente da

⁵⁹José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 52.

⁶⁰Artigos 165.º, n.º 1, alínea i) da C.R.P. e 3.º, n.º 2 da L.G.T.

⁶¹José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 54.

⁶²Artigos 165.º, n.º1, alínea i) da C.R.P. e 3.º, n.º 2 da L.G.T.

⁶³Definição de contribuição financeira usada por J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1º a 107º*, Volume I, 4.ª Edição, 2007, Coimbra Editora.

taxa porque, apesar de a prestação ter como fim a retribuição de um serviço prestado pela administração pública, aqui a vantagem no usufruto do serviço não é de natureza individual mas sim de natureza grupal). Como exemplo deste tipo de contribuições temos as contribuições para a segurança social, as taxas de regulação económica e os tributos associativos.⁶⁴

⁶⁴Podemos ver mais acerca do assunto em José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.^a Edição, 2015, Almedina; Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.^a Reimpressão, 2014, Almedina; J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1º a 107º*, Volume I, 4.^a Edição, 2007, Coimbra Editora.

2. OS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO

2.1. ENQUADRAMENTO

Ao falarmos dos IEC temos que fazer uma distinção entre *impostos gerais* e *impostos especiais*, a saber: “Enquanto os primeiros *impostos gerais* previstos na lei de modo a aplicarem-se a toda uma categoria de situações homogêneas, os segundos, não obstante dizerem respeito a factores ou situações genericamente abrangidos nos primeiros, são objecto de uma disciplina jurídica especial.”⁶⁵

Na história,⁶⁶ de acordo com SÉRGIO VASQUES, os IEC “não tinham outro objectivo senão o da angariação da receita, mostrando os contornos unilaterais típicos de qualquer imposto. A partir dos anos 80 e 90 impôs-se, no entanto, estas figuras tributárias passaram a ser instrumentalizadas à compensação dos custos que o consumo destes bens traz à saúde pública e ao meio ambiente.”⁶⁷

Assim sendo, a história tem vindo a revelar um crescimento da função extrafiscal dos IEC. Tal como refere SALDANHA SANCHES, o “objectivo financeiro de arrecadação de receitas é conjugado com a tentativa de, por meios fiscais, limitar o consumo dos bens tributados. Nos impostos do ambiente e nos impostos especiais de consumo em geral, a distribuição dos encargos fiscais pode ser feita de uma forma regressiva, o que se justifica pelos fins especiais que prosseguem. Por exemplo, no imposto sobre o tabaco, o juízo desfavorável sobre o seu consumo pode levar a aumento de impostos que reduzam o seu consumo e conseqüentemente

⁶⁵José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, 2015, Almedina, p. 80.

⁶⁶Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina, p. 17 a 47; António Brigas Afonso, *Novas tendências da fiscalidade na área dos Impostos Especiais de Consumo*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal 2012 (2 e 3), p. 201 e ss.; António Brigas Afonso, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, janeiro de 2007.

⁶⁷Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, p. 227.

reduzam a receita gerada, mas este efeito é plenamente justificado pela importância do objectivo da norma. São impostos, em suma, cujo objectivo declarado é a extinção da sua base tributável.”⁶⁸

2.2. CONTEXTUALIZAÇÃO INTERNACIONAL

Desde cedo que a Europa se preocupou em examinar as legislações dos diferentes Estados-Membros relativas aos impostos especiais de consumo, tendo em vista a criação de um verdadeiro mercado comum. Como relata SÉRGIO VASQUES,⁶⁹ este foi um processo moroso, no qual as sucessivas propostas de diretivas de harmonização dos IEC, que desde o Tratado de Roma, ora foram rejeitadas pelo Conselho, ora foram retiradas pelos seus proponentes. Após sucessivas tentativas, a harmonização dos impostos especiais de consumo levada a cabo em 1990 através do chamado *Pacote Scrivener*, deu “origem àquele que é hoje o sistema comunitário dos impostos especiais de consumo”⁷⁰ orientado na “compensação de custos ambientais e de saúde pública, sendo esse propósito que hoje explica a selecção dos produtos tributáveis, as regras respeitantes ao facto gerador e exigibilidade destes impostos, a sua base tributável específica e a diferenciação das taxas consoante o custo social que cada produto gera.”⁷¹

Este *Pacote Scrivener* que deu origem ao sistema comunitário que hoje temos relativamente aos IEC reparte-se em “três lençóis distintos: uma directiva horizontal, fixando o regime geral dos impostos especiais de consumo, três directivas “estruturais”, disciplinando

⁶⁸J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, 2007, Coimbra Editora, p. 58.

⁶⁹Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina, p. 136 e ss.

⁷⁰Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina, p. 146.

⁷¹Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.^a Reimpressão, 2014, Almedina, p. 227.

a estrutura das três *accises*⁷² harmonizadas e quatro directivas relativas às respectivas taxas.”⁷³

Assim sendo, as três *accises* harmonizadas foram o álcool e bebidas alcoólicas com a Diretiva n.º 92/83/CEE; os óleos minerais com a Diretiva n.º 92/81/CEE; e o tabaco manufacturado com a Diretiva n.º 92/78/CEE.

SÉRGIO VASQUES concluiu mesmo, em 2001, que “[o] conjunto destas directivas, transpostas para o Direito interno dos Estados-Membros logo a partir de 1992, forma hoje o essencial da disciplina comunitária dos impostos especiais de consumo, não tendo tido sequência as propostas posteriores relativas à tributação energética.”⁷⁴

Hoje, esta estrutura normativa comunitária está vertida na Diretiva n.º 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo que revogou a Diretiva n.º 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992,⁷⁵ concernente ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

2.3. CONTEXTUALIZAÇÃO NACIONAL

Portugal, com a aprovação das propostas do *Pacote Scrivener*, iniciou um período de alterações profundas no regime português dos IEC, cumprindo os seus compromissos de harmonização fiscal com a Comunidade Europeia.⁷⁶

Para SÉRGIO VASQUES,⁷⁷ Portugal, na sequência das directivas de Scrivener, reconheceu com o primeiro código dos IEC⁷⁸ estarmos perante tributos que prosseguem fins extrafiscais

⁷²Para saber mais acerca das *accises* ver Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina.

⁷³Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina, p. 146.

⁷⁴Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina, p. 149.

⁷⁵Esta diretiva, chamada de diretiva horizontal que resultou, conforme dito anteriormente, do *Pacote Scrivener*, e que serviu de base ao atual sistema comunitário dos impostos especiais de consumo. Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina, p. 146.

⁷⁶Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina, p. 175.

“assentes num princípio legitimador distinto do da capacidade contributiva, um princípio de equivalência ou benefício”⁷⁹ sendo que, o novo Código dos IEC⁸⁰ reforça a ideia no seu art.º 2.º ao dizer que “os impostos especiais de consumo obedecem ao *princípio da equivalência*, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.”

2.4. CARACTERIZAÇÃO

Para melhor compreender os IEC é necessário fazer uma pequena caracterização. Ao acompanhar as reflexões de ANTÓNIO BRIGAS AFONSO sobre esta matéria, podemos caracterizar os IEC como sendo um imposto indirecto, um imposto especial, um imposto sem custos políticos, um imposto monofásico e um imposto sujeito ao *princípio da equivalência* (que será abordado mais pormenorizadamente no subcapítulo *infra*).

Podemos considerar que os IEC são um imposto indirecto por contraposição aos impostos directos, isto é, “[n]o caso dos impostos directos é possível determinar, previamente, quem vai ser sujeito passivo do imposto, por exemplo, do IRS, sabe-se com antecedência, quem auferiu rendimentos do trabalho. No caso dos impostos indirectos, só *a posteriori*, isto é, depois de os sujeitos passivos introduzirem os produtos no mercado, o que, no caso dos IEC, como regra, acontece quando os produtos saem dos entrepostos fiscais de produção ou dos entrepostos fiscais de armazenagem, é que é possível determinar a sujeição ao imposto.”⁸¹

⁷⁷Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, Almedina, p. 227.

⁷⁸Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro.

⁷⁹Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro.

⁸⁰Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

⁸¹António Brigas Afonso, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, janeiro de 2007.

Os IEC são denominados desta forma porque apenas incidem sobre determinados consumos, como por exemplo, o tabaco e as bebidas alcoólicas.

Os IEC são considerados impostos monofásicos porque “incidem apenas na fase da “declaração para consumo” que, regra geral, ocorre à saída dos entrepostos fiscais.”⁸²

ANTÓNIO BRIGAS AFONSO menciona que os IEC são impostos sem custos políticos porque “os contribuintes têm uma atitude mais branda relativamente às subidas das taxas destes impostos do que relativamente aos outros. Isto sucede porque os IEC são praticamente invisíveis, isto é, o consumidor normal não tem a percepção do montante do imposto incorporado no preço pago pelo bem.”⁸³

2.5. PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA

Como já tivemos a oportunidade de ver no Capítulo 1, os impostos em geral têm como um dos seus limites o *princípio da capacidade contributiva*. No entanto, nos IEC encontramos um caso especial de imposto, onde aplicamos o *princípio da equivalência*⁸⁴ que, tal como refere o preâmbulo do Código dos IEC é “distinto do da capacidade contributiva, e que dita a respectiva adequação ao custo provocado pelos contribuintes nos domínios da saúde pública ou do ambiente.”⁸⁵

Este princípio encontra-se consagrado no art.º 2.º do C.I.E.C., e o sentido essencial do *princípio da equivalência* “está na exigência de que os tributos públicos se adequem ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe

⁸² António Brigas Afonso, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, janeiro de 2007.

⁸³ António Brigas Afonso, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, janeiro de 2007.

⁸⁴ António Brigas Afonso, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, janeiro de 2007.

⁸⁵ Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

proporciona (...) associado não apenas à compensação dos benefícios mas também à compensação dos custos que essas prestações revestem.”⁸⁶ Concordamos com SÉRGIO VASQUES no sentido em que “administração” incorpore uma manifestação da comunidade e não apenas no Estado enquanto tal, uma vez que incluem custos ambientais que têm repercussão na sociedade, não apenas na atividade administrativa. A fixação quantitativa destes tributos não deve apenas ter em conta os custos da atividade administrativa mas, mais do que isso, os custos ambientais com repercussões em toda a comunidade.

Como já tivemos a oportunidade de ver, os IEC, mais do que uma função de angariação de receita fiscal, pretendem a compensação dos custos que o consumo dos bens sujeitos a este imposto trazem à saúde pública e ao meio ambiente; ou seja, pretendem desencorajar o consumo destes bens que geram externalidades negativas na sociedade. Todavia, “os custos não devem ser analisados individualmente porque, nesse caso, estaríamos perante uma taxa, mas sim pelo conjunto do grupo de fumadores, automobilistas, etc.”⁸⁷ Isto significa que a finalidade deste imposto é o de reverter as externalidades negativas típicas destes produtos, regulando os comportamentos sociais e económicos e procurando a eficiência do mercado, traduzidos no *princípio da equivalência*.

ANTÓNIO BRIGAS AFONSO refere que a aplicação do *princípio da equivalência* requer um cálculo preciso dos custos que resultam do consumo dos produtos sujeitos à tributação como IEC o que, “no caso de Portugal, nunca foi feito com rigor, sendo no entanto de salientar que, com grande probabilidade, esses custos são superiores às receitas.”⁸⁸

⁸⁶Sérgio Vasques, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2008, Almedina, p. 338.

⁸⁷António Brigas Afonso, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, janeiro de 2007.

⁸⁸António Brigas Afonso, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, janeiro de 2007

Princípio da equivalência como corolário do princípio da igualdade impõe tratamento diferente entre poluidor e não poluidor; proibição de tratar igual o que é diferente e imposição de tratar diferente o que é diferente (poluidor e não poluidor).

3. A RACIONALIDADE ECONÓMICA DO PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA

Chegados a este ponto é importante percebermos que a base económica sobre a qual assenta a intervenção estatal que resulta na tributação dos produtos e serviços em sede de IEC é o conceito de externalidade. Só assim poderemos perceber qual o fim principal deste tipo de imposto – aquela “extinção da sua base tributável” de que nos fala SALDANHA SANCHES.⁸⁹

Tanto para ALEXANDRA ARAGÃO⁹⁰ como para ISABEL MARQUES DA SILVA,⁹¹ a teoria das externalidades estudada por MARSHALL⁹² e PIGOU⁹³ foi importante para a “compreensão económica dos fenómenos de delapidação do ambiente, como a poluição.”

De facto, a economia reconhece a existência de externalidades quando o preço de um produto ou serviço não integra por completo a totalidade dos seus custos (não apenas financeiros) ou não reflete na íntegra o valor dos seus benefícios, conforme as externalidades se digam negativas⁹⁴ ou positivas.⁹⁵ Isto é, as externalidades surgem quando há uma “imposição involuntária de custos ou de benefícios.”⁹⁶

No nosso caso, em que tratamos de custos ambientais não refletidos no preço, o prejuízo ambiental provocado não tem reflexo no preço do produto ou serviço; logo, tratamos de uma

⁸⁹J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, 2007, Coimbra Editora, p. 58.

⁹⁰Alexandra Aragão, *O Princípio do Poluidor Pagador, Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Série Direito Ambiental para o Século XXI, 2014, do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, p. 31.

⁹¹Isabel Marques da Silva, *O Princípio do Poluidor Pagador*, Estudos de Direito do Ambiente, Coordenação Mário Melo Rocha, 2003, Publicações Universidade Católica.

⁹²Alfred Marshall, *Principles of Economics Mac. Millen*, 1890, London.

⁹³Arthur Pigou, *Economics of welfare*, 1968.

⁹⁴Exemplo de Alexandra Aragão (referência bibliográfica indicada na nota de rodapé n.º 91): “O funcionamento de uma fábrica é um acto susceptível de produzir externalidades negativas, como a poluição sonora, atmosférica e fluvial.”

⁹⁵Exemplo de Alexandra Aragão (referência bibliográfica indicada na nota de rodapé n.º 91): “O ajardinamento de uma casa pode produzir a valorização das casas circundantes, o que é uma externalidade positiva.”

⁹⁶Paul A. Samuelson e William D. Nordhaus, *Economia*, 19.ª Edição, 2011, p. 36.

externalidade negativa e a existência de IEC tem como fim onerar o poluidor, e aumentar o preço dos produtos e serviços resultantes dessa atividade poluidora, para que estes reflitam no seu preço tal custo, que seria ignorado sem o fenómeno da tributação.

Segundo o objetivo de extinção de base tributável apontado por SALDANHA SANCHES,⁹⁷ idealmente a criação de um IEC sobre produtos e serviços de produção poluente visa reduzir, se não mesmo extinguir, a atividade poluidora que lhe subjaz.

Para ALEXANDRA ARAGÃO,⁹⁸ as externalidades ambientais assumem significados diferentes a nível económico e jurídico sendo que, “juridicamente são considerados fonte de injustiças sociais, pois significa que são causados danos impunemente à sociedade”, enquanto, “economicamente significam uma ineficiente afectação dos recursos, consequência de uma falha de mercado.” Os economistas apontam duas causas e duas soluções para a falha do mercado na afectação ótima dos recursos, sendo que o mercado falha porque “não há uma clara definição de direitos de propriedade ou, então, porque não há regulamentação da utilização dos bens públicos”. Posto isto, a solução passa, na primeira situação, por uma negociação direta e na segunda situação por uma regulamentação estadual.⁹⁹

Se a tributação em sede de IEC é de raiz económica, no caso com reflexos ambientais, e se estamos perante, como dito anteriormente, de impostos que se destinam mais a ordenar comportamentos do que angariar receita, então qualquer construção de sistema de tributação de produtos e serviços tem de se basear numa intervenção perante uma externalidade (no caso

⁹⁷J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, 2007, Coimbra Editora, p. 58.

⁹⁸Alexandra Aragão, *O Princípio do Poluidor Pagador, Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Série Direito Ambiental para o Século XXI, 2014, do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, p. 37 e ss.

⁹⁹Mais acerca do assunto ver Alexandra Aragão, *O Princípio do Poluidor Pagador, Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Série Direito Ambiental para o Século XXI, 2014, do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

de índole ambiental, aplicando o PPP¹⁰⁰), e não na eficácia tributária de maximização da receita. Assim, a tributação em sede de IEC por ISP só faz sentido, nos termos em que estes foram construídos para funcionar, se for adequada aos níveis de poluição provocados.

¹⁰⁰Segundo ALEXANDRA ARAGÃO (referência bibliográfica indicada na nota de rodapé n.º 100), a origem internacional do PPP como princípio de política do ambiente, teve lugar em 1972, na Recomendação *Guiding Principles Concerning International Aspects of Environmental Policies*, adoptada pelo Conselho da OCDE a 26 de maio sobre a política do ambiente na Europa. O ponto 4 no anexo da Recomendação define o PPP, a saber: “O PPP significa que o poluidor deve suportar os custos do desenvolvimento das medidas de controlo da poluição decididas pelas autoridades públicas para garantir que o ambiente esteja num estado aceitável, ou, noutras palavras, que os custos de tais medidas sejam reflectidos nos preços dos bens ou serviços que causam poluição na sua produção ou/e consumo.” O PPP significa que quem polui tem de arcar com os respetivos custos económicos.

4. A ELETRICIDADE COMO PRODUTO SUJEITO A ISP

A tributação dos produtos petrolíferos não é recente no nosso ordenamento jurídico (alínea b), do art.º 1.º do primeiro CIEC). O que é recente é a tributação do produto da eletricidade em sede de IEC, associada à tributação dos produtos petrolíferos.

A eletricidade, em Portugal, começou a ser tributada por IEC no dia 1 de janeiro de 2012 com a entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2012¹⁰¹ que, no seu art.º 132.º altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo; é com esta alteração legislativa que a eletricidade passa a ser tributada por imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, logo, passa a ser tributada em sede de IEC.

Poderíamos então perguntar se tal alargamento de incidência é resultado de uma opção política nacional ou se resulta de mera transposição de uma opção comunitária?

A Diretiva n.º 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (que revoga a Diretiva n.º 92/12/CEE, de 25 de fevereiro de 1992), cria o regime geral dos impostos especiais de consumo,¹⁰² incluindo os abrangidos pela Diretiva n.º 2003/96/CE, de 27 de outubro de 2003, sendo que, é esta Diretiva que tributa a eletricidade em sede de IEC. Não podemos ignorar porém que esta mesma Diretiva, no seu art.º 15.º¹⁰³ estabelece que, “sem

¹⁰¹Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

¹⁰²Art.º 1.º, alínea a), da Diretiva n.º 92/12/CEE, de 25 de fevereiro de 1992: “A presente directiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados «produtos sujeitos a impostos especiais de consumo»: a) Produtos energéticos e electricidade, abrangidos pela Directiva 2003/96/CE (...).”

¹⁰³Art.º 15.º, da Diretiva n.º 2003/96/CE, de 27 de outubro de 2003: “1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros podem aplicar, sob controlo fiscal, isenções totais ou parciais ou reduções do nível de tributação aos seguintes produtos:

(...)

b) Electricidade:

- de origem solar, eólica, das ondas, maremotriz ou geotérmica;
- de origem hidráulica produzida em centrais hidroeléctricas;
- produzida a partir da biomassa ou de produtos produzidos a partir da biomassa;
- produzida a partir do metano emitido por minas de carvão abandonadas.
- produzida por pilhas a combustível.

prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros podem aplicar, sob controlo fiscal, isenções parciais ou reduções do nível de tributação”, nomeadamente, à eletricidade que seja gerada a partir “de energia solar, eólica, das ondas, maremotriz ou geotérmica”; a “de origem hidráulica produzida em centrais hidroeléctricas”; a “produzida a partir da biomassa ou de produtos produzidos a partir da biomassa”; a “produzida a partir do metano emitido por minas de carvão abandonadas”; e a “produzida por pilhas a combustível.”

Parece assim ser inequívoco que é por opção política nacional que se decide tributar toda a eletricidade independentemente da sua fonte ser poluidora ou não poluidora. Até porque os parágrafos 24 e 25 do preâmbulo da Diretiva n.º2003/96/CE, de 27 de outubro de 2003, mencionam que deve ser permitido aos “Estados-Membros a aplicação de determinadas outras isenções, ou de níveis reduzidos de tributação, sempre que tal não prejudique o bom funcionamento do mercado interno nem implique distorções da concorrência”, “[n]omeadamente, a co-geração de calor e electricidade e, a fim de promover a utilização de fontes de energia alternativas, as energias renováveis poderão beneficiar de tratamento preferencial.”

Para melhor compreendermos a dimensão do problema, analisemos a título de exemplo a divisão por fontes da eletricidade fornecida pela EDP, no ano de 2014 (ver Figura 1¹⁰⁴), onde as fontes renováveis representam cerca de 80 % da quantidade produzida.

c) Produtos energéticos e electricidade utilizados para a co-geração de calor e electricidade; (...).”

¹⁰⁴Fonte: <https://energia.edp.pt/empresas/apoio-ao-cliente/origem-da-energia/2014.aspx>

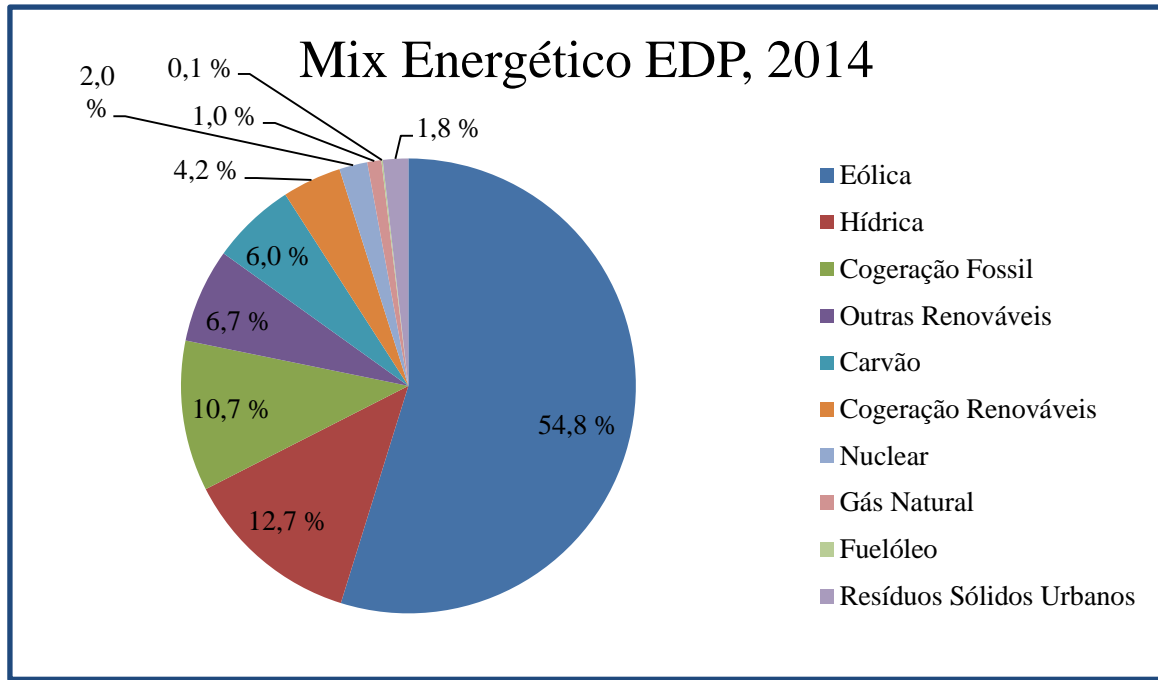


Figura 1: Mix energético EDP, 2014.

Para melhor se compreender o gráfico que se apresenta na Figura 1 entende-se ser necessário esclarecer que são fontes renováveis¹⁰⁵ as seguintes: água, vento, sol, ondas, marés, biomassa, geotermia, cogeração renovável e Resíduos Sólidos Urbanos (são utilizadas em centrais Hidroelétricas, Eólicas, Solares, de Energia das Ondas, de Marés, de Biomassa ou Geotérmicas ou em sistemas que combinam algumas destas tecnologias); e são fontes não renováveis¹⁰⁶ as que utilizam combustíveis fósseis (derivados de petróleo, carvão, gás natural) e urânio para a produção de energia (tipicamente são as centrais termoelétricas que utilizam este tipo de fontes).

Atendendo ao que é apresentado na Figura 1 realça-se o seguinte:¹⁰⁷

- **É energia resultante de fonte renovável:** hídrica, eólica, cogeração renovável, resíduos sólidos urbanos e outras renováveis;

¹⁰⁵Fonte: <https://energia.edp.pt/empresas/apoio-ao-cliente/origem-da-energia/2014.aspx>

¹⁰⁶Fonte: <https://energia.edp.pt/empresas/apoio-ao-cliente/origem-da-energia/2014.aspx>

¹⁰⁷Fonte: <https://energia.edp.pt/empresas/apoio-ao-cliente/origem-da-energia/2014.aspx>

• **É energia resultante de fonte não renovável:** cogeração fóssil, gás natural, carvão, nuclear e fuelóleo.

Com os dados representados no gráfico, que sentido faz tributar a parte não poluente da eletricidade produzida ou distribuída pela EDP? Ou em termos gerais, que sentido faz tributar os produtos e serviços energéticos não poluentes, quando a base da sua tributação se basearia no facto de serem poluidores? Pelo contrário, não deveria esta tributação incidir apenas sobre as fontes poluidoras, para desincentivar tal produção poluidora, o comportamento que se pretende reduzir ou extinguir?

É que tal tributação não só deixa de obedecer à racionalidade económica que a devia fundamentar, como provoca o efeito oposto do desejado: ao onerar de igual forma produtos resultantes de atividade poluente e produtos resultantes de atividade não poluente anula-se na prática o *princípio da equivalência*, criando-se uma desigualdade de facto ao tratar de forma igual situações diferentes: onerar poluidores e não poluidores da mesma forma é não onerar especialmente o poluidor, que deveria ser o objetivo deste tipo de tributação.

Obviamente, seria ingénuo uma análise que não tivesse em conta o impacto orçamental da tributação em causa. É que os IEC geram uma receita de cerca de 4 mil milhões de Euros (conforme previsão do Orçamento do Estado para 2014¹⁰⁸) e que o ISP representa cerca de metade desse valor. A tributação da eletricidade, porém, ainda que se fixasse no máximo hoje previsto no C.I.E.C. (€ 1,10 por MWh),¹⁰⁹ para um consumo entre 45 e 50 milhões de MWh tal receita cifrar-se-ia apenas em menos de 55 milhões de Euros (não mais do que 0,25 % da receita total prevista para ISP).

¹⁰⁸ Mapa I da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

¹⁰⁹ Art.º 92.º, n.º 1 do C.I.E.C.

A partir destes números podemos estimar que o impacto da isenção da eletricidade consumida resultante de fontes renováveis teria um custo fiscal que rondaria os 80 % (porção aproximada destas fontes no mix energético, tendo como referência o exemplo apresentado da EDP), que se concretizaria numa despesa fiscal entre os 35 e os 45 milhões de Euros.

Tal análise orçamental não pode contudo, a nosso ver, ser tida como central na análise jurídica (e conseqüentemente política) da questão, uma vez que a receita não é (ou não deveria ser, como vimos) o objetivo deste tipo de tributação, ou pelo menos o seu objetivo principal. Esta deriva para o papel da angariação da receita neste tipo de imposto, sendo mesmo uma regressão na evolução que os IEC têm tido (cf. SÉRGIO VASQUES¹¹⁰).

A nosso ver impõe-se, por isso, uma adequação legislativa que cumpra os princípios desta tributação: deveria assim ser excluída da incidência do ISP a eletricidade produzida a partir de fontes renováveis (transpondo mais corretamente, a nosso ver, o art.º 15.º da Diretiva n.º 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003).

¹¹⁰Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina, p. 17 e ss.

CONCLUSÃO

Esta dissertação pretende apresentar uma visão crítica sobre a forma como o legislador português tributa a “eletricidade limpa” em sede de IEC por ISP; esta forma de tributação surge com a aprovação da Lei do Orçamento de Estado para 2012.

Foram introduzidos os conceitos que permitem uma melhor compreensão dos IEC, enquadrando-os no panorama internacional e nacional, sem descuidar a sua caracterização.

Importa dar nota de que os IEC, atualmente, além de assumirem «*fins fiscais*», assumem também «*fins extrafiscais*» para “compensação dos custos que o consumo destes bens traz à saúde pública e ao meio ambiente”,¹¹¹ limitando, assim, o consumo desses bens. “São impostos, em suma, cujo objectivo declarado é a extinção da sua base tributável.”¹¹²

Alinhado com os «*fins extrafiscais*» temos o *princípio da equivalência* que é “distinto do da capacidade contributiva, e que dita a respectiva adequação ao custo provocado pelos contribuintes nos domínios da saúde pública ou do ambiente.”¹¹³

Os custos ambientais supramencionados são considerados externalidades negativas, logo, não estão refletidos no preço do produto ou serviço, sendo que, a existência dos IEC têm como fim onerar o poluidor, aumentando o preço dos produtos e serviços resultantes da atividade poluidora («*fim extrafiscal*»). Assim, a tributação em sede de IEC por ISP só faz sentido, nos termos em que estes foram construídos para funcionar, se for adequada aos níveis de poluição provocados.

Verifica-se que a tributação da eletricidade como ISP é recente. Para enquadrar a tributação da eletricidade referimos que a nível internacional é a Diretiva n.º 2008/118/CE do

¹¹¹Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª Reimpressão, 2014, Almedina, p. 227.

¹¹²J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, 2007, Coimbra Editora, p. 58.

¹¹³Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

Conselho que cria o regime geral dos impostos especiais de consumo, incluindo os abrangidos pela Diretiva n.º 2003/96/CE. Esta Diretiva, que tributa a eletricidade em sede de IEC, estabelece no seu art.º 15 que os Estados-Membros têm a possibilidade de praticar isenções e reduções na sua tributação em determinados casos específicos, nomeadamente, a eletricidade gerada a partir “de energia solar, eólica, das ondas, maremotriz ou geotérmica”; a “de origem hidráulica produzida em centrais hidroeléctricas”; a “produzida a partir da biomassa ou de produtos produzidos a partir da biomassa”; a “produzida a partir do metano emitido por minas de carvão abandonadas”; e a “produzida por pilhas a combustível.”

A nosso ver impõe-se, por isso, uma adequação legislativa que cumpra os princípios desta tributação: deveria assim ser excluída da incidência do ISP a eletricidade produzida a partir de fontes renováveis (transpondo mais corretamente, a nosso ver, o art.º 15.º da Diretiva n.º 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003).

BIBLIOGRAFIA

Afonso, António Brigas, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, janeiro de 2007.

Afonso, António Brigas, *Novas tendências da fiscalidade na área dos Impostos Especiais de Consumo*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal 2012 (2 e 3).

Aragão, Alexandra, *O Princípio do Poluidor Pagador, Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Série Direito Ambiental para o Século XXI, 2014, do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Canotilho, J. J. Gomes e Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1º a 107º*, Volume I, 4.ª Edição, 2007, Coimbra Editora.

Catarino, João Ricardo Catarino, *Finanças Públicas e Direito Financeiro, 2.ª Edição revista, actualizada e aumentada*, 2014, Almedina.

Cardoso, J.M., *Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucional*, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, 2006.

Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos Teoria Geral*, 4.ª Edição, 2014, Almedina.

Costa, J. M. Cardoso, *Curso de Direito Fiscal*, 1970, Almedina.

EDP Energias de Portugal, 2009: www.edp.pt

EUR-Lex, 2015: www.eur-lex.europa.eu

Franco, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.ª Edição, 7.ª Reimpressão, 1999, Almedina.

Marshall, Alfred, *Principles of Economics*, Mac. Millen, 1890, London.

Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 8.^a Edição, 2015, Almedina.

Nabais, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 1998, Almedina.

Nabais, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, 2005, Almedina.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 5.^a Edição, 2014, Almedina.

Pigou, Arthur, *Economics of Welfare*, 1968.

Samuelson, Paul A. e Nordhaus, William D., *Economia*, 19.^a Edição, 2011, McGraw Hill.

Sanches, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, 2007, Coimbra Editora.

Silva, Isabel Marques, *O Princípio do Poluidor Pagador*, Estudos de Direito do Ambiente, Coordenação Mário Melo Rocha, 2003, Publicações Universidade Católica.

Silva, Suzana Tavares, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Coleção Estudos Cejur, 2013, Coimbra Editora.

Teixeira, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 1979, Almedina.

Tribunal Constitucional Portugal, 2015: www.tribunalconstitucional.pt

Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 4.^a Reimpressão, Almedina.

Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2008, Almedina.

Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Almedina.

Xavier, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa.